

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ  
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE xx  
Serviciul Soluționare Contestații

**DECIZIA nr. xx din xx**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**doamna xx**  
din comuna xx, județul xx

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul **Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice xx** a fost sesizat de **Administrația Județeană a Finanțelor Publice xx – Serviciul Fiscal Orășenesc xx** prin adresa nr.xx – înregistrată la D.G.R.F.P. xx sub nr.xx, în legătură cu **dosarul contestației** formulată de **doamna xx** din comuna xx, județul xx, împotriva Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul xx nr.xx, act administrativ fiscal emis de S.F.O. xx.

**Doamna xx** are domiciliul fiscal în comuna xx, sat xx, nr.xx, județul xx, și CNP **xx**.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de **xx lei**, reprezentând contribuții de asigurări sociale de sănătate de plată, aferente unei baze de calcul contestate de xx lei, pentru anul xx.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor *art.270 alin.(1) și ale art.272 alin.(2) din TITLUL VIII – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală*, cu modificările și completările ulterioare, respectiv transmiterea contestației în termenul legal - astfel cum precizează organul fiscal în referatul întocmit în cauză – acesta fiind înregistrată la S.F.O. xx sub nr.xx, precum și încadrarea în cuantumul de până la 3.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei, procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

**Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:**

**I. Susținerile contestatarei sunt următoarele (citată) :**

*"[...] Prin prezenta contestație solicit anularea integrala a Deciziei de Impunere Anuală, si emiterea unei noi Decizii de impunere anuala pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sanatate in anul xx, care sa reflecte in mod corect veniturile din activitati independente realizate de subsemnata in anul xx.*

*Pentru a dispune în sensul celor de mai sus, vă rog să aveți în vedere cele ce urmează :*

*i. In anul xx, conform declarației 220 privind venitul estimat/norma de venit, înregistrata la Administrația Județeană a Finanțelor Publice xx (in continuare „Declarația 220”), subsemnata a estimat un venit brut de xx RON. Pe parcursul anului xx, in temeiul veniturilor estimate prin Declarația 220, subsemnata am achitat suma de xx RON cu titlu de contribuție de asigurări sociale de sanatate,*

*ii. Conform declarației 200 privind veniturile realizate din Romania,inregistrata la Administrația Județeană a Finanțelor Publice xx(in continuare „Declarația 200”), **venitul final brut incasat de subsemnata in anul xx a fost de xx RON**, cheltuieli deductibile in cuantum de xx RON, rezultând un venit net anual de xx RON,*

*iii. Cu toate acestea, **prin Decizia de Impunere Anuala ce face obiectul prezentei contestații, baza totala de calcul (ce corespunde veniturilor brute) este de xx RON**, in totala contradicție cu sumele declarate prin Declarația 200, impunandu-se in sarcina subsemnatei plata sumei de xx RON cu titlu de diferente de contribuții rezultate din regularizarea anuala,*

*iv. Mai mult, prin Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pentru anul xx, nr.xx, emisa de Agenția Națională de Administrare Fiscala, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xx, Administrația Județeană a Finanțelor Publice xx (administrație la care subsemnata eram arondată in anul xx datorita faptului ca aveam domiciliul fiscal in municipiul xx), mi-a fost stabilita o diferența de impozit rezultata din regularizarea anuala de xx RON, aferenta unui venit net anual de xx RON, **in conformitate cu sumele declarate de subsemnata prin Declarația 200,***

*v. Prin urmare, rezulta ca Agenția Națională de Administrare Fiscala a avut in vedere Declarația 200 depusa de subsemnata doar la calculul diferentelor de impozit pe venit rezultate din regularizarea anuala, insa la*

calculul diferentelor de contribuții de asigurări sociale de sanatate au fost avute în vedere alte sume ce nu reflecta realitatea.

Având în vedere cele de mai sus, consider că Decizia de Impunere Anuală, prin care îmi este pretinsă achitarea sumei de xx RON cu titlu de diferente de contribuții rezultate din regularizarea anuală este nelegală.[...]”

**II. Prin Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul xx nr.xx**, S.F.O. xx a stabilit în sarcina doamnei xx, pentru o bază de calcul contestată de xx lei rezultată din activități independente, contribuții de asigurări sociale de sănătate de plată în sumă de xx lei.

**III. Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada analizată, organul de soluționare a cauzei constată:**

\* S.F.O. xx a emis, pentru doamna xx, **Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul xx nr.xx**, prin care s-au stabilit contribuții de asigurări sociale de sănătate de plată pentru anul xx în sumă de xx lei.

\* **Prin contestația formulată**, doamna xx consideră că nu datorează CASS în sumă de xx lei aferentă veniturilor obținute din activități independente, întrucât în anul xx a realizat venituri mai mici pe care le-a declarat și pentru care achitat în parte contribuții de asigurări sociale de sănătate.

\* Din analiza actelor și documentelor anexate dosarului contestației și având în vedere legislația în vigoare în perioada analizată, rezultă următoarele:

**În fapt**, prin **Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul xx nr.xx**, A.J.F.P. xx - S.F.O. xx a stabilit în sarcina contribuabilei o contribuției de asigurări sociale de sănătate de plată pentru anul xx în sumă de xx lei.

Petenta susține că, prin Declarația 200 privind veniturile realizate din România pe anul xx - declarație care a fost înregistrată la S.F.O. xx dar nu a fost depusă în susținere în dosarul contestației - **a declarat** un venit net anual pentru anul xx aferent veniturilor din activități comerciale *în sistem real*, în sumă de xx lei și nu de xx lei – sumă ce se regăsește în mod eronat ca fiind bază de calcul în decizia de impunere contestată.

**In drept**, referitor la veniturile din activități independente Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

**„art.41 - Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit**

Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

a) **venituri din activități independente**, definite conform art.46; [...]

**art.46 - Definierea veniturilor din activități independente**

(1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente. [...]

Determinarea venitului net anual impozabil este reglementată la art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

**„art.48 - Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă**

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art.49 și 50.[...]

(8) Contribuabilii care obțin venituri din activități independente sunt obligați să organizeze și să conducă contabilitate în partidă simplă, cu respectarea reglementărilor în vigoare privind evidența contabilă, și să completeze Registrul-jurnal de încasări și plăți, Registrul-inventar și alte documente contabile prevăzute de legislația în materie. [...]

În materia declarării și impunerii veniturilor realizate de persoanele fizice care obțin venituri din activități independente sunt incidente și prevederile art. 83 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru anul fiscal xx:

Notă:” Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679”

**”art.83 - (1) Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, determinate în sistem real, au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului.**

Declarația privind venitul realizat se completează pentru fiecare sursă și categorie de venit. Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierderea distribuită din asociere”.

Referitor la contribuțiile de asigurări sociale de sanatate, art.1, art.2, art.296<sup>21</sup>, art. 296<sup>22</sup>, art.296<sup>24</sup> și art.296<sup>25</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul xx, precizează:

**”art.1 – (1) Prezentul cod stabilește cadrul legal pentru impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii prevăzute la art.2, care constituie venituri la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, bugetul asigurărilor pentru șomaj și fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, precizează contribuabilii care au obligația să plătească aceste impozite, taxe și contribuții sociale, precum și modul de calcul și de plată al acestora. Prezentul cod cuprinde procedura de modificare a acestor impozite, taxe și contribuții sociale. De asemenea, autorizează Ministerul Finanțelor Publice să elaboreze norme metodologice, instrucțiuni și ordine în aplicarea prezentului cod și a convențiilor de evitare a dublei impuneri.**

**(3) În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal”.**

**art.2 - (2) Contribuțiile sociale reglementate prin prezentul cod sunt următoarele:[...]**

b) contribuțiile de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate:[...]”.

**art.296<sup>21</sup> - (1) Următoarele persoane au calitatea de contribuabil la sistemul public de pensii și la cel de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, după caz:**

a) întreprinzătorii titulari ai unei întreprinderi individuale;  
b) membrii întreprinderii familiale;  
c) persoanele cu statut de persoană fizică autorizată să desfășoare activități economice;  
d) persoanele care realizează venituri din profesii libere;  
e) persoanele care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală, la care impozitul pe venit se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate;

f) persoanele care realizează venituri, în regim de reținere la sursă a impozitului, din activități de natura celor prevăzute la art.52 alin.(1), precum și cele care realizează venituri din asocierile fără personalitate juridică prevăzute la art.13 lit.e);

g) persoanele care realizează venituri din activitățile agricole prevăzute la art.71 alin.(1);

h) persoanele care realizează venituri de natura celor prevăzute la art.71 alin.(2) și (5);

i) persoanele care realizează venituri din cedarea folosinței bunurilor.

(2) Persoanele prevăzute la alin.(1) datorează contribuții sociale obligatorii pentru veniturile realizate, numai dacă aceste venituri sunt impozabile potrivit prezentului cod.

**art.296<sup>22</sup> - (2) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>21</sup> alin. (1) lit. a) - e) este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale, sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la cele 12 luni ale anului, și nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția”.**

**art.296<sup>24</sup> - (1) Contribuabilii prevăzuți la art.296<sup>21</sup> alin.(1) lit.a) - e) și h) sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de contribuții sociale.**

(2) În cazul contribuției de asigurări sociale de sănătate, plățile anticipate prevăzute la alin.(1) se stabilesc de organul fiscal competent, potrivit regulilor prevăzute la art.82, prin decizie de impunere, pe baza declarației de venit estimat/norma de venit sau a declarației privind venitul realizat, după caz. [...]

(4) În decizia de impunere, baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru contribuabilii prevăzuți la art.296<sup>21</sup> alin.(1) lit.a) - e) și h) se evidențiază lunar, iar plata se efectuează trimestrial, în 4 rate egale, până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru”.

**art.296<sup>25</sup> - (1) Declararea veniturilor care reprezintă baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale se realizează prin depunerea unei declarații privind venitul asigurat la sistemul public de pensii, precum și a declarației de venit estimat/norma de venit prevăzută la art.81 și a declarației privind venitul realizat prevăzută la art.83, pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate.**

**(2) În cazul impunerii în sistem real, obligațiile anuale de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate se determină pe baza declarației privind venitul realizat, prin aplicarea cotei prevăzute la art. 296<sup>18</sup> alin.(3) lit.b<sup>1</sup>) asupra bazelor de calcul prevăzute la art.296<sup>22</sup> alin.(2) și (4<sup>1</sup>).**

(5) Obligațiile anuale de plată a contribuției de asigurări sociale sunt cele stabilite prin decizia de impunere prevăzută la art. 296<sup>24</sup> alin.(3).

**(6) Plata contribuției de asigurări sociale de sănătate stabilită prin decizia de impunere anuală se efectuează în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei, iar sumele achitate în plus se compensează sau se restituie potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală.”**

Din dispozițiile legale precizate reiese că, în cazul contribuției de asigurări sociale de sănătate (CASS) datorată de contribuabilii care obțin venituri din activități independente, procedura de stabilire este similară celei aplicabile în materia impozitului pe venit și se bazează pe aceleași informații/declarații ca și în cazul impozitului pe venit, respectiv:

- în cursul anului fiscal curent, pe baza declarației de venit estimat sau a declarației privind venitul net realizat în anul precedent, organele fiscale stabilesc obligații de plată anticipată impozit pe venit și CASS prin decizii de impunere plăți anticipate, cu termene de plată trimestriale, pe care contribuabilii sunt obligați să le achite până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru;

- după încheierea anului fiscal, pe baza declarației privind venitul realizat aferent aceluiași an fiscal depusă de contribuabilii, **organele fiscale emit deciziile de impunere anuală prin care stabilesc impozitul pe venit și CASS**, precum și **diferențele de regularizat privind impozitul pe venit și CASS** (obligații aferente veniturii net impozabil anual – obligații de plată anticipată), care trebuie achitate de contribuabilii în termen de 60 de zile de la comunicarea deciziilor de impunere anuală.

La art.85 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

**“art. 85 – (1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:**

a) prin declarație fiscală, în condițiile art.82 alin.(2) și art.86 alin.(4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Prin O.P.A.N.A.F. nr.938/2013 a fost aprobat formularul 630 **„Decizie de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate.”**

Din analiza formularului 630 rezultă că:

- la rândul 2 sunt evidențiate total contribuțiile datorate, respectiv CASS;

- la rândul 3 sunt evidențiate obligațiile privind plățile anticipate, respectiv acele obligații stabilite prin acte administrativ fiscale.

Coroborând dispozițiile legale sus invocate rezultă că în speță contribuțiile de asigurări sociale de sănătate se stabilesc fie prin declarația fiscală a contribuabilului, fie prin decizia emisă de organul fiscal, respectiv **Decizie de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate** - pentru CASS.

În cazul contribuabilului xx din precizările organului fiscal consemnate în referatul întocmit în susținerea cauzei, rezultă următoarele:

*“[...] Pentru activitățile juridice impuse în sistem real, contribuabilii a depus pentru anul xx sub nr. xx declarația 200 în urma prelucrării careia a rezultat **un venit impozabil de xx lei**. Întrucât petenta avea la acea dată domiciliul în municipiul xx, aceasta a depus declarația privind venitul estimat cod 220 sub nr.xx la A.J.F.P.xx, în urma prelucrării careia a rezultat un venit impozabil de xx lei. Astfel în mod eronat, la determinarea venitului anual baza de calcul pentru stabilirea c.a.s.s.pe anul xx s-au cumulat sumele arătate mai sus adică xx rezultând, urmare aplicării rotunjirilor suma de xx lei pentru care în conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind aprobarea Codului Fiscal cu modificările și completările ulterioare valabile pentru anul xx, art.296<sup>A</sup>22, art.296<sup>A</sup>25, art.296<sup>A</sup>27 și art.296<sup>A</sup>28 s-a emis decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul xx nr. xx din care rezulta o obligație de plată de xx lei, plăți anticipate de xx lei (preluate din decizia de impunere privind plățile anticipate: xx) și o diferență de achitat de xx lei. **Rezultă astfel ca susținerile contribuabilului sunt justificate** întrucât la stabilirea bazei de calcul a c.a.s.s. datorata pe anul xxs-au cumulat venitul impozabil realizat cu venitul impozabil estimat. **Aceasta eroare se poate corecta de către serviciul nostru fiscal după ce se vor face prelucrările corespunzătoare și ulterior refacerea fondului de date și emiterea unei decizii de impunere corecte.** Pentru moment suntem însă în imposibilitate de a proceda în acest mod întrucât așa cum rezultă din copia anexată a paginii de lucru “extragere surse de venit, stabilire baza lunară de calcul c.a.s.s, emitere decizii D630 an xx ...” funcțiile pentru generarea deciziilor D630 an xx au fost blocate temporar în data de xx la solicitarea conducerii M.F.P.*

*Menționăm că documentația privind contestația a fost depusă în termenul legal.*

Având în vedere cele de mai sus **propunem anularea deciziei de impunere anuală pentru stabilirea c.a.s.s. pe anul xx cu nr.xx și așa cum am arătat, la data când se va ridica restricția de care am amintit, emiterea în urma refacerii fondului de date urmare a corectării bazei de calcul a c.a.s.s. a unei alte decizii de impunere pentru stabilirea c.a.s.s. pe anul xx [...]**

Având în vedere speța de față, documentele existente în dosarul cauzei și mai ales susținerile organului fiscal emitent a actului administrativ fiscal contestat reținute mai sus, rezultă că **Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul xx nr.xx a fost emisă eronat dar, urmare a unor probleme tehnice, corectarea se poate face doar „[...] după ce se vor face prelucrările corespunzătoare și ulterior refacerea fondului de date [...]**.

Urmare analizării acestor considerente de fapt și de drept prezentate, organul de soluționare **reține modul sintetic și neclar în care organele de inspecție fiscală au tratat fenomenul dedus judecătii** astfel încât urmează a face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează :

**”Art. 279 - Soluții asupra contestației[...]”**

(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat [...] **În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației.** Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar **noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.**

În speță sunt incidente și prevederile pct.11.4 și pct.11.5 din Instrucțiunile de aplicare a titlului VIII, din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015, care menționează:

**”11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.**

**11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat. [...]**

**IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de doamna xx din comuna xx, județul xx, împotriva Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul xx nr.xx, act administrativ fiscal emis de S.F.O. xx, în conformitate cu prevederile art.279 alin. (3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se**

### **DECIDE :**

**1. Desființarea Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul xx nr.xx, pentru suma totală de xx lei reprezentând CASS de plată aferent unei baze de calcul contestate de xx lei pentru anul xx, urmând ca organul fiscal să reanalizeze situația de fapt fiscală în funcție de cele prezentate în decizie și de prevederile legale incidente și să procedeze la emiterea unui nou act administrativ fiscal, dacă se impune.**

**2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.**

**DIRECTOR GENERAL**

**XX**