



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Timișoara  
Serviciul de Soluționare a Contestațiilor**



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B  
300081, Timișoara  
Tel: +0256 499 334  
Fax: +0256 499 335  
E-mail: [info.adm@dgrfptm.ro](mailto:info.adm@dgrfptm.ro)  
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

### **D E C I Z I A nr. 1035 / 337 / 23.07.2015**

privind soluționarea contestației depusă de Cabinetul de Avocat și Birou de Mediator X din ..., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.../...2015.

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, cu adresa nr...., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.../...2015, asupra contestației depusă de Cabinetul de Avocat și Birou de Mediator X, cu sediul în ..., str. ..., bl...., ap. ..., ..., jud. ..., C.I.F. ..., reprezentată prin dna. X, având C.N.P. ..., în calitate de avocat.

Contestația a fost înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. .../25.05.2015.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2015 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă de AJFP Hunedoara – IF, în baza Raportul de inspecție fiscală parțială nr.../...2015, și vizează suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe venit stabilit suplimentar;
- ... lei – majorări de întârziere/dobânzi aferente impozitului pe venit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;
- ... lei – contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate.

Contestația este autenticată, purtând amprenta ștampilei Cabinetului de Avocat și Birou de Mediator X din ... și semnătura dnei. X, în calitate de avocat.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care:

- Decizia de impunere nr. .../...2015 emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza raportul de inspecție fiscală nr.../...2015, a fost comunicată către petentă în data de 29.04.2015, cu adresa nr.17101, potrivit celor menționate pe

adresa de comunicare a deciziei de impunere, aspect confirmat de semnătura dnei. X.

- Contestația formulată de Cabinetul de Avocat și Birou de Mediator X a fost înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. .../25.05.2015.

În consecință, constatând că în speță sunt întrunite prevederile titlului IX din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dispozițiile exprese ale OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe pe fond asupra contestației formulată de Cabinetul de Avocat și Birou de Mediator X.

**I.** Cabinetul de Avocat și Birou de Mediator X din ..., prin contestația formulată invocă următoarele motive:

Petenta arată că: *„inspecția fiscală mi-a explicat și reținut, în actul de control pe care îl contest, că aș fi înstrăinat imobilul înscris în CF ... .. nr. vechi ... de la nr.curent ... top și nu a fost impusă valoarea neamortizată de ... lei, ci valoarea reevaluată a imobilului de ... lei. Prin aceasta ar fi trebuit impozitată suma de ... lei ce rezultă ca diferență față de minusul de ... lei”*

Contestatoarea menționează că imobilul mai sus specificat și-a redus valoarea de la ... lei, în momentul achiziționării acestuia prin contractul de vânzare cumpărare nr. .../...2010, la suma de ... lei, datorită scăderii pieței imobiliare și a uzurii, sumă ce a fost determinată prin expertiză tehnică în construcții.

De asemenea, petenta precizează că la achiziționarea apartamentului au fost aduși bani personali, deoarece cabinetul de avocatură nu a avut venituri care să asigure cumpărarea acestuia, iar venitul realizat din vânzare a fost impozitat conform legii și nu s-ar impune o altă impozitare pentru o pierdere nejustificată cu expertiză administrată.

În plus, specifică faptul că imobilul înstrăinat este folosit în continuare de către cabinet.

Petenta menționează că nu datorează contribuția la asigurările de sănătate deoarece după ce s-a făcut impunerea acesteia de către Casa de Sănătate, a fost depusă o contestație, care s-a admis prin Decizia nr. .../...2013, considerându-se că dacă beneficiază de asigurări de sănătate din partea Casei OPSNAJ nu datorează CASS la Casa de Sănătate deoarece nu are contract cu aceasta.

De asemenea, contestatorul specifică faptul că la Cabinetul de Avocatură X nu sunt salariați.

**II.** Organele fiscale din cadrul AJFP Hunedoara - Inspecția Fiscală, prin Decizia de impunere nr. .../...2015 privind impozitul pe venit și contribuțiile

sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă în baza Raportul de inspecție fiscală parțială nr..../...2015, au consemnat următoarele:

**II.1.** Cu privire la suma de ... lei:

... lei – impozit pe venit stabilit suplimentar;

... lei – majorări de întârziere/dobânzi aferente impozitului pe venit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe venit.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 30.04.2013, prin contractul de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. ..., Cabinetul Individual de Avocat X, înstrăinează imobilul situat în ..., Al...., bl. ..., ap...., jud. ..., înscris în CF ..., nr.CF vechi: nr. ... (provenită din conversia de pe hârtie a CF nr. ...), nr. Crt...., nr. Top:..., prețul de vânzare fiind de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au precizat că bunul patrimonial înstrăinat a fost achiziționat, prin contractul de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. .../...2010, cu prețul de ... lei, la care s-au adăugat creșteri de valoare rezultate din lucrări de modernizare în sumă de ... lei, fiind înregistrat în contabilitate la valoarea de ... lei, după cum reiese și din fișa mijlocului fix și a registrului imobilizărilor, întocmite de către Cabinetul de Avocat X.

Până la data înstrăinării acestuia au fost incluse cheltuieli de amortizare a mijloacelor fixe în valoare de ... lei. Astfel, valoarea rămasă neamortizată pentru imobilul înstrăinat este în sumă de ... lei, sumă pe care contribuabilul a înregistrat-o la cheltuieli deductibile aferente anului 2013.

Astfel, organele de inspecție fiscală, au invocat prevederile art.1 din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, art.48 alin.(4) lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, coroborate cu pct.38 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, și au procedat la diminuarea cu suma de ... lei (valoarea bunului înstrăinat rămasă neamortizată ... lei – venitul obținut din înstrăinare ... lei) a cheltuielilor deductibile cu amortizarea mijloacelor fixe aferente anului 2013.

În declarația anuală de venit depusă pentru anul 2013, contribuabilul a înregistrat o pierdere fiscală în sumă de ... lei, iar urmare controlului efectuat, organele de inspecție fiscală au constatat ca veniturile realizate de contribuabil din activitatea de avocatură în anul 2013, au fost în valoare de ... lei, din care cheltuieli cu drept de deducere sunt în sumă de ... lei, rezultând un venit net realizat de contribuabil în anul 2013 în valoare de ... lei, astfel:

- Pentru servicii de avocatură:

Venit net anual evidențiat în decizia de impunere anuală comunicată contribuabilului: - ... lei;

Diferența de venit net anual stabilit suplimentar de organele de inspecție

fiscală: ... lei;  
Venit net anual impozabil recalculat de organele de inspecție fiscală: ... lei;  
Impozitul pe venit net anual impozabil stabilit prin decizia de impunere anuală comunicată contribuabilului: ... lei;  
Impozit pe venit net anual impozabil stabilit de organele de inspecție fiscală: ... lei;  
Diferența de impozit pe venit net anual stabilit în plus: ... lei.

- Pentru servicii de mediere:

Venit net anual evidențiat în decizia de impunere anuală comunicată contribuabilului: ... lei;  
Diferența de venit net anual stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală: ... lei;  
Venit net anual impozabil recalculat de organele de inspecție fiscală: ... lei;  
Impozitul pe venit net anual impozabil stabilit prin decizia de impunere anuală comunicată contribuabilului: ... lei;  
Impozit pe venit net anual impozabil stabilit de organele de inspecție fiscală: ... lei;  
Diferența de impozit pe venit net anual stabilit în plus: ... lei.

Consecință fiscală constă în stabilirea unui impozit pe venit suplimentar în sumă de ... lei. Aferent impozitului pe venit stabilit suplimentar, potrivit art.119, 120 și 120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003, s-au calculat accesorii reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

**II.2.** Cu privire la suma de ... lei:

... lei – contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate;  
... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate;  
... lei – penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate.

Organele de inspecție fiscale au constatat faptul că pentru perioada verificată, dna. X, CNP ..., datorează contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate față de bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate stabilită în conformitate cu prevederile art.257 alin.(2) lit.b) din Legea nr. 95/2006, coroborat cu art.8 alin.(2) (3), art.7 alin.(1) lit.a) din Ordinul 617/2007 emis de C.N.A.S., art.296<sup>22</sup> alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal,

În anexa nr.1 din raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au prezentat situația veniturilor realizate de dna. X pentru anul 2013,

precum și modul de calcul al diferențelor stabilite suplimentar de echipa de inspecție fiscală cu privire la CASS.

În consecință, pentru anul 2013, echipa de inspecție fiscală a procedat la stabilirea unor diferențe suplimentare de contribuție individuală datorată la fondul asigurărilor sociale de sănătate în sumă de ... lei, iar potrivit art.119, 120 și 120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003, a calculat accesorii reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

**III.** Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către petentă și de către organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Cabinetul de Avocat și Birou de Mediator X, cu sediul în ..., str. Aleea Neptun, bl.37, ap. 41, parter jud. Hunedoara, având C.I.F. ..., este reprezentată prin dna. X, C.N.P. ..., în calitate de avocat.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2015 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă de AJFP Hunedoara – IF, în baza Raportul de inspecție fiscală parțială nr..../...2015, și vizează suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe venit stabilit suplimentar;
- ... lei – majorări de întârziere/dobânzi aferente impozitului pe venit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;
- ... lei – contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate.

**III.1.** Referitor la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe venit stabilit suplimentar;
  - ... lei – majorări de întârziere/dobânzi aferente impozitului pe venit;
  - ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe venit,
- DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă, în mod legal, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe venit ca urmare a diminuării cheltuielilor deductibile cu amortizarea mijloacelor fixe aferente anului 2013, cu suma de ... lei reprezentând diferență între valoarea bunului înstrăinat rămasă neamortizată înregistrată pe cheltuieli, în sumă de ... lei și venitul obținut din înstrăinare bunului în sumă de ... lei.

**În fapt**, la data de 30.04.2013, prin contractul de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. ..., Cabinetul Individual de Avocat X, înstrăinează imobilul situat în ..., Al..., bl. ..., ap..., jud. ..., la prețul de vânzare de ... lei. Acest bunul patrimonial înstrăinat a fost achiziționat inițial, prin contractul de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. .../...2010, la prețul de cumpărare de ... lei, la care s-au adăugat creșteri de valoare rezultate din lucrări de modernizare în sumă de ... lei, fiind înregistrat în contabilitate la valoarea de ... lei, după cum reiese și din fișa mijlocului fix și a registrului imobilizărilor, întocmite de către Cabinetul de Avocat X. Până la data înstrăinării acestuia au fost incluse cheltuieli de amortizare a mijloacelor fixe în valoare de ... lei, iar valoarea rămasă neamortizată pentru imobilul înstrăinat a fost de ... lei, sumă pe care contribuabilul a înregistrat-o la cheltuieli deductibile aferente anului 2013, fără să țină seama de reglementările titlului II din Codul fiscal privind amortizarea mijloacelor fixe.

Astfel, organele de inspecție fiscală, au procedat la diminuarea cu suma de ... lei (valoarea bunului înstrăinat rămasă neamortizată ... lei – venitul obținut din înstrăinare ... lei) a cheltuielilor deductibile cu amortizarea mijloacelor fixe aferente anului 2013, consecință fiscală constând în recalcularea venitului net impozabil aferent anului 2013, în valoare de ... lei și stabilirea unui impozit pe venit suplimentar în sumă de ... lei, iar pentru neplata la termen au fost calculat accesorii reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Petenta susține că imobilul mai sus specificat și-a redus valoarea de la ... lei, în momentul achiziționării acestuia prin contractul de vânzare cumpărare nr. .../...2010, la suma de ... lei, datorită scăderii pieței imobiliare și a uzurii, sumă ce a fost determinată prin expertiză tehnică în construcții.

**În drept**, cauza își găsește soluționarea în prevederile art.24 alin.(1)-(2) și art.48 alin.(1), (4) și (7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct.38 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“Art. 24. Amortizarea fiscală.*

*(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.*

*(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:*

*a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;*

*b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;*

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.”

“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 aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.

(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

...c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz”;

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

i) cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar;

“Norme metodologice:

38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

“(…)

- cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările titlului II din Codul fiscal, după caz;

- valoarea rămasă neamortizată a bunurilor și drepturilor amortizabile înstrăinate, determinată prin deducerea din prețul de cumpărare a amortizării incluse pe costuri în cursul exploatării și limitată la nivelul venitului realizat din înstrăinare;”

Astfel, având în vedere temeiurile legale menționate anterior, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au procedat la diminuarea cu suma de ... lei (valoarea bunului înstrăinat rămasă neamortizată ... lei – venitul obținut din înstrăinare ... lei) a cheltuielilor deductibile cu amortizarea mijloacelor fixe aferente anului 2013.

În consecință, întrucât prin declarația anuală de venit depusă pentru anul 2013, contribuabilul a înregistrat o pierdere fiscală în sumă de ... lei, iar urmare controlului efectuat, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au constatat că veniturile realizate de contribuabil din activitatea de avocatură în anul 2013, au fost în valoare de ... lei, din care cheltuieli cu drept de deducere sunt în sumă de ... lei, rezultând un venit net realizat de contribuabil în anul 2013 în valoare de ... lei, pentru care au stabilit suplimentar un impozit pe venit în sumă de ... lei.

De asemenea pentru neplata impozitului pe venit stabilit suplimentar, potrivit art.119, 120 și 120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au calculat accesorii reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Trebuie reținut și faptul că prin contestația formulată, petenta nu invocă niciun fel de motiv de fapt și de drept incident în speță, referitoare la accesoriile aferente bazei de calcul reprezentând impozitului pe venit stabilit suplimentar

contestat, cota de accesorii aplicată, data de la care au fost calculate accesoriile, însumarea produselor dintre baza de calcul pentru accesorii, numărul de zile de întârziere și cota aplicată, și ținând cont de faptul că stabilirea de accesorii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la alte motive prin care aceasta înțelege să combată actul atacat referitor la capătul de cerere privind accesoriile aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar.

Având în vedere cele menționate anterior, în speță sunt incidente și prevederile art.206 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*[...] d) dovezile pe care se întemeiază”*,

coroborate cu cele ale art.213 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

*“[...] Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.*

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

*“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.*

*2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”*

În consecință în temeiul prevederilor Titlului IX - art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

*“ART. 216 Soluții asupra contestației*

*(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*,

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, care stipulează:

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art.216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*,

contestația formulată de Cabinetul de Avocat și Birou de Mediator X va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru capătul de cerere referitor la suma ... lei reprezentând:



- ... lei – impozit pe venit stabilit suplimentar;
- ... lei – majorări de întârziere/dobânzi aferente impozitului pe venit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe venit.

**III.2.** Referitor la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate,

DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală, în mod legal, pentru venitul net stabilit suplimentar se datorează contribuție de asigurări sociale de sănătate la bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, în condițiile în care participarea la sistemul public de asigurări sociale de sănătate este obligatorie pentru toți cetățenii români cu domiciliul în România care realizează venituri impozabile din activități independente care se supun impozitului pe venit.

**În fapt**, la baza stabilirii de către organele de inspecție fiscală a contribuției de asigurări sociale de sănătate la bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate contribuției de asigurări sociale de sănătate, în sumă de ... lei, a stat venitul net anual impozabil calculat de organele de inspecție fiscală în sumă de ... lei. În anexa nr.1, care face parte integrantă din raportul de inspecție fiscală, s-a prezentat detaliat situația veniturilor realizate pentru anul 2013, precum și modul de calcul al diferențelor stabilite suplimentar de echipa de inspecție fiscală cu privire la C.A.S.S.

Petenta susține că nu datorează contribuțiile de asigurări sociale de sănătate stabilite de organul fiscal întrucât după ce s-a făcut impunerea acesteia de către Casa de Sănătate, a fost depusă o contestație, care i s-a admis prin Decizia nr. .../...2013, considerându-se că dacă beneficiază de asigurări de sănătate din partea Casei OPSNAJ, nu datorează CASS la Casa de Sănătate deoarece nu are contract cu aceasta. De asemenea, contestația specifică faptul că la Cabinetul de Avocatură X nu sunt salariați.

**În drept**, potrivit Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

- Art.296<sup>21</sup> alin.(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:(...) d) persoanele care realizează venituri din profesii libere; (...);*

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

- Art.296<sup>22</sup> alin.(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>23</sup>:

“(1) Persoanele prevăzute la art.296<sup>21</sup> alin.(1) lit.g), art.52 alin.(1) lit.d), art.71 lit.d), precum și cele care realizează venituri din asocierile fără personalitate juridică prevăzute la art.13 lit.e) nu datorează contribuție de asigurări sociale.

(3) Pentru persoanele care realizează într-un an fiscal venituri de natura celor menționate la cap. I, venituri sub forma indemnizațiilor de șomaj, venituri din pensii mai mici de 74... lei, precum și venituri de natura celor menționate la art. 296<sup>21</sup> alin. (1) lit. a)-d), g) și h), art. 52 alin.(1) lit. b)-d) și din asocierile fără personalitate juridică prevăzute la art. 13 lit. e), se calculează și se datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate asupra tuturor acestor venituri.”

În speță devin incidente dispozițiile Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

- Art.208

“(3) Asigurările sociale de sănătate sunt obligatorii și funcționează ca un sistem unitar...”

- Art.211

“(1) Sunt asigurați, potrivit prezentei legi, toți cetățenii români cu domiciliul în țară, precum și cetățenii străini și apatrizii care au solicitat și obținut prelungirea dreptului de ședere temporară sau au domiciliul în România și fac dovada plății contribuției la fond, în condițiile prezentei legi.”

- Art.257

(1) Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurările de sănătate, cu excepția persoanelor prevăzute la art.213 alin.(1).

(2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote (...), care se aplică asupra:(...);

b) veniturilor impozabile realizate de persoane care desfășoară activități independente care se supun impozitului pe venit; (...).”

- Art.215

*(1) Obligația virării contribuției pentru asigurările sociale de sănătate revine persoanei juridice sau fizice care angajează persoane pe bază de contract individual de muncă ori în baza unui statut special prevăzut de lege, precum și persoanelor fizice, după caz.*

*(2) Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurații sunt obligate să depună lunar la casele de asigurări alese în mod liber de asigurați declarații nominale privind obligațiile ce le revin față de fond și dovada plății contribuțiilor.*

*(3) Prevederile alin. (1) și (2) se aplică și persoanelor care exercită profesii libere sau celor care sunt autorizate, potrivit legii, să desfășoare activități independente.”*

În concluzie, față de cadrul legal invocat mai sus se reține că, în cazul contribuabililor care realizează venituri dintr-o activitate independentă, în speță venituri din profesii libere se datorează contribuții de asigurări sociale de sănătate.

Afirmația petentei precum că: „nu datorează CASS deoarece nu are contract cu Casa de Sănătate”, nu poate fi reținută ca argument privind nedatorarea contribuției de asigurări sociale de sănătate stabilită prin decizia de impunere, întrucât legiuitorul a prevăzut, atât categoriile de venituri pentru care se datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate, între care veniturile din profesii libere, pentru care există obligația plății acestei contribuții, cât și persoanele exceptate de la plata acestora, petenta neîncadrându-se în excepțiile stipulate de Codul fiscal, iar stabilirea de către organele de inspecție fiscală a contribuției a avut la baza prevederi legale din Codul fiscal.

Dispozițiile legale prevăzute de Legea nr.95/2006 instituie obligația plății contribuției la asigurările sociale de sănătate pentru toți cetățenii ce au domiciliul în România și care realizează anumite categorii de venituri și nu numai a celor ce au contract de asigurare. Încheierea contractului de asigurare, este urmare a obligației plății contribuției, așa cum rezultă din art.208 alin.(3) din Legea nr. 95/2006:

*“(3) Asigurările sociale de sănătate sunt obligatorii și funcționează ca un sistem unitar, iar obiectivele menționate la alin.(2) se realizează pe baza următoarelor principii:*

- a) alegerea liberă de către asigurați a casei de asigurări;*
- b) solidaritate și subsidiaritate în constituirea și utilizarea fondurilor;*
- c) alegerea liberă de către asigurați a furnizorilor de servicii medicale, de medicamente și de dispozitive medicale, în condițiile prezentei legi și ale contractului-cadru;*
- d) descentralizarea și autonomia în conducere și administrare;*
- e) participarea obligatorie la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru formarea Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate;*
- f) participarea persoanelor asigurate, a statului și a angajatorilor la managementul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate;*

- g) acordarea unui pachet de servicii medicale de bază, în mod echitabil și nediscriminatoriu, oricărui asigurat;
- h) transparența activității sistemului de asigurări sociale de sănătate;
- i) libera concurență între furnizorii care încheie contracte cu casele de asigurări de sănătate”.

Prin urmare, lipsa contractului cu Casa de Asigurare de Sănătate din România nu poate constitui o împrejurare pentru neparticiparea obligatorie la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate, întrucât prevederile legale citate referitoare la obligativitatea participării la sistem s-ar transforma într-o obligație pur potestativă (și voluero) pentru contribuabil, fiind suficient simplul refuz al acestora pentru a înlătura de la aplicarea dispoziției legale exprese ceea ce, evident, nu poate fi acceptat.

Afirmația petentei precum că: „dacă beneficiază de asigurări de sănătate din partea Casei O.P.S.N.A.J., nu datorez C.A.S.S. la Casa de Sănătate”,

nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din compararea dispozițiilor Legii nr.51/1995, ale OUG nr.221/2000 și ale Statutului Casei de Asigurări a Avocaților, pe de o parte, și a dispozițiilor Legii nr. 95/2006, de cealaltă parte, se constată că cele două sisteme de asigurări sociale vizează drepturi diferite, neexistând o suprapunere între acestea, iar natura drepturilor reglementate de cele două acte normative - Legea nr.95/2006 și Legea nr.51/1995 - este diferită, determinată fiind de subiectul și scopul acestor drepturi.

Astfel, Legea nr. 95/2006 reglementează accesul asiguraților la un pachet de servicii medicale de bază, minim, în scopul realizării obligației statului, prevăzută de art.34 din Constituție, de a garanta dreptul la ocrotirea sănătății.

Ori, Legea nr.51/1995 și celelalte reglementări subsecvente instituie un sistem propriu, unic și autonom prin intermediul căruia sunt stabilite și acordate pensii și alte drepturi de asigurări sociale (sub forma de indemnizații sau ajutor social) persoanelor aparținând exclusiv categoriei profesionale a avocaților și urmașilor acestora.

În acest sens, s-a pronunțat și Curtea Constituțională care prin deciziile nr.307/13.06.2013 (publicată în Monitorul Oficial nr.476/31.07.2013) și nr. 351 / 24.09.2013 (publicată în Monitorul Oficial nr.725/26.11.2013) a statuat că:

(...)

*“Curtea reține că, în jurisprudența sa, s-a mai pronunțat cu privire la constituționalitatea art.208 alin.(3), art.211 alin.(1), art.215 alin.(3) și art.257 alin.(2) lit.b) și alin.(3) din Legea nr.95/2006 în raport cu critici de neconstituționalitate similare celor invocate în prezenta cauză.*

*Astfel, prin Decizia nr.307 din 13 iunie 2013, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 476 din 31 iulie 2013, Curtea, analizând dispozițiile Legii nr. 51/1995 pentru organizarea și exercitarea profesiei de avocat, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 98 din 7*

februarie 2011, ale Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 221/2000 privind pensiile și alte drepturi de asigurări sociale ale avocaților, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 610 din 26 noiembrie 2000, și ale Statutului Casei de Asigurări a Avocaților, adoptat de Congresul Avocaților 2012 și intrat în vigoare la 1 octombrie 2012, a reținut că, prin contribuția la sistemul de asigurări al avocaților, avocații pot beneficia de următoarele drepturi de asigurări sociale: pensii, indemnizație pentru incapacitate temporară de muncă, cauzată de boli obișnuite, accidente de muncă sau accidente în afara muncii, indemnizații pentru maternitate și ajutor de deces.

Pe de altă parte, prin contribuția la sistemul de asigurări sociale de sănătate reglementat de Legea nr.95/2006, asigurații dobândesc dreptul de a beneficia de un pachet de servicii medicale de bază. Protejarea asiguraților față de costurile serviciilor medicale în caz de boală sau accident și asigurarea protecției asiguraților în mod universal, echitabil și nediscriminatoriu reprezintă obiectivele sistemului de asigurări sociale de stat, realizate pe baza unor principii expres menționate în art.208 alin.(2), printre care și cel al solidarității și al subsidiarității în constituirea și utilizarea fondurilor.

Astfel, Curtea a reținut că cele două sisteme de asigurări sociale comparate vizează drepturi diferite, neexistând o suprapunere între acestea.

De asemenea, a constatat că natura drepturilor reglementate de cele două acte normative - Legea nr.95/2006 și Legea nr.51/1995 - este diferită, determinată fiind de subiectul și scopul acestor drepturi. Astfel, Legea nr. 95/2006 reglementează accesul asiguraților la un pachet de servicii medicale de bază, minim, în scopul realizării obligației statului, prevăzută de art.34 din Constituție, de a garanta dreptul la ocrotirea sănătății. Legea nr.51/1995 și celelalte reglementări subsecvente instituie un sistem propriu, unic și autonom prin intermediul căruia sunt stabilite și acordate pensii și alte drepturi de asigurări sociale (sub formă de indemnizații sau ajutor social) persoanelor aparținând exclusiv categoriei profesionale a avocaților și urmașilor acestora.

Având în vedere cele arătate, Curtea a constatat că nu pot fi reținute criticile de neconstituționalitate formulate, referitoare la încălcarea principiului egalității și al nediscriminării, precum și al justei așezări a sarcinilor fiscale.

Întrucât nu au intervenit elemente noi, de natură să justifice reconsiderarea jurisprudenței în materie a Curții Constituționale, soluția și considerentele deciziei amintite își păstrează valabilitatea și în prezenta cauză.

Pentru considerentele expuse, în temeiul art. 146 lit. d) și al art. 147 alin. (4) din Constituție, precum și al art. 1-3, al art. 11 alin. (1) lit. A.d) și al art. 29 din Legea nr. 47/1992, CURTEA CONSTITUȚIONALĂ D E C I D E :

Respinge, ca neîntemeiată, excepția de neconstituționalitate ridicată de (...) în Dosarul nr. (...) al Curții de Apel Craiova - Secția contencios administrativ și fiscal și constată că dispozițiile art. 208 alin. (3), art. 211 alin. (1), art. 215 alin. (3) și art. 257 alin. (2) lit. b) și alin. (3) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății sunt constituționale în raport cu criticile formulate.

*Definitivă și general obligatorie.*

*Pronunțată în ședința din data de 24 septembrie 2013”.*

De asemenea invocarea de către petentă ca argument în susținerea contestației a faptului că: “nu datorează contribuțiile de asigurări sociale de sănătate stabilite de organul fiscal întrucât după ce s-a făcut impunerea acesteia de către Casa de Sănătate, a fost depusă o contestație, care i s-a admis prin Decizia nr.../...2013”,

nu poate fi reținută, având în vedere faptul că prin Decizia nr.../...2013 s-a soluționat o contestație împotriva:

- Deciziei de impunere privind stabilirea obligațiilor de plată la Fondul Național Unic de Asigurări de Sănătate, ca urmare a depunerii declarației, de către contribuabil persoana fizică nr. ... / ...2013;
- Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii de nr. ... / ...2013,

ori speța soluționată de CNAS – CJAS Hunedoara nu privea veniturile realizate de persoane care desfășoară activități independente, cum sunt cele realizate de către Cabinetul de Avocatură X în anul 2013.

Astfel, trebuie reținut și faptul că, prin decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, organele de inspecție fiscală au calculat doar diferențele suplimentare de plată față de sumele deja stabilite de către organul fiscal teritorial, pentru anii care au vizat perioada de verificare, iar baza de calcul pentru aceste diferențe a fost venitul net suplimentar realizat de către Cabinetul de Avocatură X și constatat de echipa de inspecție fiscală urmare controlului efectuat.

Mai mult, aceste diferențe stabilite suplimentar de plată reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate nu au legătură cu existența sau neexistența personalului angajat de către Cabinetul de Avocatură X, acestui aspect invocat de petentă fiindu-i aplicabile alte prevederi legale și alte obligații fiscale.

În plus, trebuie reținut și faptul că la capitolul Capitolul VI - Discuția finală din raportul de inspecție fiscală parțială nr.../...2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../...2015 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, s-a arătat faptul că prin exprimarea punctului de vedere cu privire la CASS stabilită suplimentar de plată, în sumă de ... lei, dna. X menționează că: *“este magistrat pensioner, CASS-ul este reținut din pensie și nu se impune plata acestuia din veniturile realizate din alte activități autorizate.”*,

ori organele de inspecție fiscală au precizat faptul că dna. X a cumulat calitatea de pensionar cu cea de avocat și au menționat faptul că doar pensionarul este scutit de plata contribuțiilor la aceste asigurări, scutirea care nu se aplică și

pentru activitățile autorizate generatoare de venituri desfășurate de către cel care are calitatea de pensionar.

În consecință, organele de inspecție fiscală, în mod legal, pentru venitul net realizat de petentă în anul 2013, în valoare de ... lei, au stabilit contribuție de asigurări sociale de sănătate la bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate contribuției de asigurări sociale de sănătate, în sumă de ... lei.

De asemenea, pentru neplata la termen a contribuției de asigurări sociale de sănătate în sumă de ... lei, potrivit art.119, 120 și 120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au calculat accesorii reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Trebuie reținut și faptul că prin contestația formulată, petenta nu invocă niciun fel de motive de fapt și de drept incidente în speță, referitoare la accesoriile aferente bazei de calcul reprezentând contribuție de asigurări sociale de sănătate, cota de accesorii aplicată, data de la care au fost calculate accesoriile, însumarea produselor dintre baza de calcul pentru accesorii, numărul de zile de întârziere și cota aplicată, și ținând cont de faptul că stabilirea de accesorii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la alte motive prin care aceasta înțelege să combată actul atacat referitor la capătul de cerere privind accesoriile aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate.

Având în vedere cele menționate anterior, în speță sunt incidente și prevederile art.206 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*[...] d) dovezile pe care se întemeiază”*,

coroborate cu cele ale art.213 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

*“[...] Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.*

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

*“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.*

*2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”*

În consecință în temeiul prevederilor Titlului IX - art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

*“ART. 216 Soluții asupra contestației*

*(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, care stipulează:

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art.216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*

contestația formulată de Cabinetul de Avocat și Birou de Mediator X va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru capătul de cerere referitor la suma ... lei reprezentând:

... lei – contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate;

... lei – penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și a OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în baza referatului nr. ... / ...2015 se

## **D E C I D E :**

Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de Cabinetul de Avocat și Birou de Mediator X din ..., împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2015 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă de AJFP Hunedoara – IF, în baza Raportul de inspecție fiscală parțială nr..../...2015, pentru suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe venit stabilit suplimentar;

... lei – majorări de întârziere/dobânzi aferente impozitului pe venit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;

... lei – contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate;



... lei – penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate.

Prezenta decizie se comunică la:

- Cabinetul de Avocat și Birou de Mediator X din ...;
- AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.2906/2014.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,**

...