

DECIZIA nr. 19 din 18.01.2018 privind soluționarea
contestației formulată de **MV**, cu domiciliul în
str. ..., sector X, Bucuresti,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 2 a fost sesizată cu adresa nr.2017, înregistrată sub nr. MBR_REG2017 de către Administrația Sector X a Finanțelor Publice cu privire la soluționarea contestației domnului MV.

Obiectul contestației, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.2017 îl constituie decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate anul 2012 nr. dcass/16.10.2017, emisă de Administrația Sector X a Finanțelor Publice și comunicată prin poștă în data de2017 prin care s-a stabilit o diferență de CASS rezultată din regularizarea anuală în sumă de **P lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de domnul MV.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin contestația formulată împotriva deciziei de impunere nr. dcass/16.10.2017 domnul MV susține că toate problemele legate de reglarea sumelor plătite ca și contribuții ar trebui rezolvate cu plătitorul de venit – firma MMD, iar baza de calcul prevăzută de textul de lege menționat în decizie face referire la salariul de bază minim brut pe țară, deși la o simplă verificare se putea constata statutul său de salariat.

În susținerea contestației au fost prezentate, în copie, contractul civil nr. ... din 19.03.2012, recomandarea din 16.03.2012, adeverința de venit nr. .../19.04.2013 eliberată de MMD și adeverința de venit nr. .../28.05.2013 eliberată de UB.

II. Prin decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate anul 2012 nr. dcass/16.10.2017 Administrația Sector X a Finanțelor Publice a stabilit în sarcina contribuabilului MV o diferență de CASS rezultată din regularizarea anuală în sumă de P lei.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile contestatorului, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele :

Cauza supusă soluționării este dacă organele fiscale au stabilit corect CASS pentru veniturile obținute de o persoană fizică din contracte/convenții civile prin decizia de impunere emisă cu prilejul regularizării anuale pentru 2012, în condițiile în care în cursul anului 2012 a obținut venituri rezultate din activități profesionale desfășurate în baza contractelor/convențiilor încheiate potrivit Codului civil și pentru care plătitorul de venit nu a reținut în integralitate contribuțiile.

În fapt, domnul MV a realizat în anul fiscal 2012, pe lângă venituri din salarii și venituri din contracte/convenții civile de la firma MMD, cu regim de reținere la sursă a impozitului în sumă de V lei (rotunjit V lei), declarate de plătitorul de venit prin declarația informativă 205 aferentă anului 2012, prin reținerea CASS și declararea ei prin declarațiile nominale 112 depuse lunar începând cu luna iulie 2012.

Cu prilejul regularizării CASS pentru anul fiscal 2012, în baza informațiilor din baza de date furnizate de plătitorii de venituri și a dispozițiilor art. 296²², art. 296²⁵, art. 296²⁷ și art. 296²⁸ din Codul fiscal, organele fiscale din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice au emis decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate anul 2012 nr. dcass/16.10.2017, prin care a stabilit în sarcina contribuabilului MV următoarele:

- venituri din contracte/convenții civile în regim de reținere la sursă a impozitului conform art. 52 alin. (1) lit. b)-d) din Codul fiscal: V lei;
- contribuție anuală CASS datorată: A lei;
- obligații stabilite privind plățile anticipate: R lei;
- diferență de CASS rezultată din regularizarea anuală: P lei.

Prin contestația formulată domnul MV susține că regularizarea trebuie efectuată de organele fiscale direct cu plătitorul de venit și că în anul 2012 avea statut de salariat.

În drept, potrivit art. 296²¹, art. 296²², art. 296²³, art. 296²⁴ și art. 296²⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru anul fiscal 2012:

"Art. 296²¹. - (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:

[...]

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. 296²². - (4) Pentru persoanele prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. f), baza de calcul al contribuțiilor sociale este venitul brut stabilit prin contractul încheiat între părți, diferența dintre venitul brut și cheltuiala deductibilă prevăzută la art. 50, venitul din asocierie, valoarea comisioanelor sau onorariile stabilite potrivit legii în cazul expertizelor tehnice judiciare și extrajudiciare, și orice alte venituri obținute, indiferent de denumirea acestora, pentru care se aplică reținerea la sursă a impozitului pe venit.

(5) Pentru persoanele prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. f), baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate 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. 296²³. - (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 740 lei, **precum și venituri de natura celor menționate la art. 296²¹ 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**".

"Art. 296²⁴. - (5) **Contribuabilii prevăzuți la art. 296²¹ alin. (1) lit. f) datorează contribuții sociale individuale în cursul anului, sub forma plăților anticipate, plătitorii de venituri având obligația calculării, reținerii și virării sumelor respective în conformitate cu prevederile art. 52 și 34, după caz.**

(5¹) Plătitorii de venit calculează, rețin și virează contribuțiile sociale numai pentru persoanele fizice care realizează venituri de natura celor prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. f),

altele decât cele care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere și sunt înregistrate fiscal potrivit legislației în materie.

(9) Pentru contribuabilii care realizează venituri de natura celor prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. f) - h) încadrarea în plafoanele prevăzute la art. 296²² alin. (5) și (6) se face de către organul fiscal, după încheierea anului fiscal, pe baza declarațiilor fiscale”.

”Art. 296²⁵. - (4) **Stabilirea obligațiilor anuale de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate se realizează prin decizia de impunere anuală, pe baza căreia se regularizează sumele datorate cu titlu de plăți anticipate.**

(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”.

Prevederile legale sus-citate au fost introduse prin art. V din O.U.G. nr. 125/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicabilitate de la data de 1 iulie 2012.

În materia declarării și impunerii veniturilor realizate de persoanele fizice care obțin venituri din contracte/convenții civile sunt incidente și prevederile art. 52 și art. 93 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru întreg anul fiscal 2012:

”Art. 52. - (1) Pentru următoarele venituri, plătitorii persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidență contabilă au obligația de a calcula, de a reține și de a vira impozit prin reținere la sursă, reprezentând plăți anticipate, din veniturile plătite:

a) venituri din drepturi de proprietate intelectuală;

b) **venituri din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil**, precum și a contractelor de agent. Fac excepție veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil obținute de contribuabilii care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere și sunt înregistrați fiscal potrivit legislației în materie;[...].”

”Art. 93. - (1) Plătitorii de venituri, cu regim de reținere la sursă a impozitelor, sunt obligați să calculeze, să rețină, să vireze și să declare impozitul reținut la sursă, până la termenul de virare a acestuia inclusiv, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.

(2) Plătitorii de venituri, cu regim de reținere la sursă a impozitelor, au obligația să depună o declarație privind calcularea și reținerea impozitului pentru fiecare beneficiar de venit la organul fiscal competent, până în ultima zi a lunii februarie inclusiv a anului curent pentru anul expirat”.

Anterior datei de 1 iulie 2012, în materia contribuțiilor la asigurările sociale de sănătate au fost incidente și prevederile următoarelor acte normative:

► OUG nr. 58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale, modificată prin O.U.G. nr. 82/2010, astfel cum a fost în vigoare până la data de 30.06.2012:

“Art. III. - (1) Orice venituri de natură profesională, altele decât cele salariale, se impozitează cu cota de impozit pe venit.

(2) În sistemul public de pensii și în sistemul asigurărilor pentru șomaj, prin **venituri de natură profesională**, altele decât cele de natură salarială, în sensul prezentei ordonanțe de urgență, se înțelege acele venituri realizate din drepturi de autor și drepturi conexe definite potrivit art. 7 alin. (1) pct. 131 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și/sau **venituri rezultate din activități profesionale desfășurate în**

baza contractelor/convențiilor încheiate potrivit Codului civil, precum și contractele civile și cele de colaborare încheiate în temeiul prevederilor art. 38 alin. (6) din Legea nr. 96/2006 privind Statutul deputaților și al senatorilor, republicată, cu modificările ulterioare, respectiv art. 18 din Legea nr. 53/1991 privind indemnizațiile și celelalte drepturi ale senatorilor și deputaților, precum și salarizarea personalului din aparatul Parlamentului României, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Asupra acestor venituri se datorează contribuțiile individuale de asigurări sociale și asigurări pentru șomaj.”

► Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 215. - (1) Obligația virării contribuției pentru asigurările sociale de sănătate revine persoanelor juridice sau fizice care au calitatea de angajator, persoanelor juridice ori fizice asimilate angajatorului, precum și **persoanelor fizice**, după caz.

(2) Persoanele juridice sau fizice care au calitatea de angajator, precum și persoanele asimilate angajatorilor sunt obligate să depună declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate, la termenele prevăzute în Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

(3) **Persoanele fizice care realizează venituri din activități independente**, venituri din agricultură și silvicultură, venituri din cedarea folosinței bunurilor, din dividende și dobânzi, din drepturi de proprietate intelectuală sau alte venituri care se supun impozitului pe venit **sunt obligate să depună la casele de asigurări de sănătate cu care au încheiat contractul de asigurare declarații privind obligațiile față de fond.**”

“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 de 6,5%, care se aplică asupra:

a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor, precum și orice alte venituri realizate din desfășurarea unei activități dependente;

b) **veniturilor impozabile realizate de persoane care desfășoară activități independente care se supun impozitului pe venit; dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția, aceasta nu poate fi mai mică decât cea calculată la un salariu de bază minim brut pe țară, lunar;**

c) veniturilor din agricultură supuse impozitului pe venit și veniturilor din silvicultură, pentru persoanele fizice care nu au calitatea de angajator și nu se încadrează la lit. b);

d) indemnizațiilor de șomaj;

e) Abrogată prin punctul 3. din Ordonanță de urgență nr. 107/2010 începând cu 01.01.2011.

f) veniturilor din cedarea folosinței bunurilor, veniturilor din dividende și dobânzi, veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere și altor venituri care se supun impozitului pe venit, numai în cazul în care nu realizează venituri de natura celor prevăzute la lit. a)-d), alin. (21) și (22) și art. 213 alin. (2) lit. h), dar nu mai puțin de un salariu de bază minim brut pe țară, lunar.

(2¹) Abrogat prin punctul 4. din Ordonanță de urgență nr. 117/2010 începând cu 30.12.2010.

(2²) Pensionarii ale căror venituri din pensii depășesc 740 de lei datorează contribuția lunară pentru asigurările sociale de sănătate calculată potrivit prevederilor art. 259 alin. (2).

(3) În cazul persoanelor care realizează în același timp venituri de natura celor prevăzute la alin. (2) lit. a)-d), alin. (21) și (22) și la art. 213 alin. (2) lit. h), **contribuția se calculează asupra tuturor acestor venituri.**

(4) În cazul persoanelor care realizează venituri de natura celor prevăzute la alin. (2) lit. c) sub nivelul salariului de bază minim brut pe țară și care nu fac parte din familiile beneficiare de ajutor social, contribuția lunară de 6,5% datorată se calculează asupra sumei reprezentând o treime din salariul de bază minim brut pe țară.

(5) Contribuțiile prevăzute la alin. (2) și (4) se plătesc după cum urmează:

a) lunar, pentru cele prevăzute la alin. (2) lit. a) și d);

b) trimestrial, pentru cele prevăzute la alin. (2) lit. b) și la alin. (4);

c) anual, pentru cele prevăzute la alin. (2) lit. c) și f).

(6) Contribuția de asigurări sociale de sănătate nu se datorează asupra sumelor acordate în momentul disponibilizării, venitului lunar de completare sau plăților compensatorii, potrivit actelor normative care reglementează aceste domenii, precum și asupra indemnizațiilor reglementate de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările ulterioare.

(7) **Obligația virării contribuției de asigurări sociale de sănătate revine** persoanei juridice sau fizice care plătește asiguraților veniturile prevăzute la alin. (2) lit. a), d) și e), **respectiv asiguraților pentru veniturile prevăzute la alin. (2) lit. b), c) și f).**

(8) Termenul de prescripție a plății contribuției de asigurări sociale de sănătate se stabilește în același mod cu cel prevăzut pentru obligațiile fiscale”.

Conform dispozițiilor legale anterior citate, în perioada 01.01.2012-30.06.2012 veniturile din contracte/convenții civile erau tratate din punct de vedere al categoriei impozabile a veniturilor drept venituri din activități independente, iar persoanele fizice care obțineau venituri din contracte/convenții civile aveau calitatea de asigurat obligatoriu și datorau contribuția la asigurările sociale de sănătate (CASS), însă nu prin reținere la sursă de către plătitorii de venituri, similar impozitului pe venit, ci în regim individual, obligația virării contribuției revenind direct asiguraților. Abia începând cu data 1 iulie 2012, obligația CASS pentru veniturile din contracte/convenții civile a fost transferată în sarcina plătitorilor de venituri, urmare modificării aduse Codului fiscal. De asemenea, pentru această categorie de venituri nu existau excepții de la plata CASS, persoanele fizice datorând această contribuție obligatorie chiar dacă, în același timp, realiza și venituri din alte categorii, cum ar fi veniturile din salarii și asimilate salariilor.

Prin urmare, obligația plății CASS pentru venituri din contracte/convenții civile a existat pe tot parcursul anului 2012, până la data de 30.06.2012 – direct în sarcina persoanelor fizice beneficiare ale veniturilor, ulterior datei de 01.07.2012 – prin reținere la sursă în sarcina plătitorilor de venituri.

Obligativitatea plății CASS pentru veniturile din contracte/convenții civile și anterior datei de 1 iulie 2012 reiese chiar și din expunerea de motive la proiectul O.U.G. nr. 82/2010, în vigoare de la 10.09.2010, care a modificat art. III din O.U.G. nr. 58/2010 în sensul că ”de la data intrării în vigoare a proiectului de ordonanță de urgență, *contribuția pentru asigurarea socială de sănătate se va datora în conformitate cu prevederile Legii nr. 95/2006* privind reforma în domeniul sănătății, aceasta nefiind plafonată la cele 5 salarii medii brute pe economie, ***contribuția fiind datorată la total venit obținut***” (pct. A.4 din ”schimbări preconizate” din expunerea de motive – PL-x nr. 661/2010 Camera Deputaților).

Este adevărat că anterior datei de 1 iulie 2012, plătitorii de venituri din contracte/convenții nu aveau obligația reținerii și virării CASS (doar a CAS – pensii și a contribuției de asigurări pentru șomaj), dar întrucât contestatorul nu a făcut dovada că și-a îndeplinit în mod direct obligația de a achita CASS și pentru perioada de până la 30.06.2012 conform celor demonstrate în precedent, în mod corect organele fiscale, cu competență generală în administrarea contribuțiilor sociale obligatorii au procedat la stabilirea obligației

anuale de plată a CASS prin decizia de impunere anuală, pe baza căreia s-au regularizat sumele datorate la nivelul anului 2012 cu plățile anticipate efectuate în cursul anului prin intermediul plătirilor de venit.

În speță, conform informațiilor cuprinse în declarația informativă 205 aferentă anului 2012, depusă de firma MMD în calitate de plătitor de venit, contribuabilul MV a obținut venituri din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil în sumă totală de V lei (rotunjit la regularizarea anuală la V lei conform O.U.G. nr. 59/2005), pentru care datorează CASS anuală în sumă de A lei și, întrucât sumele reținute de plătitorul de venit sub formă de plățile anticipate au fost în cuantum de R lei, fapt ce rezultă din situația denumită "Informații privind contribuțiile sociale și venit baza impozit conform datelor declarate în D112", iar contribuabilul nu a făcut dovada achitării directe a CASS pentru diferență, rezultă că în mod corect a fost stabilită diferența de CASS în sumă de P lei potrivit deciziei de impunere nr. dcass/16.10.2017.

Ca atare, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei motivația domnului MV în sensul nedatorării CASS cu prilejul regularizării anuale pentru anul fiscal 2012, având în vedere că:

- prin contractul civil nr. ... din 19.03.2012 plătitorul de venit s-a obligat la reținerea la sursă a impozitului pe venit final de 16%, contribuției individuale la fondul de șomaj 0,5% și contribuției individuale la asigurările sociale (pentru pensii – CAS) de 10,5%, conform legislației în vigoare la momentul încheierii contractului referitoare la obligațiile plătitorilor de venit, obligații pe care acest plătitor și le-a îndeplinit (conform informațiilor din baza de date a organului fiscal reiese că pentru veniturile din lunile martie, aprilie și mai 2012 contribuabilului i s-au reținut contribuțiile de 0,5% și 10,5%);

- astfel cum a fost arătat în precedent, *pentru veniturile din convenții civile obținute în perioada anterioară lunii iulie 2012 plata contribuției de asigurări sociale de sănătate nu era obligația plătitorului de venit, ci obligația persoanelor beneficiare de venit*, prin plăți directe efectuate în contul CASS la teritorială de asigurări (CASMB); or, pentru aceste venituri brute de (V1 lei + V2 lei + V3 lei = V4 lei) contribuabilul nu a făcut dovada efectuării de plăți la CASMB în contul CASS datorată de V4 lei x 5,5% = P lei (rotunjit);

- referirea la salariul de bază minim brut pe țară vizează **minimul bazei de calcul** pentru CASS în situația în care persoana în cauză are un singur (tip) de venit asupra căruia se datorează CASS și nicidecum faptul că persoanele cu statut de angajat (deci care obțin venituri de natură salarială peste salariul minim) sunt exceptate de la plata CASS pentru alte categorii de venituri, așa cum eronat înțelege contestatorul din textele de lege menționate ca temei legal în decizia de impunere, dovadă fiind textul art. 296²³ alin. (3) din Codul fiscal conform căruia pentru persoanele care obțin venituri de natura celor menționate la cap. I (adică din salarii), precum și venituri de natura celor menționate la 52 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal (adică din contracte/convenții civile) – situația contribuabilului în speță – contribuția de asigurări sociale de sănătate (CASS) se datorează **"asupra tuturor acestor venituri"** (prevedere expresă);

- potrivit dispozițiilor art. 296²⁴ și art. 296²⁵ din Codul fiscal, pentru contribuabilii care realizează venituri din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile, stabilirea obligațiilor anuale de plată a CASS se realizează prin decizia de impunere anuală emisă de organul fiscal competent, în speță Administrația Sector X a Finanțelor Publice, pe baza căreia se regularizează sumele datorate cu titlu de plăți anticipate, atât cele datorate la CASMB, cât și cele reținute la sursă de plătitorul de venit, cu verificarea încadrării în plafoanele legale anuale de către organul fiscal, după depunerea declarațiilor informative de către plătitorii de venit.

Prin urmare, în raport de dispozițiile legale în vigoare și de documentele existente la dosarul cauzei nu se pot reține susținerile domnului MV, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 215 alin. (3) și art. 257 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, art. III din OUG nr. 58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale, modificată prin O.U.G. nr. 82/2010, art. 52 alin. (1) lit. b), art. 93 alin. (2), art. 296²¹ alin. (1) lit. f), art. 296²³ alin. (3), art. 296²⁴ alin. (5) și alin. (9) și art. 296²⁵ alin. (4) și alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările în vigoare pentru anul fiscal 2012 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

Respinge contestația formulată de domnul MV împotriva deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate anul 2012 nr. dcass/16.10.2017, emisă de Administrația Sector X a Finanțelor Publice prin care s-a stabilit o diferență de CASS rezultată din regularizarea anuală în sumă de P lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.