

## **D E C I Z I A nr. 2381 / 28.02.2019**

privind contestația formulată de d-nul X, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../12.12.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Arad - S.R.C.D.F.P.F., cu adresa nr. .../26.11.2018 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../12.12.2018, asupra contestației formulate de

d-nul X,  
CNP: ...  
cu domiciliul în loc. ...

înregistrată la A.J.F.P. Arad sub nr. ARG\_REG .../14.11.2018 și nr. ARG\_DEF .../15.11.2018 și la Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../12.12.2018.

Petentul X formulează contestație împotriva **Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2013 nr. ... din 27.09.2018**, cod 630, emisă de A.J.F.P. Arad, prin care organele fiscale au stabilit diferențe de contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2013 rezultate din regularizarea anuală, constatate **în minus** în sumă de ... lei.

Contestația a fost semnată de petent, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2013 nr. ... din 27.09.2018 emisă de A.J.F.P. Arad, respectiv data de 02.10.2018, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petentul X contestă Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2013 nr. ... din 27.09.2018, emisă de A.J.F.P. Arad, în cuprinsul contestației petentul arătând că prin decizia de impunere contestată a fost obligat la plata sumei de 348 lei reprezentând contribuție datorată rezultată din activități de natura celor prevăzute de art. 52 al. 1 lit. b-d și din asociere fără personalitate juridică.

Petentul arată că prin emiterea unor decizii de impunere de regularizare pentru aceleași perioade de timp, aferente unor venituri din anii 2013, la un interval de 5 ani de la data depunerii unor declarații de impunere, se încalcă prevederile art. 3 și art. 4 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pe care le citează în cuprinsul contestației, în sensul că orice act emis de către autoritățile fiscale și pe cale de consecință, orice decizie prin care se stabilește o creanță fiscală de către organul fiscal trebuie să fie întocmită și trebuie să aibă un conținut guvernat de legalitate, certitudine, justețe și predictibilitate.

Astfel, considera că, din perspectiva bunei credințe reglementate de art. 12 din Legea nr.207/2015 emiterea unor astfel de decizii ar trebui să se realizeze într-un termen rezonabil, independent de termenul de prescripție de 5 ani, în caz contrar creându-se premisele aparent legale în care organul fiscal poate oricând proceda la stabilirea unor creanțe fiscale, din oficiu, în beneficiul său și în detrimentul contribuabililor situație care, în opinia sa, contravine nu numai bunei credințe, ci și regulilor imperative care reclamă certitudinea, justețea și legalitatea impunerii. Totodată în opinia petentului emiterea unor decizii de impunere cu caracter retroactiv este în totală contradicție și cu diferite prevederi constituționale, cum ar fi art.1 și art.16 din Constituție. Faptul că art.93, art.95 și art. 106 din Legea nr.207/2015 nu reglementează un termen în care instituția fiscală să fie obligată la emiterea deciziei de impunere, cu posibilitatea emiterii unei astfel de decizii oricând cu consecința creării unei vădite discriminări între diverse categorii de contribuabili încalcă prevederile art.16 din Constituție.

Altfel spus, prin faptul că lasă practic la aprecierea organului fiscal oportunitatea emiterii unor astfel de decizii de impunere alături de dispozițiile Ordinului ANAF nr.1701/2015 în integralitatea sa, creează premisele aplicării unor regimuri fiscale diferite unor categorii de contribuabili aflați în situații identice.

Invocând Cauza Driha contra României, petentul susține că, în ipoteza în care permit o impozitare suplimentară și nejustificată a contribuabilului, reglementările regăsite la art.93, art.95 și art.106 din Legea nr.207/2015 alături de cele ale Ordinului ANAF nr.1701/2018 eludează și dispozițiile art.44 din Constituție care garantează dreptul la proprietate privată.

Pe cale de consecință, în opinia petentului, demersul instituției de a emite decizii de impunere de regularizare retroactive, la interval de câțiva ani de la data depunerii declarațiilor fiscale, constituie o măsură care contravine atât dispozițiilor prevăzute de Codul fiscal și Codul de procedură fiscală, cât și Constituției, motiv pentru care, solicită anularea deciziei de impunere nr. ... din 27.09.2018 contestată.

II. Prin Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2013 nr. ... din 27.09.2018, cod 630, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. Arad, în baza art. 296<sup>22</sup>, 296<sup>25</sup>, 296<sup>27</sup> și 296<sup>28</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, au stabilit diferențe de contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2013 rezultate din regularizarea anuală, constatate **în minus** în sumă de ... **lei**, adică de compensat și/sau de restituit către petent de autoritatea fiscală.

III. Luând în considerare constatările organului fiscal, motivele invocate de contestatar, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate, se rețin următoarele:

**Sub aspect procedural, referitor la susținerea petentului privind termenul legal al organului fiscal de a stabili obligații fiscale pentru anul 2013, se rețin următoarele:**

În ceea ce privește prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale pentru anul 2013, la art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*“(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.*

*(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit”.*

Întrucât organele fiscale din cadrul AJFP Arad au stabilit obligații suplimentare de natura CASS la nivelul anului 2013, în speță sunt aplicabile dispozițiile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care la art.91 alin.(1) și alin.(2) precizează:

*“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.*

*(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art.23, dacă legea nu dispune altfel”,*

iar potrivit art.23 din același act normativ:

*“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale*

*(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.*

*(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.*

Din coroborarea dispozițiilor legale mai sus citate, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanță fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, în sensul prevederilor art.23 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

În acest context, prevederile art.85 din Codul de procedură fiscală precizează că:

*Art. 85 Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat*

*(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.”*

Cu alte cuvinte, dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale de natura CASS aferente anului 2013, ia naștere odată cu expirarea termenului legal de depunere a Declarației cod 205 privind impozitul reținut la sursă și câștigurile/pierderile realizate, pe beneficiari de venit, în speță a Declarației informative de la terți, cod 205, depusă de firma ING Asigurări de Viață București, pentru veniturile din contracte/convenții civile realizate de către dl. X în anul 2013, pentru care aceasta nu a avut obligativitatea reținerii la sursă a CASS, declarație înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. INTERN-.../27.02.2014.

Emiterea, de către organul fiscal, a deciziei de impunere anuală pentru stabilirea CASS pe anul 2013, în intervalul 2014-decembrie 2018, reprezintă dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale de natura CASS pentru anul 2013, situându-se în interiorul perioadei de prescripție.

Pe cale de consecință, conform celor prezentate, excepția ridicată de petent referitoare la prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale de natura CASS la nivelul anului 2013 este neîntemeiată și nu poate fi luată în considerare în soluționarea cauzei.

*Referitor la Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2013 nr. ..., cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Timișoara se mai poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care contestația este lipsită de interes, având în vedere faptul că petentul nu a demonstrat în cuprinsul acesteia motivul pentru care se consideră lezat în legătură cu cuantumul sumei de minus ... lei de compensat și/sau de restituit către petent de autoritatea fiscală.*

În fapt, domnul X a obținut în anul 2013 venituri din contracte/convenții civile în regim de reținere la sursă a impozitului pe venit, din activități de natura celor prevăzute la art. 52, alin. (1) lit. b)-d) din Codul fiscal, de la firma ING Asigurări de viață București, în sumă de ... lei, pentru care plătitorul de venit nu a avut obligativitatea reținerii la sursă a CASS, așa cum rezultă din Declarația informativă cod 205, depusă de firma ING Asigurări de Viață București, declarație înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. INTERNT-.../27.02.2014.

Astfel, la data de 27.09.2018, în baza art. 296<sup>22</sup>, 296<sup>25</sup>, 296<sup>27</sup> și 296<sup>28</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, s-a emis Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2013 nr. ..., rezultând o diferență stabilită **în minus** în sumă de ... lei, respectiv de compensat și/sau de restituit către petent de autoritatea fiscală.

La stabilirea bazei de calcul a contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2013 organele fiscale din cadrul A.J.F.P. Arad au luat în considerare venitul brut realizat de petent în regim de reținere la sursă în sumă de ... lei.

Contribuția datorată conform deciziei de impunere anuală este în sumă de 348 lei, din care se scad obligațiile privind plățile anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate pe anul 2013 în sumă de 369 lei, rezultând o diferență stabilită **în minus** în sumă de ... lei, respectiv de compensat și/sau de restituit către petent de autoritatea fiscală.

În contestația formulată petentul arată că prin decizia de impunere contestată a fost obligat la plata sumei de 348 lei reprezentând contribuție datorată rezultată din activități de natura celor prevăzute de art. 52 al. 1 lit. b-d și din asociere fără personalitate juridică.

În drept, potrivit prevederilor art. 268 și art. 269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“ART. 268 Posibilitatea de contestare*

***(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.***

***(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”***

*“ART. 269 Forma și conținutul contestației*

***(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”***

De asemenea, referitor la titlul de creanță, potrivit art. 152 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede:

*“ART. 152 Colectarea creanțelor fiscale*

*(...)*

***(2) Colectarea creanțelor fiscale se face în temeiul unui titlu de creanță fiscală sau al unui titlu executoriu, după caz.”***

Din coroborarea prevederilor legale precitate, rezultă că pot fi contestate atât titlurile de creanță prin care s-au stabilit și individualizat creanțe fiscale cât și actele administrative prin care nu s-au stabilit impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat, contestațiile putând fi formulate **numai de cel care se consideră că a fost lezat în drepturile sale.**

Totodată, lezarea interesului legitim trebuie demonstrată prin formularea unei contestații care trebuie să cuprindă neapărat obiectul, **motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta.**

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, domnul X se află în situația de a contesta un act administrativ prin care nu au fost stabilite obligații de plată la bugetul general consolidat al statului, mai mult au fost stabilite **“sume în minus”** astfel că în raport de dispozițiile art. 268 și art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, nu a fost lezat prin emiterea actului administrativ fiscal, respectiv a Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2013 nr. ... din 27.09.2018, prin care a s-au

stabilit diferențe de impozit constate *în minus în sumă de ... lei*, diferențe care se compensează și/sau se restituie, după caz, potrivit prevederilor legale în vigoare.

De altfel, în cuprinsul deciziei de impunere, organele fiscale au reținut că:

*“Diferența de contribuții stabilită/constată în minus (Cap.II, rd. 4b sau rd. 5b) în sumă de ... lei **se compensează și/sau se restituie**, după caz, potrivit prevederilor legale în vigoare.”*

**Regularizarea** la contribuția pentru asigurări sociale de sănătate pentru anul 2013 s-a făcut în anul 2018 în luna septembrie (în interiorul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale) prin emiterea Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate aferentă anului 2013 nr. ... din 27.09.2018 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad.

Învederăm faptul că în decizia de impunere **anuală se cuprind numai obligațiile stabilite privind plățile anticipate (prin decizie de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit) și nu plățile efectuate de contribuabili, fără a avea la bază vreunul din cele două titluri de creanță prin care procedura fiscală, atât în forma aprobată prin OG nr. 92/2003, rep., cât și în cea aprobată prin Legea nr. 207/2015, reglementează în mod expres că se stabilesc impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului:**

- declarație de impunere
- decizie de impunere emisă de organul fiscal.

Referitor la plată ca modalitate de stingere a obligațiilor fiscale, pe care contribuabilul a efectuat-o, învederăm că aceasta nu poate influența modul de stabilire a diferențelor de contribuții reprezentând CASS regularizate în plus sau în minus prin deciziile de impunere anuală, deoarece, pe de-o parte, **formularul de decizie de impunere anuală (630) nu cuprinde nicio rubrică cu privire la plățile efectuate**, iar pe de altă parte **plățile efectuate de contribuabil rezultă din analiza fișei de cont a acestuia.**

În drept, Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:  
ART. 93

*„ Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale*

*(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

*(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

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

#### ART. 102

„ Forma și conținutul declarației fiscale

(...)

(2) În declarația de impunere contribuabilul/plătitorul trebuie să calculeze cuantumul obligației fiscale, dacă acest lucru este prevăzut de lege.”

Astfel, decizia de impunere reprezintă titlu de creanță prin care autoritatea fiscală **stabilește și individualizează** creanța fiscală, acest act necuprinzând eventualele modalități de stingere, inclusiv prin plată, a creanțelor fiscale, plăți pe care un contribuabil le-a efectuat.

Evidența creanțelor fiscale este gestionată de organele fiscale din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, care organizează, pentru fiecare contribuabil, evidența creanțelor fiscale, precum și a modului de stingere a acestora.

Analizând reglementarea legală precitată referitoare la stabilirea creanțelor fiscale, raportat la situația de fapt a petentului care a fost impus de către autoritatea fiscală în baza formularului Declarație cod 205, aferent anului 2013, depusă de plătitorul de venit, care nu conține rubrica de calcul a cuantumului obligației fiscale, rezultă cu puterea evidenței că pentru stabilirea CASS aferent veniturilor obținute de acesta în anul 2013, autoritatea fiscală avea **numai** posibilitatea legală a emiterii unei decizii de impunere, în condițiile în care formularul instituit prin lege, cod 205, pe care l-a plătitorul de venit pentru câștigurile achitate petentului nu prevede posibilitatea ca declarantul sau plătitorul/contribuabil să calculeze cuantumul obligației fiscale.

Astfel operațiunea de stingere prin plată a unei obligații fiscale și cea de stabilire a unei obligații fiscale nu sunt identice din punct de vedere legal.

De altfel, din lecturarea Codului de procedură fiscală, rezultă că legiuitorul face distincție între aceste noțiuni, nașterea/stabilirea unei obligații fiscale nefiind condiționată de stingerea sa prin plată.

Chiar în situația depunerii declarației fiscale de către contribuabil, în lipsa identificării în conținutul acesteia a posibilității prevăzute de lege ca acesta să-și calculeze cuantumul obligației fiscale, apare necesitatea legală a emiterii deciziei de impunere de către autoritatea fiscală, în cazul petentului contribuția datorată fiind diminuată cu obligațiile privind



plățile anticipate, ceea ce a determinat o diferență stabilită în minus, de ... lei.

Potrivit punctului 12.1 lit. d) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr. 3741/2015, în ceea ce privește respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale, se precizează următoarele:

**“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

(...)

**„d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau interesul său legitim;”**

Prin urmare, având în vedere cele reținute, precum și actele normative incidente în speță, se reține că ne aflăm în prezența unei contestații formulate împotriva Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2013 nr. ... din 27.09.2018, prin care a fost stabilită diferența de impozit constatată **în minus** în sumă de ... lei, respectiv de compensat și/sau de restituit către petent de autoritatea fiscală, petentul X nefiind lezat în drepturile sale, acesta având de primit de la bugetul general consolidat al statului o diferență de impozit pe venit în sumă de ... lei, și nu de plătit la bugetul general consolidat al statului, motiv pentru care urmează a se **respinge** contestația pentru diferența de impozit pe venit constatată în minus în sumă de ... lei **ca fiind lipsita de interes**.

*Referitor la invocarea de către petent a jurisprudenței Curții Europene pentru Apărarea Drepturilor Omului pronunțată în mai multe cauze, în scopul exonerării de la plata sumelor datorate în contul contribuției de asigurări sociale de sănătate, aceasta nu prezintă relevanță în cauza dedusă judecătii și nu poate fi reținută în soluționarea favorabila a cauzei de către organul de soluționare a contestației, atâta vreme cât, așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, petentul se află numai în situația de a nu înțelege cele consemnate în cuprinsul deciziei contestate, în sensul că nu are obligația de a plăti suma de ... lei.*

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 50, art. 268, art. 269, art. 152, din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 12.1 lit. d) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul nr. 3741/2015, se

## DECIDE :

- *Respingerea ca fiind lipsită de interes* a contestației formulate de d-nul X împotriva Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2013 nr. ... din 27.09.2018, emisă de A.J.F.P. Arad, prin care a fost stabilită diferența de impozit constatată în minus în sumă de ... lei.

- prezenta decizie se comunica la:

- dl. X;

- A.J.F.P. Arad, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6. din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL