

DECIZIA nr. 597/2018
privind soluționarea contestației formulate de
domnul .X.
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR_REG1 .x./22.02.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov prin Serviciul soluționare contestații 2 a fost sesizată de către Serviciul Fiscal Municipal .X. prin adresa nr. .x./16.02.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR_REG1 .x./22.02.2018, cu privire la contestația formulată de domnul .X., CNP ..., cu domiciliul în .X., str. .X., nr. .x., ap. .x., cod poștal .x., jud. Harghita.

Obiectul contestației, înregistrată la Serviciul Fiscal Municipal .X. sub nr. .x./08.02.2018, îl constituie Decizia privind stabilirea din oficiu a contribuției de asigurări sociale pentru persoane fizice pe anul 2012 nr. .x./18.12.2017, comunicată prin poștă în data de 03.01.2018, prin care s-au stabilit din oficiu în sarcina contribuabilului obligații de plată cu titlu de contribuții de asigurări sociale aferente perioadei august - decembrie 2012 în sumă totală de **.x1. lei**.

Constatând că în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), 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 Brașov este învestită să soluționeze contestația formulată de domnul .X.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată domnul .X. solicită anularea deciziei nr. .x./18.12.2017 pe motivul că în perioada august – septembrie 2012 nu a avut nicio activitate, iar începând din octombrie 2012 a început să lucreze la Editura .Y. pe baza contractului de drept autor nr. .x./15.10.2012.

La contestație contribuabilul anexează contractul de drept autor nr. .x./15.10.2012, o adeverință și o situație emisă de Editura .Y., din care rezultă că suma totală de .x2. lei cu titlu de CAS aferentă venitului de .x3. lei a fost reținută la sursă de către editură în anul 2012.

În susținerea contestației domnul .X. invocă art. 3 alin. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările în vigoare pentru anul fiscal 2012.

II. Prin Decizia privind stabilirea din oficiu a contribuției de asigurări sociale pentru persoane fizice pe anul 2012 nr. .x./18.12.2017, S.F.M. .X. a stabilit în sarcina contribuabilului, pentru perioada de raportare august - decembrie 2012, obligații de plată în sumă totală de .x1. lei având în vedere că acesta nu a depus declarația 600 pentru anul 2012.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, motivațiile contribuabilului și actele normative în vigoare în perioada supusă impunerii se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă contribuabilul datorează CAS stabilită din oficiu pentru perioada august – decembrie 2012, în condițiile în care contribuabilii cu regim de reținere la sursă a impozitului pe venit datorează contribuția individuală de asigurări sociale, iar din documentele aflate din

dosarul cauzei rezultă că această contribuție a fost reținută și achitată de către plătitorul de venit.

În fapt, prin declarația 200 înregistrată sub nr. .x./24.05.2013 privind veniturile realizate din România, contribuabilul a declarat pentru anul 2012 un venit net din profesii libere de .x3. lei și un venit net de .x4. lei din drepturi de proprietate intelectuală.

Având în vedere că veniturile lunare realizate în perioada octombrie – decembrie 2012 au fost peste nivelul plafonului minim prevăzut de lege, respectiv peste 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat aferentă anului 2012 și de faptul că contribuabilul nu a depus declarația privind venitul asigurat la sistemul public de pensii (formular 600), prin notificarea nr. .x./09.11.2017, comunicată prin poștă în data de 21.11.2017, organul fiscal l-a înștiințat pe contribuabilul despre obligația depunerii formularului 600 pentru anii 2012, 2014.

Urmare nedepunerii declarației privind venitul asigurat la sistemul public de pensii, prin Decizia privind stabilirea din oficiu a contribuției de asigurări sociale pentru persoane fizice pe anul 2012 nr. .x./18.12.2017, contestată, s-au stabilit din oficiu obligații de plată în sumă de .x1. lei prin estimarea bazei de calcul al CAS la nivelul de 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat în anul 2012.

Prin contestația depusă contribuabilul susține că nu datorează CAS pentru lunile august – septembrie 2012 având în vedere că această contribuție a fost reținută de către Editura .Y., așa cum rezultă din documentele anexate la contestație.

În drept, potrivit art. 107 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

„Art. 107. – (1) Nedepunerea declarației de impunere dă dreptul organului fiscal să procedeze la stabilirea din oficiu a creanțelor fiscale prin decizie de impunere. Stabilirea din oficiu nu se poate face înainte de împlinirea unui termen de 15 zile de la înștiințarea contribuabilului/plătitorului privind depășirea termenului legal de depunere a declarației de impunere. [...]

(2) În înștiințarea prevăzută la alin. (1) organul fiscal informează contribuabilul/plătitorul cu privire la consecințele nedepunerii declarației de impunere.

(3) Stabilirea din oficiu a creanței fiscale se face prin estimarea bazei de impozitare, potrivit art. 106. Organul fiscal procedează la estimarea creanței fiscale ori de câte ori informațiile deținute de organul fiscal nu permit estimarea bazei de impozitare. [...]

(5) Contribuabilul/Plătitorul poate depune declarația de impunere pentru creanțele fiscale ce au format obiectul deciziei de impunere emisă potrivit alin. (1), în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei, sub sancțiunea decăderii, chiar dacă acest termen se împlinește după împlinirea termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale. Decizia de impunere se anulează de organul fiscal la data depunerii declarației de impunere.

(6) În cazul în care se depune declarația de impunere potrivit alin. (5), după împlinirea termenului de prescripție prevăzut la art. 110, de la data depunerii declarației începe să curgă un nou termen de prescripție”.

De asemenea, potrivit dispozițiilor O.P.A.N.A.F. nr. 962/2016 din 11 martie 2016 privind stabilirea din oficiu a impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă:

„CAPITOLUL I – Dispoziții generale [...]

2. Procedura privind stabilirea din oficiu a impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă se aplică pentru obligațiile fiscale cuprinse în vectorul fiscal. Stabilirea obligației de plată se efectuează pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție cuprins(ă) în vectorul fiscal atașat fiecărui contribuabil/plătitor și pentru fiecare perioadă fiscală pentru care nu au fost depuse declarații, conform legii, prin estimare, după regulile proprii impozitului, taxei sau contribuției supuse impunerii din oficiu.

3. Stabilirea din oficiu a impozitelor, taxelor și contribuțiilor se face în cadrul perioadei de prescripție și nu privește perioadele pentru care obligațiile fiscale au făcut obiectul unei inspecții fiscale.

Quantumul impozitelor, taxelor și contribuțiilor se stabilește sub rezerva verificării ulterioare. [...]

„CAPITOLUL II – Stabilirea din oficiu a obligațiilor de plată [...]

1.2. Emiterea și comunicarea înștiințărilor privind nedepunerea în termen a declarațiilor fiscale

1.2.1. Compartimentul de specialitate are obligația să înștiințeze contribuabilii/plătitorii în legătură cu depășirea termenului legal de depunere a declarației fiscale, prin comunicarea unei înștiințări.

Înștiințările privind nedepunerea în termen a declarațiilor fiscale se emit conform procedurilor de administrare fiscală în vigoare și se comunică contribuabililor/plătitorilor în termen de 15 zile de la expirarea termenului legal de depunere a declarațiilor fiscale. [...]

1.2.2. Procedura de comunicare a înștiințărilor este cea prevăzută pentru comunicarea actelor administrative fiscale.

1.3. Înregistrarea datei comunicării către contribuabili/plătitori a înștiințărilor privind nedepunerea în termen a declarațiilor fiscale

Pe baza confirmărilor de primire remise de către poștă, a dovezilor de primire prin alte mijloace legale sau pe baza proceselor-verbale de comunicare prin publicitate, după caz, compartimentul de specialitate înregistrează data comunicării către contribuabili/plătitori a înștiințărilor privind nedepunerea în termen a declarațiilor fiscale. [...]

2.6.6. În termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere din oficiu, contribuabilul/plătitorul poate depune declarația fiscală privind obligațiile care au format obiectul acestei decizii, sub sancțiunea decăderii, chiar dacă acest termen se împlinește după împlinirea termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale.

Decizia de impunere din oficiu se anulează la data depunerii declarației fiscale, fiind aplicabile prevederile art. 50 din Codul de procedură fiscală”.

Având în vedere prevederile legale sus menționate se reține că în cazul contribuabililor care aveau obligația declarării impozitelor, taxelor și contribuțiilor și nu și-au îndeplinit această obligație, conform legii, organul fiscal are obligația de a stabili din oficiu impozitele, taxele și contribuțiile cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă în cadrul perioadei de prescripție, iar în cazul în care, în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere din oficiu, contribuabilul depune declarația fiscală privind obligațiile care au format obiectul acestei decizii, decizia de

impunere din oficiu se anulează la data depunerii declarației fiscale, fiind aplicabile prevederile art. 50 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În acest sens, organul fiscal are obligația de a notifica contribuabilii privind nedepunerea în termen a declarațiilor fiscale și de a emite decizii de impunere din oficiu.

Procedura de impunere din oficiu impune organelor fiscale obligația înștiințării prealabile a contribuabililor în legătura cu nedepunerea declarațiilor fiscale, astfel încât aceștia să ia măsuri pentru remedierea situației, inclusiv prin clarificarea neconcordanțelor în evidențele fiscale al contribuabililor. Potrivit art. 107 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, emiterea deciziilor de impunere din oficiu este condiționată de împlinirea unui termen de 15 zile de la înștiințarea contribuabililor privind depășirea termenului legal de depunere a declarațiilor fiscale, respectiv a unui termen de 15 zile de la data comunicării notificării în acest sens.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă următoarele:

- contribuabilul prin declarația nr. .x./24.05.2013 a declarat pentru anul 2012 un venit net în sumă de .x4. lei din drepturi de proprietate intelectuală;

- având în vedere că venitul realizat în lunile octombrie – decembrie 2012 era superior sumei de 2.220 lei (2.117 lei x 35% x 3 luni), respectiv peste nivelul 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat aferentă anului 2012, iar domnul .X. nu a depus declarația privind venitul asigurat la sistemul public de pensii, prin notificarea nr. .x./09.11.2017 organul fiscal l-a înștiințat pe contribuabilul despre obligația depunerii formularului 600 pentru anul 2012 și 2014;

- notificarea privind nedepunerea în termen a declarației privind venitul asigurat în sistemul public de pensii nr. .x./09.11.2017 a fost comunicată contribuabilului prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire în data de 21.11.2017, fără ca contribuabilul să dea curs solicitării;

- întrucât domnul .X. nu și-a îndeplinit obligațiile declarative în termen de 15 zile de la data comunicării notificării, respectiv până la data de 06.12.2017, în temeiul dispozițiilor O.P.A.N.A.F. nr. 962/2016, organul fiscal a procedat la emiterea deciziei privind stabilirea din oficiu a CAS nr. .x./18.12.2017 pentru perioada de raportare august - decembrie 2012, prin care s-au stabilit obligații fiscale în sumă de .x1. lei.

În consecință, organele de impunere din cadrul S.F.M. .X. au respectat dispozițiile O.P.A.N.A.F. nr. 962/2016 privind stabilirea din oficiu a impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă, în acest sens, emitând și comunicând contestatarei la data de 23.10.2017, Notificarea privind nedepunerea în termen a declarației privind venitul asigurat în sistemul public de pensii nr. .x./09.11.2017, prin care i-a adus la cunoștință faptul că nu a depus declarația 600 pentru anul 2013.

De asemenea, potrivit art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 276. – (1) în soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. [...]

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al

actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”.

În acest sens, contribuabilul anexează la contestație următoarele documente:

- contractul de drept autor nr. .x. încheiat la 15.10.2012 între domnul .X. și Editura .Y., care la punctul 3.2. precizează că „În conformitate cu prevederile O.U.G. 82/2010 plătitorul de venit va calcula, va reține și va vira impozitul pe venit anticipat în cota de 10%, **contribuția de asigurări sociale și contribuția la fondul de sănătate în cotele procentuale prevăzute de legislația în vigoare**”;

- o adeverință și o situație emisă de Editura .Y., din care rezultă că suma totală de .x2. lei cu titlu de CAS aferentă venitului de .x3. lei a fost reținută la sursă de către editură în anul 2012.

Organul fiscal prin referatul cu propuneri de soluționare nr. .x./16.02.2018 propune admiterea în parte a contestației și prin urmare modificarea Deciziei privind stabilirea din oficiu a contribuției de asigurări sociale pentru persoane fizice pe anul 2012 nr. .x./18.12.2017 în sensul stabilirii obligațiilor de plată în loc de cinci luni (august – decembrie) pe patru luni (septembrie – decembrie) conform contract nr. .x./15.10.2012 prin recunoașterea contribuției de asigurări sociale reținute la sursă de către plătitorul de venit în favoarea contribuabilului.

În cazul de speță, devin incidente și prevederile art. 50 alin. (1), art. 52 alin. (1), art. 52¹, art. 296¹⁸ alin. (3), art. 296²¹ alin. (1), art. 296²² alin. (4), art. 296²⁴ și art. 296²⁶ alin. (1) și (2) din Legea 571/2003, în vigoare în anul 2012:

„Art. 50 – Stabilirea venitului net anual din drepturile de proprietate intelectuală

(1) Venitul net din drepturile de proprietate intelectuală se stabilește prin scăderea din venitul brut a următoarelor cheltuieli:

- a) o cheltuială deductibilă egală cu 20% din venitul brut;
- b) contribuțiile sociale obligatorii plătite”.

„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; [...]**”.

„Art. 52¹ Opțiunea pentru stabilirea impozitului final pentru unele venituri din activități independente

(1) Contribuabilii care realizează venituri din activitățile menționate la art. 52 alin. (1) lit. a) - c) pot opta pentru stabilirea impozitului pe venit ca impozit final. Opțiunea de impunere a venitului brut se exercită în scris în momentul încheierii fiecărui raport juridic/contract și este aplicabilă veniturilor realizate ca urmare a activității desfășurate pe baza acestuia.

(2) Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul plății veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului brut.

(3) Impozitul calculat și reținut reprezintă impozit final.

(4) Impozitul astfel reținut se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut”.

„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) și h), 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 asociere, valoarea comisioanelor sau onorariile stabilite potrivit legii în cazul expertizelor tehnice judiciare și extrajudiciare**”.

Art. 296²⁴. – (5) **Contribuabilii prevăzuți la art. 296²¹ alin. (1) lit. f) și h) 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 art. 74 alin. (4), 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) și h), altele decât cele care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere și sunt înregistrate fiscal potrivit legislației în materie.

(6) Contribuțiile reținute potrivit alin. (5) se virează până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost plătit venitul, respectiv a lunii următoare trimestrului în care s-a plătit venitul, în funcție de perioada fiscală aleasă de plătitorul de venit.

(7) Pentru contribuabilii prevăzuți la art. 52 alin. (1) lit. a) - c), obligațiile reprezentând contribuția individuală de asigurări sociale se calculează prin aplicarea cotei de contribuție asupra veniturilor prevăzute la art. 296²², se rețin și se virează de către plătitorul de venit, acestea fiind obligații finale”.

„Art. 296²⁶. – (1) Cotele de contribuție pentru contribuabilii prevăzuți la art. 296²¹ sunt cele prevăzute la art. 296¹⁸ alin. (3), respectiv:

a) cota integrală, pentru contribuția de asigurări sociale, corespunzătoare condițiilor normale de muncă, potrivit legii;

b) cota individuală, pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate.

(2) Contribuabilii cu regim de reținere la sursă a impozitului pe venit datorează contribuția individuală de asigurări sociale”.

„Art. 296¹⁸. – (3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

a) **pentru contribuția de asigurări sociale:**

a¹) 31,3% pentru condiții normale de muncă, din care, **10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator**;”.

Din dispozițiile legale anterior citate rezultă că persoanele fizice care nu sunt înregistrate fiscal potrivit legislației în materie pentru desfășurarea unei activități independente, dacă realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală în regim de reținere la sursă a impozitului pe venit, au calitatea de contribuabil la sistemul public de pensii și datorează contribuții sociale individuale, reținute la sursă de către plătitorii veniturilor respective.

Baza de calcul al contribuției sociale pentru această categorie de persoane este venitul net, care se stabilește prin scăderea din venitul brut a unei cheltuieli deductibile egală cu 20% din venitul brut.

Totodată, cota de contribuție socială obligatorie pentru contribuția individuală este 10,5%.

Astfel, rezultă că domnul .X. nu datorează cota integrală de 31,3% pentru contribuția de asigurări sociale, corespunzătoare condițiilor normale de muncă, așa cum a fost stabilită prin decizia contestată, iar organul de administrare a încadrat eronat contribuabilul în categoria activităților independente care sunt înregistrați fiscal potrivit legislației în materie, prevăzuți la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e) din Codul fiscal, acesta încadrând la art. 296²¹ alin. (1) lit. f).

Din documentele anexate la contestație rezultă că pentru suma totală de .x3. lei, realizată de contribuabil în perioada octombrie – decembrie 2012, plătitorul de venituri, respectiv Editura .Y., a reținut CAS de 10,5% în sumă de .x2. lei.

Acest fapt rezultă și din baza de date a organului fiscal, respectiv din situația - Informații privind contribuțiile sociale și venit bază impozit conform datelor declarate în D112 – din care rezultă că pentru venitul în sumă totală de .x3. lei (.x5. lei + .x6. lei + .x6. lei), declarat de Editura ".Y." prin declarațiile nr. .x., nr. .x. și nr. .x. din 2013, a fost reținută la sursă CAS în sumă totală de .x2. lei (.x7. lei + .x8. lei + .x8. lei).

Având în vedere cele reținute mai sus, precum și prevederile legale invocate în materie, în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va proceda la admiterea contestației și anularea Deciziei privind stabilirea din oficiu a contribuției de asigurări sociale pentru persoane fizice pe anul 2012 nr. .x./18.12.2017.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 50 alin. (1), art. 52 alin. (1) lit. a), art. 52¹, art. 296¹⁸ alin. (3), art. 296²¹ alin. (1) lit. f), art. 296²² alin. (4), art. 296²⁴ și art. 296²⁶ alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pentru anul fiscal 2012, art. 107, art. 276 alin. (1) și (4) și art. 279 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, O.P.A.N.A.F. nr. 962/2016 privind stabilirea din oficiu a impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă

DECIDE

Admiterea contestației formulată de domnul .X. și anularea Deciziei privind stabilirea din oficiu a contribuției de asigurări sociale pentru persoane fizice pe anul 2012 nr. .x./18.12.2017 emisă de S.F.M. .X., **pentru suma de .x1. lei**, reprezentând contribuția de asigurări sociale aferentă perioadei august – decembrie 2012.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.