

DECIZIE nr. 2247/14.02.2018

privind soluționarea contestației formulate de d-na. X ... , înregistrată la DGRFP
Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /10.01.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Serviciul Fiscal Hunedoara cu adresa .../04.01.2018, înregistrată la Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /10.01.2018, asupra contestației formulate de

d-na X ... ,
CNP: ...

cu domiciliul în mun., str. ... , nr. ... , jud. Hunedoara

înregistrată la Serviciul Fiscal Municipal Hunedoara sub nr. ... /22.12.2017 și la Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /10.01.2018.

Petenta X ... formulează contestație împotriva Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate aferentă anului 2012 nr. ... din 08.11.2017 emisă de Serviciul Fiscal Municipal Hunedoara, prin care s-a stabilit în sarcina petentei contribuția de asigurări sociale de sănătate aferentă veniturilor din activități independente în sumă de ... lei.

Contestația a fost semnată de petentă, în conformitate cu art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziei contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (decizia de impunere fiindu-i comunicată petentei la data de11.2017).

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

I. Prin contestația formulată, petenta solicită admiterea acesteia cu consecința anulării deciziei de impunere atacată, în opinia sa aceasta fiind netemeinică și nelegală.

Motivul principal invocat în contestația formulată este bazat pe principiul general de drept al neretroactivității legii, în acest sens făcând trimitere la

dispozițiile Constituției României – art. 15 și respectiv la dispozițiile art. 6 alin. 2 și 5 din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil pe care le citează.

Petenta arată că la data de 01.01.2012, Codul fiscal fusese modificat prin OUG nr. 58/2010, care stabilea, la art. III, pct. 1, că orice venituri de natură profesională, altele decât cele salariale, se impozitează, iar la pct. 3 reglementa faptul că baza de calcul la care se aplică aceste contribuții este limitată la 5 salarii medii brute pe economie, la nivelul salariului mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale.

Referitor la modul de calcul a contribuției petenta subliniază următoarele: „la data de 31.12.2012, am avut un venit net anual declarat, conform deciziei de impunere nr. ... /05.07.2013, în sumă de ... lei, iar salariul mediu brut în anul 2012 a fost de ... lei, înseamnă că 5 salarii medii brute pe economie reprezentau suma de ... lei, care constituia baza de impunere, conform articolului 3 pct. 3 din Ordonanța de Guvern 58/2010, ceea ce însemna că la nivelul anului 2012, contribuția de asigurări sociale de sănătate ar fi trebuit să fie în sumă de lei, după cum rezultă și din plățile anticipate însușite de organul fiscal prin decizia de impunere anuală nr. ... /08.11.2017.

Or, având în vedere cele mai sus prezentate, baza de calcul a contribuției asigurărilor sociale de sănătate pentru anul 2012 o reprezenta suma de ... lei, adică 5 salarii medii brute pe economie, conform art. 3, pct. 3 din Ordonanța de Guvern nr. 58/2010, iar nu suma de ... lei, cât este considerat de organul fiscal competent în decizia de impunere nr. ... /08.11.2017.”

Un alt argument pe lângă faptul că o lege nu poate avea acțiune retroactivă este faptul că decizia de impunere contestată a fost emisă aproape 5 ani mai târziu decât momentul la care contribuțiile au devenit exigibile – la sfârșitul anului 2012.

În finalul contestației petenta precizează cele două reguli de soluționare a unui conflict de legi intertemporal acceptate de literatura juridică de specialitate.

În concluzie, solicită anularea deciziei contestate în considerarea celor arătate în contestația formulată.

II. Prin Decizia de impunere anuală pentru stabilirea CASS pentru 2012 nr. ... din 08.11.2017 emisă de Serviciul Fiscal Municipal Hunedoara, în sarcina petentei s-au stabilit diferențe de contribuții rezultate din regularizarea anuală stabilite în plus în suma de ... lei.

III. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatarei și prevederile legale în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă organele fiscale au stabilit corect CASS pentru veniturile obținute de o persoană fizică din venituri

din activități independente și din contracte/convenții civile prin decizia de impunere emisă cu prilejul regularizării anuale pentru 2012 prin raportare la venitul efectiv realizat și nu la baza de 5 salarii medii brute pe economie la care petenta face trimitere.

În fapt, doamna X ... a realizat în anul 2012 venituri din mai multe surse, astfel:

- venituri din activități independente – profesii libere, respectiv activități de asistență medicală generală, în sumă de ... lei, obținute în anul 2012 conform Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice nr. ... /05.07.2013 și

- venituri din convenții civile în sumă de ... lei conform Declarației informative 205 nr. ... /20.02.2013.

Pentru anul fiscal 2012 contribuabila a depus declarația anuală de venit înregistrată sub nr. ... /17.04.2013 prin care a declarat un venit net impozabil anual în sumă de ... lei.

În ceea ce privește veniturile din convenții civile organele fiscale au avut în vedere informațiile din baza de date – Declarația informativă 205 nr. ... /20.02.2013 furnizate de plătitorii de venituri, precum și cele din declarațiile nominale 112.

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 Serviciului Fiscal Municipal Hunedoara au emis decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate anul 2012 nr. ... /2017, prin care s-a stabilit în sarcina contribuabilei X ... următoarele:

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

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:

(...)

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. 296²².

(2) **În cazul contribuției de asigurări sociale de sănătate, plățile anticipate prevăzute la alin. (1) se stabilesc de organul fiscal competent, prin decizie de impunere, pe baza declarației de venit estimat/declarației privind venitul realizat, potrivit regulilor prevăzute la art. 82, sau pe baza normelor de venit, potrivit prevederilor prevăzute la art. 83. În cazul contribuției de asigurări sociale, obligațiile lunare de plată se stabilesc pe baza venitului declarat, prevăzut la art. 296²² alin. (1).**

(...)

(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 asociere, 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. –

(1) Declararea veniturilor care reprezintă baza lunară de calcul a contribuțiilor sociale se realizează prin depunerea unei declarații privind venitul asigurat la sistemul public de pensii, precum și a declarației de venit estimat prevăzute la art. 81 și a declarației privind venitul realizat prevăzute la art. 83, pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate.

(2) În cazul impunerii în sistem real, obligațiile anuale de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate se determină pe baza declarației privind venitul realizat, prin aplicarea cotelor prevăzute la art. 296¹⁸ alin. (3) asupra bazelor de calcul prevăzute la art. 296²² alin. (2) și (3).

(3) La determinarea venitului anual bază de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate nu se iau în considerare pierderile prevăzute la art. 80.

(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”.

(5) Obligațiile anuale de plată a contribuției de asigurări sociale sunt cele stabilite prin decizia de impunere prevăzută la art. 296²⁴ alin. (3).

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

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”.

În materia declarării și impunerii veniturilor realizate de persoanele fizice care obțin venituri din activități independente sunt incidente și prevederile art. 81, art. 82, art. 83 și art. 84 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru anul fiscal 2012:

“Art. 81. - (1) Contribuabilii, precum și asociațiile fără personalitate juridică, care încep o activitate în cursul anului fiscal sunt obligați să depună la organul fiscal competent o declarație referitoare la veniturile și cheltuielile estimate a se realiza pentru anul fiscal, în termen de 15 zile de la data producerii evenimentului. Fac excepție de la prevederile prezentului alineat contribuabilii care realizează venituri pentru care impozitul se percepe prin reținere la sursă.

(3) Contribuabilii care în anul anterior au realizat pierderi și cei care au realizat venituri pe perioade mai mici decât anul fiscal, precum și cei care, din motive obiective, estimează că vor realiza venituri care diferă cu cel puțin 20% față de anul fiscal anterior depun, odată cu declarația privind venitul realizat, și declarația privind venitul estimat/norma de venit”.

“Art. 82. - (1) Contribuabilii care realizează venituri din activități independente, cedarea folosinței bunurilor, activități agricole impuse în sistem real, prevăzute la art. 71 alin. (5), precum și din silvicultură și piscicultură, cu excepția veniturilor din arendare, **sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de impozit**, exceptându-se cazul veniturilor pentru care plățile anticipate se stabilesc prin reținere la sursă.

(2) **Plățile anticipate se stabilesc de organul fiscal competent pe fiecare sursă de venit, luându-se ca bază de calcul venitul anual estimat**

sau venitul net realizat în anul precedent, după caz, prin emiterea unei decizii care se comunică contribuabililor, potrivit legii [...].

(3) Plățile anticipate se efectuează în 4 rate egale, până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru. Nu se datorează plăți anticipate în cazul contribuabililor care realizează venituri din arendare și care au optat pentru determinarea venitului net în sistem real, plata impozitului anual efectuându-se potrivit deciziei de impunere emise pe baza declarației privind venitul realizat”.

„Art. 83. - (1) Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură, determinate în sistem real, **au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului.** Declarația privind venitul realizat se completează pentru fiecare sursă și categorie de venit. Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierderea distribuită din asociere”.

“Art. 84. - (7) **Organul fiscal stabilește impozitul anual datorat pe baza declarației privind venitul realizat și emite decizia de impunere, la termenul și în forma stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.**

(8) Diferențele de impozit rămase de achitat conform deciziei de impunere anuale se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioadă pentru care nu se calculează și nu se datorează sumele stabilite potrivit reglementărilor în materie privind colectarea creanțelor bugetare”.

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 pensii ori venituri din investiții.

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.

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

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

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

În cazul anului fiscal 2012, când a fost transferată competența de administrare a contribuțiilor sociale obligatorii datorate de persoanele fizice care obțin venituri din activități independente, prin art. V din O.U.G. nr. 125/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal au fost stabilite următoarele:

*“Art. V. – (1) Începând cu data de 1 iulie 2012, competența de administrare a contribuțiilor sociale obligatorii datorate de **persoanele fizice** prevăzute la cap. II și III din titlul IX² al Codului fiscal revine **Agenciei Naționale de Administrare Fiscală**.*

*(2) **Competența de administrare a contribuțiilor sociale datorate de persoanele fizice prevăzute la alin. (1) pentru veniturile aferente perioadelor***

fiscale anterioare datei de 1 ianuarie 2012, precum și perioadei **1 ianuarie-30 iunie 2012** cu titlu de contribuții sociale aferente anului 2012 și, totodată, pentru soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative prin care s-a făcut stabilirea **revine caselor de asigurări sociale, potrivit legislației specifice aplicabile fiecărei perioade.**

(3) Prin excepție de la prevederile alin. (2), în cazul efectuării inspecției fiscale pentru perioade anterioare datei de 1 ianuarie 2012, stabilirea contribuțiilor sociale, precum și soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative prin care s-a făcut stabilirea revin organelor fiscale prevăzute la alin. (1).

(4) **Începând cu data de 1 iulie 2012, casele de asigurări sociale predau organelor fiscale din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în vederea colectării, creanțele reprezentând contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice prevăzute la cap. II și III din titlul IX2 al Codului fiscal, stabilite și neachitate până la data de 30 iunie 2012. Predarea preluarea se face până la data de 30 septembrie 2012, pe titluri de creanță și pe scadențe, pe baza protocolului de predare-primire și a următoarelor documente:**

a) înscrisuri în care sunt individualizate creanțele datorate și neachitate până la data predării-preluării și care reprezintă titluri executorii;

b) situația soldurilor contribuțiilor stabilite până de data de 30 iunie 2012 și neîncasate până la aceeași dată;

c) o copie a titlurilor în care sunt individualizate plățile anticipate stabilite pentru anul 2012;

d) orice alte informații disponibile, necesare urmăririi și verificării sumelor datorate.

(5) Procedura de predare-primire a documentelor și informațiilor prevăzute la alin. (4) va fi aprobată prin ordin comun al ministrului finanțelor publice, al ministrului muncii, familiei și protecției sociale și al ministrului sănătății, în termen de 30 zile de la data publicării prezentei ordonanțe de urgență în Monitorul Oficial al României, Partea I.

(6) Sumele reprezentând contribuțiile prevăzute la alin. (1), inclusiv dobânzile, penalitățile de întârziere sau majorările de întârziere, pentru care dreptul de a stabili și/sau dreptul de a cere executarea silită s-au prescris până la data preluării în administrare a acestora de către Agenția Națională de Administrare Fiscală rămân în responsabilitatea caselor de asigurări sociale.

(7) **După stabilirea contribuțiilor sociale obligatorii datorate de persoanele fizice potrivit alin. (2), casele de asigurări sociale transmit Agenției Naționale de Administrare Fiscală o copie a titlurilor în care sunt individualizate contribuțiile sociale astfel stabilite, până cel târziu la data de 30 iunie 2014, inclusiv.**

(8) Începând cu data de 1 iulie 2012, contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice prevăzute la cap. II și III din titlul IX² al Codului fiscal se achită la unitățile Trezoreriei Statului din cadrul organelor fiscale în raza cărora sunt luați în administrare contribuabilii, în conturi de venituri bugetare distincte, codificate cu codul de identificare fiscală al contribuabililor”.

Până la data de 30 iunie 2012, Normele metodologice privind stabilirea documentelor justificative pentru dobândirea calității de asigurat, respectiv asigurat fără plata contribuției, precum și pentru aplicarea măsurilor de executare silită pentru încasarea sumelor datorate la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate, aprobate prin Ordinul președintelui C.N.A.S. nr. 617/2007 prevedeau următoarele:

“Art. 7. - (1) Persoanele care desfășoară activități independente au obligația de a vira trimestrial contribuția aplicată asupra:

a) venitului net determinat ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile aferente realizării venitului, conform prevederilor Codului fiscal, realizate de persoanele care desfășoară activități independente ale căror venituri sunt determinate pe baza contabilității în partidă simplă; [...].”

“Art. 8. - (1) Contribuabilii care realizează venituri din activități independente virează trimestrial contribuția calculată la venitul estimat, până la data de 15 a ultimei luni din fiecare trimestru.

(2) În cazul în care contribuabilii care realizează venituri din activități independente, la finele anului, înregistrează pierderi sau realizează venituri anuale sub nivelul a 12 salarii minime brute pe țară, contribuția se calculează la nivelul unui salariu de bază minim brut pe țară pentru fiecare lună și se achită în termenul prevăzut la alin. (4).

(3) Prevederile alin. (2) se aplică numai în situația în care venitul din activități independente este singurul venit asupra căruia se calculează contribuția.

(4) Diferențele rămase de achitat, calculate în raport cu decizia de impunere anuală, se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioadă pentru care nu se calculează și nu se datorează majorări de întârziere.

(5) La expirarea termenului prevăzut la alin. (4), pentru sumele datorate și rămase neachitate se vor percepe majorări de întârziere conform procedurii instituite prin Codul de procedură fiscală”.

Rezultă, așadar, că până la data de 30 iunie 2012, administrarea contribuției de asigurări sociale de sănătate (CASS) aflată în competența Casei Naționale de Asigurări de Sănătate (C.N.A.S.) pentru persoanele fizice care realizează venituri din activități independente se realiza tot similar celei aplicabile de organele fiscale în materia impozitului pe venit, și anume: în

cursul anului, plăți anticipate de CASS pe baza venitului estimat și, **după încheierea anului fiscal, diferențe rămase de achitat pe baza venitului net anual**, în raport de declarațiile depuse de contribuabili și de deciziile de impunere anuală emise de organele C.N.A.S.

În privința competenței de stabilire a diferențelor de CASS rezultate din regularizarea anuală aferentă anului 2012, organul de soluționare a contestației reține în mod special prevederile art. V alin. (2) și alin. (7) ale O.U.G. nr. 125/2011 conform cărora:

“(2) Competența de administrare a contribuțiilor sociale datorate de persoanele fizice prevăzute la alin. (1) pentru veniturile aferente perioadelor fiscale anterioare datei de 1 ianuarie 2012, precum și perioadei 1 ianuarie-30 iunie 2012 cu titlu de contribuții sociale aferente anului 2012 și, totodată, pentru soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative prin care s-a făcut stabilirea revine caselor de asigurări sociale, potrivit legislației specifice aplicabile fiecărei perioade.

(7) După stabilirea contribuțiilor sociale obligatorii datorate de persoanele fizice potrivit alin. (2), casele de asigurări sociale transmit Agenției Naționale de Administrare Fiscală o copie a titlurilor în care sunt individualizate contribuțiile sociale astfel stabilite, până cel târziu la data de 30 iunie 2014, inclusiv”.

Or, aplicând procedeele și raționamentele juridice de interpretare ale normelor legale sus-citate reiese indubitabil că pentru anul fiscal 2012 casele de asigurări sociale de sănătate nu puteau să stabilească până la data de 30 iunie 2012 diferențe de CASS rezultate din regularizarea anuală 2012, *anul fiscal 2012 neputând fi considerat încheiat la data de 30 iunie 2012* în lipsa unor dispoziții exprese, în condițiile în care legislația specifică în materie presupunea ca aceste diferențe să se stabilească pe baza impunerii anuale, adică după încheierea anului fiscal în discuție.

Ca atare, până la data de 30 iunie 2012, casa teritorială de asigurări **avea competență să stabilească** în sarcina contribuabililor care obțineau venituri din activități independente **numai obligații de plată anticipată 2012 pe bază de venituri estimative, nu și diferențe de CASS rezultate din regularizarea anuală pe bază de venituri efectiv realizate în anul 2012**, care se stabileau pe baza venitului net anual impozabil aferent anului fiscal 2012, determinat și declarat de contribuabil după închiderea anului fiscal 2012 **și pentru care competența de administrare aparținea deja organelor fiscale** centrale din cadrul ANAF.

Este și logic și firesc deoarece până la data de 30 iunie 2012 casa teritorială de asigurări sociale de sănătate nici nu avea posibilitatea să cunoască care erau veniturile efective realizate de contribuabili în perioada 1 ianuarie

2012 – 30 iunie 2012, după cum nici contribuabilii nu aveau obligația să le declare, **legislația aplicabilă prevăzând doar regularizări anuale de obligații fiscale** și neconținând dispoziții tranzitorii pentru regularizări semestriale ori pentru o regularizare specială cu prilejul transferului competenței de administrare a contribuțiilor sociale obligatorii de la casele de asigurări la ANAF.

Pe cale de consecință organele de administrare fiscală au aplicat dispozițiile legale precitate raportându-se la situația fiscală a petentei, respectiv veniturile realizate în cursul anului 2012 (... lei), plățile anticipate stabilite (... lei), **diferența de CASS stabilită rezultând din aplicarea formulei de regularizare, adică:**

“obligația CASS aferentă venitului net impozabil anual ... lei – obligația CASS plăți anticipate ... lei = diferență CASS rezultată din regularizare 1897 lei”.

Referitor la motivul principal care în opinia petentei determină nulitatea și nelegalitatea deciziei de impunere contestată, respectiv principiul neretroactivității legii, se rețin următoarele:

În contestația formulată petenta invocă dispozițiile **OUG nr. 58 din 26 iunie 2010** pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale, în vigoare din 01 Iulie 2010, care stipulează:

“ART. III

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

(2) Asupra veniturilor prevăzute la alineatul precedent se datorează contribuțiile individuale de asigurări sociale, asigurări sociale de sănătate și asigurări de șomaj.

*(3) **Baza de calcul** la care se aplică aceste contribuții este **limitată la 5 salarii medii brute pe economie la nivelul salariului mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale.**”*

OUG nr. 125 din 27 decembrie 2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, **în vigoare din 01 Ianuarie 2012:**

“ART. III

Începând cu data de 1 iulie 2012 se abrogă art. III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 431 din 28 iunie 2010, aprobată prin Legea nr. 279/2010, cu modificările ulterioare.”

În considerarea normelor legale mai sus citate rezultă că persoanele care realizează venituri de natură profesională, pentru care se datorează contribuțiile individuale prevăzute de lege, sunt considerate asigurate obligatoriu în sistemul asigurărilor sociale de sănătate în condițiile Legii nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare.

Conform normelor legale la care petenta face trimitere, în vigoare în anul 2012, rezultă că pentru perioada 01.01.2012 – 30.06.2012, în vigoare erau dispozițiile art. III din OUG nr. 58 din 26 iunie 2010, care a fost abrogat expres începând cu data de 01.07.2012 prin OUG nr. 125/2011.

Baza **lunară** de calcul a contribuției pentru asigurările sociale de sănătate o constituie cuantumul net al veniturilor de natură profesională realizate lunar, determinat ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile aferente realizării venitului, care este limitat la echivalentul a 5 salarii medii brute pe economie.

Confuzia pe care petenta o face este determinată de faptul că limitarea la cele 5 salarii medii brute pe economie (până în 30.06.2012) se face prin raportare la baza de calcul a contribuției pentru asigurările sociale de sănătate, care în opinia sa reprezintă întregul venit obținut în anul 2012.

Or pentru a înțelege voința legiuitorului la data publicării OUG nr. 58 din 26 iunie 2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale, se impune a se vedea modul în care în cuprinsul Codului fiscal legiuitorul a definit baza de calcul a contribuției de asigurări sociale de sănătate (în sensul în care este lunară sau anuală).

În acest sens facem trimitere la dispozițiile art. 296²² din Codul fiscal care definește baza de calcul astfel:

*“(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. 296²¹ 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.”*

Prin urmare, raționamentul prezentat de petentă și modul de calcul efectuat conform căruia „baza de calcul a contribuției asigurărilor sociale de sănătate pentru anul 2012 o reprezenta suma de ... lei, adică 5 salarii medii brute pe economie, conform articolului 3, pct. 3 din Ordonanța de Guvern numărul 58/2010, iar nu suma de ... lei, cât este considerat de organul fiscal competent în decizia de impunere nr. ... /08.11.2017” nu respectă voința legiuitorului, interpretarea dată de petentă fiind astfel una subiectivă.

De asemenea, raportat la aplicabilitatea normelor legale în timp – în anul 2012 OUG nr. 58/2010 fiind în vigoare până la data de 30.06.2012, urmare abrogării sale exprese prin OUG nr. 125/2011 –, respectiv la definiția „bazei de calcul”, nu se constată nerespectarea principiului neretroactivității legii.

Prin urmare, în raport de dispozițiile legale în vigoare și de documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că în mod legal organele fiscale au stabilit în sarcina petentei suma de ... lei (afertă unui venit realizat în anul 2012 în sumă totală de ... lei, reprezentând contribuție de asigurări sociale de sănătate afertă veniturilor din activitatea de asistență generală, respectiv venituri din convenții civile, contestația formulată împotriva Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe afertă anului 2012 nr. ... din 08.11.2017 emisă de Serviciul Fiscal Municipal Hunedoara, urmând a fi respinsă ca neîntemeiată în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”; coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“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;**”.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE :

- respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate afertă anului 2012 nr. ... din 08.11.2017 emisă de Serviciul Fiscal Municipal Hunedoara, pentru suma de ... **lei** reprezentând contribuție de asigurări sociale de sănătate afertă veniturilor din realizate de petentă în anul 2012.

- prezenta decizie se comunică la:

- d-na X ...

- Serviciul Fiscal Municipal Hunedoara, cu
respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr.
3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi
atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Hunedoara sau Tribunalul Timiș
în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,