

DECIZIE nr. 2246/14.02.2018

privind soluționarea contestației formulată de d-na. X , înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /27.11.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Activitatea de Colectare – Birou RCDFBPF cu adresa ... /16.11.2017, înregistrată la Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /27.11.2017, asupra contestației formulate de

d-na X ,
CNP: ...

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

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara sub nr. HDG_REG ... /13.11.2017, respectiv nr. HDG_DEF ... /14.11.2017 și la Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /27.11.2017.

Petenta X formulează contestație împotriva Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate aferentă anului 2012 nr. ... din 19.10.2017 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice 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 de 25.10.2017).

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, bazat pe faptul că „a achitat în întregime sumele menționate (...) fapt constatat prin hotărâre judecătorească definitivă, care are autoritate de lucru judecat”.

Astfel, petenta face trimitere la dosarul nr. ... /... /2014* al Tribunalului Hunedoara, în care a fost efectuată o expertiză judiciară contabilă conform căreia petenta și-a achitat contribuțiile de asigurări sociale de sănătate aferente anului 2012 și chiar a achitat în plus o sumă de ... lei.

Petenta arată că prin Sentința civilă nr. ... /05.10.2016 pronunțată de Tribunalul Hunedoara, definitivă conform Deciziei civile nr. ... /22.03.2017 a Curții de Apel Alba Iulia (dosar nr. ... /22.03.2017) au fost anulate următoarele decizii:

- Decizia nr. ... /... /15.05.2014 emisă de Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara și desființarea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ... /31.12.2013 prin care în sarcina sa au fost stabilite accesorii în sumă totală de ... ,00 lei aferente contribuției datorată la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2013;
- Decizia nr. .../05.03.2014 emisă de Casa Județeană de Asigurări de Sănătate Hunedoara și desființarea Deciziei de impunere nr. ... /15.01.2014 prin care s-a stabilit în sarcina petentei plata sumei totale de ... ,00 lei reprezentând contribuția datorată la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2011 și a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ... /15.01.2014 prin care s-a stabilit în sarcina sa plata sumelor de ... ,52 lei majorări de întârziere și ... ,85 lei penalități de întârziere, calculate pentru perioada 01.10.2010 – 30.06.2012.

În consecință, arată petenta „a proceda acum la emiterea unei noi Decizii de impunere care vizează aceeași perioadă care, deja, a fost analizată de către cele două instanțe de judecată, înseamnă a încălca autoritatea de lucru judecat, principiu instituit prin prevederile art. 430 din Legea 134/2010.” (sunt citate dispozițiile art. 430 și 431 din Legea nr. 134/2010).

Raportându-se la incidența autorității de lucru judecat, în opinia petentei, aceasta vizează următoarele aspecte:

- îndeplinirea obligației de plată a contribuției către CASS, până la data de 30.06.2012, dată până la care aceasta era competentă să colecteze contribuția;
- achitarea în plus, cu același titlu, a sumei de ... lei, raportat la aceeași perioadă, respectiv 30.06.2012, sumă care nu a făcut obiectul unei compensări sau cereri de restituire;
- perioada de până la data de 30.06.2012 nu mai poate fi analizată;
- hotărârea instanței este opozabilă autorității fiscale în condițiile în care a fost parte în proces.

De asemenea, petenta precizează că după data de 30.06.2012 a mai achitat direct către CASS Hunedoara următoarele sume:

- cu OP ... /20.12.2012 suma de ... lei

- cu OP ... /20.12.2012 suma de ... lei, reprezentând plăți anticipate pentru trim. IV 2012, concluzionând astfel că „pentru perioada 01.07.-31.12.2012 există dovada plăților efectuate de subsemnata în sumă totală de ... lei compus din ... lei (achitat în plus la 30.06.2012) + ... lei + ... lei.”.

În finalul contestației, petenta opinează că în condițiile în care plățile sunt efectuate în termenele legale, nu există niciun debit neachitat pentru anul 2012, decizia de impunere pentru un debit inexistent este nelegal.

II. Prin Decizia de impunere anuală pentru stabilirea CASS pentru 2012 nr. ... din 19.10.2017 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice 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 contestatarii și prevederile legale în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele:

Referitor la incidența excepției de fond privind autoritatea de lucru judecat invocată de petentă în contestația formulată, se rețin următoarele:

În fapt, din analiza stării de fapt consemnate de Tribunalul Hunedoara în Sentința civilă nr. ... /CA/2016 pronunțată de Tribunalul Hunedoara, definitivă conform Deciziei civile nr. ... /22.03.2017 pronunțată de Curtea de Apel Alba Iulia, rezultă următoarele:

Prin Decizia nr. ... /31.12.2013 emisă de AJFP Hunedoara în sarcina reclamantei s-a stabilit o obligație fiscală în sumă de ... lei reprezentând obligații fiscale **accesorii** aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele care realizează venituri din activități independente.

Contestația formulată împotriva a acestui act administrativ fiscal a fost respinsă de către DGRFP Timișoara prin Decizia nr. ... /... /15.05.2014, asupra căreia a fost exercitat controlul de legalitate al Tribunalului Hunedoara și Curții de Apel Alba Iulia, în Dosar nr. ... /... /2014*.

Totodată prin Decizia de impunere nr. ... /15.01.2014 emisă de Casa de Asigurări de Sănătate Hunedoara s-a stabilit în sarcina d-nei. X obligația de plată a sumei de ... lei către Fondul Național Unic de Asigurări Sociale de Sănătate pentru perioada 01.01.2008 – 15.01.2014.

Prin Decizia de impunere nr. ... /15.01.2014 emisă de Casa de Asigurări de Sănătate Hunedoara s-a stabilit în sarcina d-nei. X obligația de plată a **accesoriilor** pentru neplata la termen a contribuției la Fondul Național Unic de Asigurări Sociale de Sănătate.

Prin Decizia nr. .../15.03.2014, Casa de Asigurări de Sănătate Hunedoara decis respingerea contestației formulată împotriva deciziilor anteprecizate, care de asemenea, a făcut obiectul exercitării controlului de legalitate al Tribunalului Hunedoara și Curții de Apel Alba Iulia, în Dosar nr. ... /... /2014*.

În drept, Codul de procedură civilă din 1 iulie 2010, republicat - Legea nr. 134/2010 republicată:

„ART. 430

Autoritatea de lucru judecat

(1) Hotărârea judecătorească ce soluționează, în tot sau în parte, fondul procesului sau statuează asupra unei excepții procesuale ori asupra oricărui alt incident are, de la pronunțare, autoritate de lucru judecat cu privire la chestiunea tranșată.

(2) Autoritatea de lucru judecat privește dispozitivul, precum și considerentele pe care acesta se sprijină, inclusiv cele prin care s-a rezolvat o chestiune litigioasă.

(3) Hotărârea judecătorească prin care se ia o măsură provizorie nu are autoritate de lucru judecat asupra fondului.

(4) Când hotărârea este supusă apelului sau recursului, autoritatea de lucru judecat este provizorie.

(5) Hotărârea atacată cu contestația în anulare sau revizuire își păstrează autoritatea de lucru judecat până ce va fi înlocuită cu o altă hotărâre.

ART. 431

Efectele lucrului judecat

(1) Nimeni nu poate fi chemat în judecată de două ori în aceeași calitate, în temeiul aceleiași cauze și pentru același obiect.

(2) Oricare dintre părți poate opune lucrul anterior judecat într-un alt litigiu, dacă are legătură cu soluționarea acestuia din urmă.”

Astfel Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara a fost parte în dosarul nr. ... /... /2014*, raportat la actul emis de această instituție - Decizia nr. ... /31.12.2013, și respectiv la completarea acțiunii în sensul obligației de eliminare din evidențele electronice a sumelor trimise electronic de către Casa de Asigurări Sociale de Sănătate Hunedoara către AJFP Hunedoara, sub următoarele numere:

a) ... /03.10.2013

- b) ... /03.10.2013
- c) ... /03.10.2013
- d) ... /03.10.2013
- e) ... /03.10.2013
- f) ... /03.10.2017, care au fost avute în vedere de către AJFP Hunedoara pentru emiterea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ... /31.12.2013.

Mai jos redăm un extras din considerentelor Sentinței civile nr. ... /CA/2016 pronunțată de Tribunalul Hunedoara, în dosar nr. ... /... /2014*, din care, respectiv:

„Până la data de 11.10.2014, Casa de Asigurări de Sănătate Hunedoara nu a transmis titlurile de creanță și dovada comunicării acestora cu reclamantă.

Dosarul transmis de Casa de Asigurări de Sănătate Hunedoara conține doar deciziile de impunere prezente și contestațiile aferente existând contradicții între datele transmise în format electronic și datele transmise în format hârtie.

La data de 31.12.2013 **Agencia Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara** stabilește în sarcina reclamantei obligații de plată **accesorii** aferente contribuțiilor de asigurări sociale achitate cu întârziere, Casa de Asigurări de Sănătate Hunedoara stabilește ulterior doar în 15.01.2014 obligațiile de plată a contribuțiilor de asigurări sociale.

(...)

Din raportul de expertiză efectuat inițial în cauză rezultă că în perioada 2010 – 06.06.2012, raportat la veniturile înscrise în deciziile de **impunere anticipată** emise în 2010, 2011 și 2012 de către Agenția Națională de Administrare Fiscală contribuția la asigurările de sănătate a fost de ... lei pe perioada 1.01.2010 – 31.12.2010, ... lei pe perioada 1.01.2011- 31.12.2011, ... lei pe perioada 1.01.2012 – 31.12.2012, suma totală fiind de ... lei.

(...)

Ca urmare se reține că reclamanta a achitat în plus suma de suma de ... lei reprezentând contribuții la asigurările de sănătate Hunedoara.

Pârâta CNAS Hunedoara în decizia nr. ... /15.01.2014 nu a înregistrat corect venitul bază de calcul trecând suma de ... lei, ca urmare și contribuția reținută în sarcina acesteia este trecută greșit.

Ca urmare, și decizia nr. ... /31.12.2013 referitoare la obligațiile accesorii este greșit emisă, nefiind accesorii de calcul.

(...)

În ceea ce privește completarea de acțiune a reclamantei instanța constată că numerele menționate a fi anulate nu reprezintă numerele atribuite unor titluri de creanță cu sunt numere generate electronic automat

de Sistemul Informatic Unic Integrat la momentul înregistrărilor de plată, care au stat la baza emiterii de către pârâta CAS Hunedoara a deciziei de impunere din oficiu nr. ... /31.12.2013, astfel că nu se poate impune anularea lor.

Ca urmare, prezenta acțiune se privește fondată în parte și urmează a fi admisă în parte cu privire la anularea deciziilor de impunere nr. ... /... /2014, nr. ... /31.12.2013 emise de DGRFP Timișoara și AJFP Hunedoara și deciziilor de impunere nr. ... /15.01.2014 și nr. ... /15.01.2014 emise de pârâta CAS Hunedoara.

Respinge în rest acțiunea.”

De asemenea, redăm un extras din considerentelor Deciziei civile nr. ... /22.03.2017 pronunțată de Curtea de Apel Alba Iulia, în dosar nr. ... /... /2014*, referitor la recursul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara, astfel:

„(...) conțin mai mult justificări în loc de critici de nelegalitate, plasându-se responsabilitatea emiterii eronate a Deciziei nr. ... /31.12.2013 de către A.J.F.P. Hunedoara privind impunerea suplimentară a reclamantei cu suma de ... lei cu titlu de accesorii CASS începând cu 17.03.2009 în sarcina Casei de Asigurări de Sănătate Hunedoara, se arată că între sumele transmise în format electronic și cele transmise în format hârtie există neconcordanțe, că nu există titluri de creanță pentru creanțele principale și dovada comunicării lor.

Ori inexistența creanței principale stabilită printr-un act administrativ nu justifică emiterea deciziei de impunere privind accesoriiile, plasând contribuabilul și instanța de control în imposibilitatea verificării corectitudinii și legalității impunerii cu aceste **accesorii**.

Mai mult, se susține că la emiterea acestei decizii au fost avute în vedere creanțele existente la data de 30.06.2012 și neîncasate până la aceeași dată, ce au fost preluate de la Casa de Asigurări de Sănătate Hunedoara, așa încât accesoriiile stabilite prin această decizie se suprapun cel puțin parțial peste accesoriiile stabilite prin Decizia nr. ... /15.01.2014.

Aspectele relevante au dis, conform susținerilor recurentei, la restituirea dosarului către Casa de Asigurări de Sănătate Hunedoara, și demonstrează nelegalitatea emiterii deciziei de **accesorii** de către A.J.F.P. Hunedoara”.

Conform celor mai sus prezentate, rezultă că autoritatea fiscală a fost parte în dosarul la care petenta referă – ... /... /2014* - ca urmare a emiterii Deciziei de impunere nr. ... /31.12.2013 referitoare la obligațiile de plată **accesorii** emisă de A.J.F.P. Hunedoara, accesorii în quantum total de ... lei aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate transmise electronic

de CJASS Hunedoara (pag. 2 din Decizia nr. ... /... /15.05.2014 de soluționare a contestației formulată de d-na. X ...); fapt care rezultă și din considerentele expuse în hotărârile judecătorești la care petenta face trimitere (Sentința civilă nr. ... /CA/2016 și Decizia civile nr. ... /22.03.2017).

Referitor la excepția invocată de petentă – autoritatea se lucru judecat – învederăm că existența sa este condiționată de **tripla identitate** a elementelor prevăzute de art. 431 C. civ. - părți, obiect, cauză, triplă identitate care nu se confirmă în considerarea următoarelor:

Astfel, în ceea ce privește părțile, subliniem că **autoritatea fiscală** în dosarul nr. ... /... /2014*, a avut **calitate** raportat la Decizia nr. ... /31.12.2013 referitoare la obligațiile de plată **accesorii**, care au fost calculate pentru debitele stabilite de Casa de Asigurări Sociale de Sănătate Hunedoara și care se referă la sumele stabilite cu titlu de **plăți anticipate** (nu definitive pentru care așa cum vom demonstra în prezenta decizie nu avea competența stabilirii).

În prezenta cauză calitatea autorității fiscale este conferită ca urmare a emiterii Deciziei de impunere **anuală** pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate aferentă anului 2012 nr. ... din 19.10.2017 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara.

Astfel **obiectul** nu este identic, deoarece scopul urmărit nu este același pentru fiecare parte. În cauza ce a făcut obiectul dosarului nr. ... /... /2014*, actul administrativ care a determinat introducerea autorității fiscale în cauză fiind o decizie de accesorii, în timp ce în prezenta cauză autoritatea fiscală a emis chiar Decizia de impunere **anuală** pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate aferentă anului 2012.

De asemenea, nici **cauza** nu este identică, instanța având în vedere debitul principal - contribuția de asigurări sociale de sănătate – astfel cum a fost stabilită de Casa de Asigurări Sociale de Sănătate Hunedoara (cu titlu de plăți anticipate), autoritatea fiscală emițând doar accesorii pentru debitele comunicate de Casa de Asigurări Sociale de Sănătate Hunedoara.

Prin raportare la dispozițiile legale din Codul de procedură civilă (art. 430 – 434), cu modificările și completările ulterioare, care reglementează autoritatea de lucru judecat, se reține că în practica judiciară și în doctrină s-a apreciat că „puterea de lucru judecat nu este limitată la dispozitivul hotărârii, ci ea se întinde și asupra considerentelor hotărârii, care constituie susținerea necesară a dispozitivului, făcând corp comun cu acesta.”.

Așa cum au reținut cele două instanțe de control judiciar Casa de Asigurări de Sănătate Hunedoara „nu a transmis titluri de creanță și dovada comunicării acestora cu reclamanta.

Dosarul transmis de Casa de Asigurări de Sănătate Hunedoara conține doar deciziile de impunere prezente și contestațiile aferente existând contradicții între datele transmise în format electronic și datele transmise în format hârtie.”

Astfel cauza supusă soluționării este **dacă organele fiscale au competența stabilirii diferenței CASS rezultate din regularizarea anuală aferentă anului 2012 pe baza venitului net impozabil declarat ca efectiv realizat, în condițiile în care casele de asigurări sociale de sănătate au avut competența de stabilire până la data de 30 iunie 2012 doar pentru plățile anticipate CASS pe baza venitului estimat și declarat de contribuabili.**

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta în anul 2012 figurează înscrisă în evidențele fiscale în calitate de persoană care obține venituri din activități independente, respectiv profesii libere – activități juridice, determinarea venitului făcându-se în sistem real.

Pentru anul fiscal 2012 contribuabila a depus declarația anuală de venit înregistrată sub nr. ... /22.05.2013 prin care a declarat un venit net impozabil anual în sumă de ... lei.

În baza acestei declarații și a dispozițiilor art. 296²², art. 296²⁵, art. 296²⁷ și art. 296²⁸ din Codul fiscal, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara au emis decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate anul 2012 nr. ... din 19.10.2017, prin care a stabilit în sarcina contribuabilei X ... următoarele:

- venituri din activități independente: ... lei;
- contribuție anuală CASS datorată: ... lei;
- obligații stabilite privind plățile anticipate: 0 lei;
- diferență de CASS rezultată din regularizarea anuală: ... lei.

În drept, potrivit art. 296²¹, art. 296²², art. 296²⁵, art. 296²⁷ și art. 296²⁸ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările aduse prin art. I pct. 109 din O.U.G. nr. 125/2011, 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:

- a) întreprinzătorii titulari ai unei întreprinderi individuale;*
- b) membrii întreprinderii familiale;*

c) **persoanele cu statut de persoană fizică autorizată să desfășoare activități economice;**

d) **persoanele care realizează venituri din profesii libere; [...]**".

"Art. 296²². - (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**".

"Art. 296²⁴. - (1) **Contribuabilii prevăzuți la art. 296²¹ alin. (1) lit. a)-e) și lit. g) sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de contribuții sociale.**

(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) **În decizia de impunere, baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru contribuabilii prevăzuți la art. 296²¹ alin. (1) lit. a)-e) și g) se evidențiază lunar, iar plata se efectuează trimestrial, în 4 rate egale, până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru, pentru cei de la art. 296²¹ alin. (1) lit. a)-e) și, respectiv, semestrial, în două rate egale, până la data de 25 septembrie inclusiv și 25 noiembrie inclusiv, pentru contribuabilii prevăzuți la art. 296²¹ alin. (1) lit. g)".**

"Art. 296²⁵. - (1) **Declaraarea 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.**

(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”.**

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”.

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 aceluiași 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 venitului 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 **Agenției 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 aveau posibilitatea legală capână la data de 30 iunie 2012, să stabilească 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 de sănătate **avea competența legală de a stabili** 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.

Astfel chiar dacă instanța a anulat obligația fiscală reprezentând CASS stabilită de Casa de Asigurări Sociale de Sănătate Hunedoara, aceasta a vizat obligații de plată anticipată 2012 pe bază de venituri estimative, iar organele fiscale au emis CASS **rezultată din regularizarea anuală pe bază de venituri efectiv realizate în anul 2012** (declarația petentei înregistrată la autoritatea fiscală sub nr. ... /22.05.2013), rezultând indubitabil că în cauză este nu incidentă autoritatea de lucru judecat.

Referitor la susținerile petentei privind plățile efectuate raportat la constatările instanței de judecată, se rețin următoarele:

- pentru stabilirea bazei lunare de calcul a contribuției de asigurări sociale de sănătate, pentru veniturile impuse în sistem real, s-au valorificat informațiile cuprinse în declarația 200/2012, înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. ... /22.05.2013, utilizându-se formula de calcul prevăzută la lit. A pct. 2.1. din Ordinul nr. 2130/2013, respectiv:

Venit anual bază de calcul = Venit brut (rd.1) - [cheltuieli deductibile (rd.2) – Contribuții sociale obligatorii, potrivit legii (rd.2.)] , rezultând astfel:

... lei = ... lei - [... lei – 0 lei]

- la punctul II din decizia de impunere 630, la rândul 3 – obligații privind plățile anticipate este înscrisă suma 0 (zero) ceea ce este în concordanță cu informațiile transmise de Casa de Asigurări Sociale de Sănătate Hunedoara, în condițiile în care această instituție a stabilit plăți anticipate pentru trimestrele I și II ale anului 2012, în sumă de ... lei (... lei/trimestru) transmisă și integrată în baza de date ANAF cu borderoul nr. ... /2013 și apoi scăzută cu borderoul nr. ... /2017 în baza Sentinței civile nr. ... /CA/2016 pronunțată de Tribunalul Hunedoara;

- pentru trimestrele III și IV ale anului 2012, nu au fost generate de către ANAF plăți anticipate;

- prin acțiunea de contencios administrativ care a făcut obiectul dosarului nr. ... /... /2014, doamna X solicită instanței anularea Deciziei nr. ... /... /2014 emisă de DGRFP Timișoara și desființarea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ... /31.12.2013 pentru suma de ... lei reprezentând accesorii aferente CASS calculate pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2013, anularea Deciziei nr. .../2014 emisă de CJASS Hunedoara și desființarea Deciziei de impunere nr. ... /15.01.2014 prin care s-a stabilit CASS de plată în sumă de ... lei pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2011 și a Deciziei referitoare la obligații de plată accesorii nr. ... /15.01.2014 prin care s-au stabilit ... ,52 lei majorări de întârziere și ... ,85 lei penalități de întârziere calculate pentru perioada 01.10.2010 – 30.06.2012;

- prin Sentința civilă nr. ... /CA/2016 pronunțată de Tribunalul Hunedoara, definitivă, prin Decizia civilă nr. ... /22.03.2017 a Curții de Apel Alba Iulia, în dosar nr. ... /... /2014* sunt anulate toate deciziile enumerate în paragraful precedent, motiv pentru care autoritatea fiscală operează și în evidența fiscală scăderea sumelor stabilite de CJASS Hunedoara în sumă de ... lei stabilită prin Decizia nr. ... /15.01.2014 care includ și obligațiile privind CASS anticipată stabilite pentru anul 2012, trimestrele I și II 2012 (câte ... lei/trim.), scădere efectuată cu borderoul nr. ... /2017, precum și scăderea sumei de 7362 lei reprezentând accesorii calculate de AJFP Hunedoara prin Decizia ... /31.12.2013 efectuată cu borderoul nr. ... /2017, sumele de ... ,52 lei majorări de întârziere și ... ,85 lei penalități de întârziere, stabilite de CJASS Hunedoara prin Decizia nr. ... /15.01.2014 nu au fost scăzute deoarece nu au fost înregistrate în evidența fiscală;

- plățile efectuate după data de 30.06.2012, reprezentând CASS sunt în sumă de ... lei achitate de petentă cu OP nr. ... /26.09.2012 în sumă de ... lei și cu OP nr. ... /20.12.2012 în sumă de ... lei; conform situației analitice plăți solduri, au fost achitate fără existența unui titlu de creanță și au fost preluate ca suprasolvire în anul următor;

- suma de ... lei achitată cu OP nr. ... /20.12.2012 reprezintă impozit anticipat aferent anului 2012 și nu CASS, cum în eronat precizează petenta în contestația formulată;

- după scăderea din evidența fiscală, în anul 2017, a sumelor anulate de instanță conform Sentinței civile nr. ... /CA/2016 a Tribunalului Hunedoara, definitivă, respectiv a plăților efectuate, rezultă o contribuție de asigurări sociale de sănătate achitată în plus în sumă de ... 6 lei, care la cererea doamnei X (înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. HDG_REG ... /11.04.2017), a fost compensat astfel: 1724 lei cu impozit anticipat aferent anului 2017, ... lei cu accesorii CASS regularizări stabilite ca urmare a inspecției fiscale, iar diferența de ... lei s-a restituit petentei în baza cererii de restituire înregistrată sub nr. HDG_REG ... /11.04.2017.

În concluzie, pentru veniturile declarate în anul 2012 (conform declarației petentei înregistrată sub nr. ... /22.05.2013) în sumă de ... lei, nu a fost calculată și achitată contribuția de asigurări sociale de sănătate până la data de 19.10.2017, când aceasta a fost stabilită prin Decizia de impunere anuală nr. ... cu respectarea prevederilor Ordinului ANAF nr. 2130/08.08.2013 pentru aprobarea Procedurii de stabilire și de regularizare a contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele fizice potrivit cap. II și III ale Titlului IX² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că până în prezent obligația fiscală de natura CASS (rezultată din regularizarea anuală pe bază de venituri efectiv realizate în anul 2012, declarate de petentă conform declarației petentei înregistrată sub nr. ... /22.05.2013) în sumă de ... lei nu a făcut obiectul vreunei hotărâri judecătorești.

Prin urmare, în considerarea dispozițiilor legale în vigoare și de documentele existente la dosarul cauzei, raportat la faptul că în cauză nu este incidentă autoritatea de lucru judecat, rezultă că în mod legal organele fiscale au stabilit în sarcina petentei suma de ... lei (aferentă unui venit realizat în anul 2012 în sumă totală de ... lei, declarat de petentă prin Declarația înregistrată la autoritatea fiscală sub nr. ... /22.05.2013) reprezentând contribuție de asigurări sociale de sănătate aferentă veniturilor din activitatea de consultanță juridică, contestația formulată împotriva Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe aferentă anului 2012 nr. ... din 19.10.2017 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice 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 căror:

„(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 aferentă anului 2012 nr. ... din 19.10.2017 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, pentru suma de ... **lei** reprezentând contribuție de asigurări sociale de sănătate aferentă veniturilor din activități independente - avocatură, realizate de petentă în anul 2012.

- prezenta decizie se comunică la:

- d-na. X

- AJFP 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,