

DECIZIA nr. 1.446 din 20.11.2020
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. .X. S.R.L. înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub
nr. BVR_REG2 .x./14.10.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov prin Serviciul soluționare contestații 2 a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. .x./09.10.2020, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR_REG2 .x./14.10.2020, cu privire la contestația formulată de S.C. .X. S.R.L., CUI ..., J..., cu sediul în .X., str. .X., bl. .x., sc. .x., ap. .x., cod poștal .x., jud. .X.

Obiectul contestației, înregistrată la A.J.F.P. .X. sub nr. .x./30.09.2020, îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HR_.x./29.07.2020, emisă de A.J.F.P. .X. – Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HR_.x./29.07.2020, comunicată în data de 25.08.2020, conform semnăturii administratorului societății, aplicată pe adresa de înaintare a deciziei, prin care au fost stabilite suplimentar obligații fiscale în sumă totală de .x1. lei compusă din:

- .x2. lei CAS angajat;
- .x3. lei CASS angajat;
- .x4. lei impozit pe veniturile din salarii.

Constatând ca, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov este învestită să soluționeze contestația formulată de S.C. .X. S.R.L.

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

I. Prin contestația formulată, societatea consideră că echipa de inspecție fiscală în mod eronat a stabilit că angajații .X. S.R.L. în perioada 01.06.2019-31.01.2020 au fost detașați în străinătate pe baza Legii nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnațională, având în vedere următoarele:

Regulamentele europene se aplică și în cazul „lucrătorilor detașați”, astfel detașarea, din punct de vedere al securității sociale, este o excepție de la regula generală și, în consecință, este de strictă interpretare, fiind supusă unor condiții restrictive de reglementare. Astfel, regula generală este aceea a asigurării angajatului, din punctul de vedere al securității sociale, conform legislației locului de muncă și conform principiului „lex loci laboris”, chiar dacă persoana își are domiciliul sau angajatorul sau își are sediul pe teritoriul altui stat membru;

Conform reglementărilor europene detașarea transnațională desemnează situația în care:

- o persoană care desfășoară activitate salariată într-un stat membru pentru un angajator care desfășoară activități substanțiale în acest stat membru

și care este detașată de angajatorul respectiv în alt stat membru pentru a desfășura o activitate determinată continuă să fie supusă, în această perioadă, legislației primului stat membru, cu condiția că durata previzibilă a activității să nu depășească 24 de luni și să nu fi fost trimisă să înlocuiască altă persoană detașată;

- o persoană care desfășoară activități independente substanțiale într-un stat membru și care se deplasează în alt stat membru pentru a desfășura o activitate similară continuă să fie supusă, în această perioadă, legislației primului stat membru, cu condiția că durata previzibilă a activității să nu depășească 24 de luni.

Conform regulamentelor europene, lucrătorul detașat într-un alt stat, în mod obligatoriu trebuie să posedă asupra sa Formularul A1, ca să rămâne asigurat în cadrul sistemului de securitate socială al țării de origine și astfel să nu are obligația de a plăti asigurare socială în țara în care lucrează temporar.

Formularul A1, numit și atestatul privind legislația aplicabilă este un document comunitar emis de autoritatea competentă a statului de origine al unui salariat detașat într-un alt stat membru UE, care confirmă faptul că pentru salariatul în cauză este aplicabilă legislația de asigurări sociale a statului de origine, și, în consecință, contribuțiile de asigurări sociale sunt reținute și achitate în statul de origine. Formularul A1 se solicită pentru toți acei lucrători care desfășoară activitatea în afara statului de origine, sau, concomitent, în mai multe state, și pentru care nu se aplică legislația statului unde prestează activitatea.

Societatea contestată susține că nu a detașat angajații pe teritoriul unui alt stat membru al UE, acest lucru rezultă fără îndoială din faptul că nu a solicitat formularul A1, nu a declarat la autoritățile competente nici pe teritoriul României, dar nici pe teritoriul Suediei că are angajați detașați din România. Faptul că .X. SRL nu avea angajați detașați pe teritoriul Ungariei, respectiv Suediei, rezultă și din faptul că în lipsa formularului A1 nu a fost obligat la plata taxelor, impozitelor și contribuțiilor sociale pe teritoriul acestor țări.

Societatea pe perioada 01.06.2019-31.01.2020, conform Codului muncii al României, a delegat angajații pe teritoriul Ungariei și Suediei, îndeplinind toate formalitățile prevăzute de legislația română pentru muncitorii delegați în străinătate.

.X. SRL afirmă că detașarea transnațională se aseamănă, atât cu detașarea, dar mai ales cu delegarea din dreptul național, dar nu se poate confunda cele două situații, așa cum a confundat echipa de inspecție fiscală, având în vedere următoarele:

- salariatul transnațional, pe durata detașării, are locul de muncă în afara angajatorului său, și anume la întreprinderea din statul european unde a fost trimis;

- dacă, în principiu, durata detașării transnaționale este limitată legal la 24 de luni, delegarea este limitată la cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni „și se poate prelungi pentru perioade succesive de maxim 60 de zile numai cu acordul salariatului” (art. 44 din Codul muncii);

- în cazul detașării transnaționale beneficiarul direct al muncii lucrătorului este întreprinderea primitoare; în cazul delegării acest beneficiar este chiar angajatorul aceluia salariat;

- în cazul detașării transnaționale este nevoie de prezentarea formularului A1 în țara gazdă în cazul delegației nu este nevoie de prezentarea acestui formular portabil;

- în cazul detașării transnaționale în lipsa formularului A1 toate taxele și impozitele aferente salariului se achită conform legislației fiscale din țara gazdă, iar în cazul delegației legislația fiscală aplicabilă este cea al angajatorului de pe teritoriul căruia au fost delegați angajații.

Societatea precizează și faptul că fiecare țară are propriul Cod al muncii, care reglementează toate aspectele legate de relațiile de muncă, condiții, organizare, salarizare etc., care trebuie respectată și aplicată de către fiecare angajator care are sediul pe teritoriul respectivei țări și are salariați, astfel fiecare angajator se supune legislației țării sale, ceea ce a făcut și .X. SRL, neexistând un cod al muncii european.

Faptul că angajații .X. SRL au fost trimiși în delegație pe teritoriul Ungariei și Suediei, a rezultat clar și din actele puse la dispoziția echipei de control, fără să existe o detașare. Acest lucru rezultă și din declarațiile 112 înregistrate de către contribuabil pe perioada iunie 2019 - ianuarie 2020 la autoritățile fiscale competente.

În susținerea cauzei, societatea invocă următoarele prevederi legale:

- art. 3 lit. b), art. 5 alin. (2) din Legea privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale;

- Regulamentul (CE) nr. 883/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială și Regulamentul (CE) nr. 987/2009 al Parlamentului European și al Consiliului din 16 septembrie 2009 de stabilire a procedurii de punere în aplicare a Regulamentului (CE) nr. 883/2004;

- art. 42-45 din Codul muncii al României.

II. Față de aspectele contestate se reține că, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. au efectuat la .X. S.R.L. o acțiune de inspecție fiscală parțială vizând contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuția asiguratorie pentru muncă, impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, aferente perioadei 11.04.2019-31.01.2020, în baza avizului nr. .x./21.07.2020.

Constatările organelor de inspecție fiscală au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-HR_.x./29.07.2020, iar în baza acestora a fost emisă Decizia de impunere nr. F-HR_.x./29.07.2020, prin care au fost stabilite în sarcina societății obligații fiscale suplimentare în sumă totală de .x1. lei, reprezentând CAS angajat, CASS angajat și impozit pe veniturile din salarii.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, societatea .X. S.R.L. a procedat eronat la acordarea facilităților fiscale aplicabile în domeniul construcțiilor prevăzute de Codul fiscal, pentru angajații detașați în Ungaria și Suedia.

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

Cauza supusă soluționării este dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale în sumă totală de .x1. lei pentru perioada 11.04.2019 – 31.01.2020, urmare neacordării facilităților fiscale introduse prin OUG nr. 114/2018, completate prin OUG nr. 43/2019, în condițiile în care argumentele formulate de societate nu sunt de natură să dovedească o altă situație decât cea reținută de organele de inspecție fiscală.

În fapt, societatea .X. S.R.L., având activitate principală lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale (cod CAEN 4120), în perioada 11.04.2019 – 31.01.2020, a acordat angajaților la plata impozitului pe veniturile din salarii facilitățile fiscale aplicabile în domeniul construcțiilor, prevăzute de art. 60 pct. 5 din Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a procedat eronat acordând facilitățile fiscale prevăzute de legislația în vigoare pentru angajații săi în perioada verificată, având în vedere că angajații au fost detașați în Suedia și Ungaria pentru executarea lucrărilor în construcții.

Societatea susține că pe perioada verificată a delegat angajații pe teritoriul Ungariei și Suediei, îndeplinind toate formalitățile prevăzute de legislația română pentru muncitorii delegați în străinătate, iar contrar afirmațiilor organelor de inspecție fiscală, angajații nu au fost detașați pe teritoriul acestor țări, nefiind solicitat nici formularul A1, societatea neavând obligat la plata taxelor, impozitelor și contribuțiilor sociale pe teritoriul acestor țări.

În drept, potrivit prevederilor art. 60, art. 138¹, art. 140, art. 154 și art. 220³ din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 60. – Sunt scutiți de la plata impozitului pe venit următorii contribuabili: [...]

5. persoanele fizice, pentru veniturile realizate din salarii și asimilate salariilor prevăzute la art. 76 alin. (1) - (3), în perioada 1 ianuarie 2019 – 31 decembrie 2028 inclusiv, pentru care sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

a) angajatorii desfășoară activități în sectorul construcții care cuprind:

(i) activitatea de construcții definită la codul CAEN 41, 42, 43 - secțiunea F - Construcții;

[...]

b) angajatorii realizează cifră de afaceri din activitățile menționate la lit. a) și alte activități specifice domeniului construcții în limita a cel puțin 80% din cifra de afaceri totală. Pentru societățile comerciale nou-înființate, respectiv înregistrate la registrul comerțului începând cu luna ianuarie a anului 2019, cifra de afaceri se calculează cumulativ de la începutul anului, inclusiv luna în care se aplică scutirea, iar pentru societățile comerciale existente la data de 1 ianuarie a fiecărui an se consideră ca bază de calcul cifra de afaceri realizată cumulativ pe

anul fiscal anterior. Pentru societățile comerciale existente la data de 1 ianuarie al fiecărui an care au avut o cifră de afaceri din activitățile menționate la lit. a) realizată cumulată pe anul fiscal anterior de peste 80% inclusiv, facilitățile fiscale se vor acorda pe toată durata anului în curs, iar pentru societățile comerciale existente la aceeași dată care nu realizează această limită minimă a cifrei de afaceri se va aplica principiul societăților comerciale nou-înființate. Această cifră de afaceri se realizează pe bază de contract sau comandă și acoperă manoperă, materiale, utilaje, transport, echipamente, dotări, precum și alte activități auxiliare necesare activităților menționate la lit. a). Cifra de afaceri va cuprinde inclusiv producția realizată și nefacturată;

c) veniturile brute lunare din salarii și asimilate salariilor prevăzute la art. 76 alin. (1) - (3), realizate de persoanele fizice pentru care se aplică scutirea sunt calculate la un salariu brut de încadrare pentru 8 ore de muncă/zi de minimum 3.000 lei lunar. Scutirea se aplică pentru sumele din venitul brut lunar de până la 30.000 lei, obținut din salarii și asimilate salariilor prevăzute la art. 76 alin. (1) - (3), realizate de persoanele fizice. Partea din venitul brut lunar ce depășește 30.000 lei nu va beneficia de facilități fiscale;

d) scutirea se aplică potrivit instrucțiunilor la ordinul comun al ministrului finanțelor publice, al ministrului muncii și justiției sociale și al ministrului sănătății, prevăzut la art. 147 alin. (17), iar Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate reprezintă declarație pe propria răspundere pentru îndeplinirea condițiilor de aplicare a scutirii;

e) mecanismul de calcul al cifrei de afaceri prevăzut la lit. b), în vederea aplicării facilității fiscale, se va stabili prin ordin al președintelui Comisiei Naționale de Strategie și Prognoză, care se va publica pe site-ul instituției.”

„Art. 138¹ - Prevederi speciale pentru domeniul construcțiilor

(1) În perioada 1 ianuarie 2019 - 31 decembrie 2028 inclusiv, pentru persoanele fizice care realizează venituri din salarii și asimilate salariilor realizate în baza contractelor individuale de muncă încheiate cu angajatori care desfășoară activități în sectorul construcției și care se încadrează în condițiile prevăzute la art. 60 pct. 5, cota contribuției de asigurări sociale prevăzută la art. 138 lit. a) se reduce cu 3,75 puncte procentuale.

(2) Persoanele prevăzute la alin. (1) care datorează contribuția la fondul de pensii administrat privat reglementat de Legea nr. 411/2004 privind fondurile de pensii administrate privat, republicată, cu modificările și completările ulterioare, sunt scutite de la plata acestei contribuții în limita cotei prevăzute la alin. (1).

(3) Prevederile alin. (1) și (2) se aplică potrivit instrucțiunilor la ordinul comun al ministrului finanțelor publice, al ministrului muncii, familiei, protecției sociale și persoanelor vârstnice și al ministrului sănătății, prevăzut la art. 147 alin. (17).”

„Art. 140. – (2) Nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale datorate de angajatorii care desfășoară activități în sectorul construcției și care se încadrează în condițiile prevăzute la art. 60 pct. 5 veniturile

din salarii și asimilate salariilor realizate de persoanele fizice realizate în baza contractelor individuale de muncă încheiate cu acești angajatori, în perioada 1 ianuarie 2019 - 31 decembrie 2028 inclusiv.”

„Art. 154. – (1) Următoarele categorii de persoane fizice sunt exceptate de la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate: [...]

r) persoanele fizice pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor în baza contractelor individuale de muncă încheiate cu angajatori care desfășoară activități în sectorul construcții și care se încadrează în condițiile prevăzute la art. 60 pct. 5, în perioada 1 ianuarie 2019 - 31 decembrie 2028 inclusiv.”

„Art. 220³ - Cota contribuției asiguratorie pentru muncă

(1) Cota contribuției asiguratorii pentru muncă este de 2,25%.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), în perioada 1 ianuarie 2019 - 31 decembrie 2028 inclusiv, cota contribuției asiguratorii pentru muncă se reduce la nivelul cotei care se face venit la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale constituit în baza Legii nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările ulterioare, în cazul angajatorilor care desfășoară activități în sectorul construcții și care se încadrează în condițiile prevăzute la art. 60 pct. 5.”

Aplicarea facilităților fiscale prevăzute la art. 60 pct. 5, art. 138¹, art. 140 alin. (2), art. 154 alin. (1) lit. r) și art. 220³ din Codul fiscal ce se acordă angajaților și angajatorilor din domeniul construcțiilor, au fost introduse prin OUG nr. 114/2018, completate prin OUG nr. 43/2019, pe motivul că în data de 29 noiembrie 2018 a fost semnat Acordul dintre Guvernul României și Federația Patronatelor Societăților din Construcții privind măsuri pentru o creștere economică sustenabilă a României, bazată pe investiții, în următorii 10 ani.

Prin acest acord a fost declarat sectorul construcțiilor sector prioritar, de importanță națională **pentru economia românească** pe următorii 10 ani, începând cu 1 ianuarie 2019, ținând cont că activitatea de construcții este decisivă **pentru realizarea proiectelor de investiții publice și private** și având în vedere că în ultimii ani **sectorul construcțiilor s-a confruntat cu dificultăți legate de asigurarea cu forță de muncă** specializată în domeniul construcțiilor precum și de o concurență neloială.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că facilitățile fiscale acordate angajaților și angajatorilor din domeniul construcțiilor, introduse în Codul fiscal prin OUG nr. 114/2018, completată prin OUG nr. 43/2019, au în vedere implementarea Acordului încheiat între Guvernul României și Federația Patronatelor Societăților din Construcții privind măsuri pentru o creștere economică sustenabilă a României, bazată pe investiții, în următorii 10 ani, semnat în data de 29 noiembrie 2018, prin care acest domeniu este declarat ca fiind sector prioritar, de importanță națională pentru economia românească în perioada 2019 – 2028.

Acordul precizează domeniile de activitate conform codurilor CAEN, să facă obiectul măsurilor privind acordarea facilităților fiscale în sectorul construcțiilor precum și **condițiile pe care să le îndeplinească angajatorii și angajații care activează în domeniul construcțiilor pentru a beneficia de**

facilitățile fiscale, respectiv:

- angajatorii trebuie să desfășoare activități corespunzătoare codurilor CAEN menționate la art. 60 pct. 5 din Codul fiscal și să realizeze cifra de afaceri din activitățile menționate în actul normativ în limita a cel puțin 80% din cifra de afaceri totală, calculată cumulativ de la începutul anului, inclusiv luna în care aplică scutirea;

- veniturile brute lunare din salarii și asimilate salariilor, realizate de persoanele fizice pentru care se aplică scutirea, sunt cuprinse între 3.000 și 30.000 lei lunar inclusiv și sunt realizate în baza contractului individual de muncă.

Astfel persoanele fizice care realizează în baza unui contract individual de muncă, venituri din salarii și asimilate salariilor prevăzute la art. 76 alin. (1) - (3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ca urmare a desfășurării activității în domeniul construcțiilor precum și în principalele domenii de producere a materialelor de construcții, beneficiază în perioada 1 ianuarie 2019 - 31 decembrie 2028 inclusiv, de scutirea de la plata impozitului pe venit și a contribuției sociale de sănătate precum și de reducerea cotei contribuției de asigurări sociale cu 3,75 puncte procentuale, dacă sunt îndeplinite **cumulativ** condițiile prevăzute la art. 60 pct. 5 din Codul fiscal.

De asemenea, **operatorii economici care desfășoară activități** din cele menționate în Ordinul nr. 337/2007 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională, la codurile CAEN care se regăsesc în **diviziunile 41, 42, 43 din secțiunea F - "Construcții"**, în 711 și în clasele: 2312, 2331, 2332, 2361, 2362, 2363, 2364, 2369, 2370, 2223, 1623, 2512, 2511, 0811, 0812, **beneficiază** în perioada 1 ianuarie 2019 - 31 decembrie 2028 inclusiv, **de reducerea cotei contribuției asigurătorii pentru muncă, de la 2,25%, la 0,3375%**, precum și de scutirea de la plata contribuțiilor de asigurări sociale datorate în cazul condițiilor deosebite de muncă sau în cazul condițiilor speciale de muncă, **dacă sunt îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute la art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015**, cu modificările și completările ulterioare.

În cazul salariaților, facilitățile fiscale prevăzute la art. 60 pct. 5, art. 138¹ și art. 154 alin. (1) lit. r) din Codul fiscal se acordă **tuturor angajaților, indiferent de activitatea prestată**, dacă sunt îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute la art. 60 pct. 5 din Codul fiscal și se aplică de către angajatori, potrivit instrucțiunilor la ordinul comun al ministrului finanțelor publice, al ministrului muncii, familiei, protecției sociale și persoanelor vârstnice și al ministrului sănătății, iar Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate reprezintă declarație pe propria răspundere pentru îndeplinirea condițiilor de aplicare a scutirii.

Totodată, prevederile Ordinului nr. 611/138/127/2019 din 31 ianuarie 2019 și nr. 2.165/837/743/2019 din 10 mai 2019 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a "Declarației privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate, precizează: „*Facilitățile fiscale prevăzute la art. 60 pct. 5, art. 138¹, art. 154 alin. (1) lit. r) și art. 220³ alin. (2) din Codul fiscal*

nu se acordă pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor realizate de salariații detașați”.

De asemenea, cu privire la condiția prevăzută de art. 60 pct. 5 lit. e) care prevede mecanismul de calcul al cifrei de afaceri în vederea aplicării facilității fiscale, a fost emisă Ordinul președintelui Comisiei Naționale de Strategie și Prognoză nr. 239/24.07.2019, prin care a fost aprobată **Metodologia privind mecanismul de calcul al cifrei de afaceri**, iar precizarea de la art. 6 din Anexă că **„calculul cifrei de afaceri se realizează pentru activitatea desfășurată pe teritoriul României la nivelul societății.”** **menționează și clarifică faptul că măsura acordării facilităților fiscale în domeniul construcțiilor a vizat numai activitățile desfășurate pe teritoriul României.**

Prin „activitate desfășurată pe teritoriul României” în sensul aplicării prevederilor art. 60 pct. 5 din Codul fiscal, se înțelege activitatea desfășurată **efectiv** în România în scopul realizării de produse și prestării de servicii, indiferent de statutul de rezidență al beneficiarilor.

Prin urmare, rezultă că **salariații pentru activitatea care nu a fost desfășurată pe teritoriul României, nu beneficiază** de acordarea facilităților fiscale indiferent de perioada de referință menționată, respectiv, atât în perioada 01.01.2019 – 21.07.2019 cât și în perioada de după 21.07.2019 (începând cu data de 22 iulie 2019, odată cu intrarea în vigoare a OUG nr. 43/2019 pentru modificarea și completarea unor acte normative care privesc stabilirea unor măsuri în domeniul investițiilor, prevederile OUG nr. 114/2019 au fost modificate în sensul că facilitățile fiscale pentru sectorul construcții, se acordă tuturor persoanelor fizice care realizează venituri din salarii și asimilate salariilor, indiferent de raportul juridic generator de venituri cu precizarea că în cazul contribuțiilor sociale obligatorii, facilitățile fiscale se acordă numai raporturilor juridice stabilite în baza contractelor individuale de muncă, inclusiv în cazul contractelor individuale de muncă cu timp parțial, dacă sunt îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute la art. 60 pct. 5 din Codul fiscal în vigoare începând cu data de 22 iulie 2019).

Totodată, facilitățile fiscale se acordă și persoanelor fizice detașate pe teritoriul României, dacă entitatea la care sunt detașate, desfășoară activități în domeniul construcțiilor, îndeplinește condițiile cumulative prevăzute la art. 60 pct. 5 din Codul fiscal și dacă aceasta efectuează plata drepturilor salariale pe perioada detașării. Facilitățile fiscale nu se acordă persoanelor fizice care sunt detașate în afara României.

În concluzie, având în vedere cele mai sus precizate, **în vederea determinării procentului de 80% din cifra de afaceri totală, la calculul cifrei de afaceri realizată efectiv din activitatea de construcții se va avea în vedere activitatea desfășurată pe teritoriul României**, iar pentru calculul cifrei de afaceri totală, activitatea la nivelul întregii entități.

Din raportul de inspecție fiscală rezultă că S.C. .X. S.R.L. având activitatea principală „Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale” (cod CAEN 4120) în perioada verificată a înregistrat în evidențele financiar-contabile venituri din prestări servicii de construcții, care au fost efectuate pe teritoriul Suediei și Ungariei.

Potrivit bazei de date Revisal, societatea în anul 2019 a avut angajați în funcțiile de dulgher, lăcătus-montator, tinichigiu de șantier și constructor de acoperișuri, pentru care au fost încheiate contracte de muncă cu normă întreagă.

Din baza de date ANAF, respectiv din declarațiile privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate, depuse la organul fiscal în anul 2019, rezultă că societatea a avut un număr mediu de 17 angajați cu care a efectuat lucrări de construcții, acordând fiecărui angajat salariu tarifar lunar între 3.620 lei și 4.320 lei, la care se adaugă și sporuri, și a aplicat facilitățile în domeniul construcțiilor, conform OUG nr. 114/2018 și OUG nr. 43/2019 care privesc stabilirea unor măsuri în domeniul investițiilor.

Conform evidenței contabile și a foilor colective de prezență întocmite de .X. SRL reiese că în perioada iunie 2019 - ianuarie 2020 au fost trimiși la muncă în străinătate un număr între 13 și 22 de persoane angajați cu contract individual de muncă, respectiv pe teritoriul Suediei (la societatea .X. AB) și pe teritoriul Ungariei (la societățile .X. Kft. și .X. Kft.).

Societatea susține că angajații au fost delegați în Suedia și Ungaria, fiind îndeplinite toate formalitățile prevăzute de legislația română pentru muncitorii delegați în străinătate, nefiind vorba de detașare transnațională, așa cum eronat au reținut organele de inspecție fiscală. Acest lucru rezultă din faptul că societatea nu a solicitat formularul A1, nu a declarat la autoritățile competente că are angajați detașați din România și nu a fost obligată la plata taxelor, impozitelor și contribuțiilor sociale pe teritoriul acestor țări.

De asemenea, societatea invocă reglementările naționale privind detașarea transnațională, prevederile Codului muncii al României, considerând că echipa de inspecție fiscală în mod greșit a stabilit că societatea a avut angajați detașați transnațional.

Prin adresa nr. HRG_AIF .x./08.10.2020, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR_REG2 .x./14.10.2020, organele de inspecție fiscală precizează că *serviciile prestate în domeniul construcțiilor au fost efectuate exclusiv în străinătate, de la înființarea societății, respectiv anul 2019 și până în luna ianuarie 2020 (ultima lună când au fost efectuate prestări servicii).*

Cu privire la afirmația societății potrivit căreia echipa de inspecție a confundat noțiunile detașarea, detașarea transnațională și delegarea, prin adresa mai sus menționată organele de control precizează că *nu se poate vorbi despre detașare, așa cum este definită în Legea 53/2003 privind Codul muncii, deoarece în conformitate cu art. 45 din această lege: „Detașarea este actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia”, iar în cazul angajaților SC .X. SRL locul normal de muncă este în Ungaria și în Suedia, deci nu are loc nicio schimbare temporară a locului de muncă. De asemenea, conform art. 44 din Codul muncii: „Delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni și se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice, numai cu acordul salariatului”, iar în cazul angajaților SC .X. SRL perioada de lucru al angajaților este depășit cu*

mult de cel prevăzut la definiția delegării din Codul muncii, locul de muncă al acestora fiind doar în străinătate.

Având în vedere că în perioada verificată angajații SC .X. SRL au desfășurat activitate numai pe teritoriul Ungariei și Suediei, aceștia se consideră că au fost detașați în statele UE, fiind aplicabile prevederile art. 2 alin. (1), lit. c) și d) din Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, lege cu caracter special.

Astfel, detașarea transnațională reprezintă situația în care o întreprindere stabilită într-un stat membru sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, în cadrul unei prestări de servicii transnaționale, detașează pe teritoriul unui stat membru salariații cu care are deja stabilite raporturi de muncă. Pe perioada detașării transnaționale, obligațiile de plată ale salariatului împreună cu întocmirea pontajului, a statelor de plată, a virării taxelor și contribuțiilor sociale vor fi îndeplinite în continuare de angajatorul român care a dispus detașarea, iar contractul de muncă nu se suspendă, persoană în cauză figurând ca salariat la angajatorul român.

*Din cele prezentate mai sus reiese ca detașarea transfrontalieră prevăzută în Legea nr. 16/2017 diferă de noțiunea de detașare prevăzută de Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, prin urmare în cazul detașărilor în străinătate se aplică definiția detașării dată de legea care reglementează aceste detașări (Legea nr. 16/2017) și astfel nu se acordă facilitățile prevăzute de OUG 114/2018 și de OUG 43/2019. Ca urmare a faptului că spre deosebire de legislația muncii din România, la nivel UE nu se face distincția între detașarea și delegarea unui salariat. Din moment ce o firmă dintr-un stat membru UE, în speță din România, trimite un salariat pentru a executa o lucrare în alt stat membru UE, în speță Ungaria sau Suedia, **se consideră detașare.***

*Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că **contribuabilul a realizat venituri doar din serviciile de construcții prestate în afara României, respectiv în Ungaria și Suedia, neavând nici o livrare către nici o societate din România și neavând încheiat nici un contract de prestări servicii cu nici un client din România.** Astfel, se știa de la data angajării că salariatul va lucra doar în afara României, și nu poate fi vorba de schimbare temporară al locului de muncă. Mai mult, se reține faptul că, deși contestatara contestă sumele stabilite suplimentar, de fapt contribuabilul era de acord cu obligațiile suplimentare stabilite în urma inspecției fiscale în ceea ce privește neacordarea facilităților în domeniul construcțiilor și stabilirea sumelor suplimentare în acest sens în sumă de .x1. lei, neavând nici o obiecție față de aceste deficiențe, așa cum rezultă și din Punctul de vedere nr.2/28.07.2020 dat la terminarea inspecției fiscale, care reprezintă anexa nr.7 din Raportul de inspecție fiscală.*

Cu privire la aceste aspecte prezentate, organul de soluționare a contestației reține că motivele adoptării măsurilor legislative privind acordarea unor facilități fiscale pentru sectorul construcțiilor, sunt:

- declararea sectorului construcții, sector prioritar de importanță națională pentru economia românească pe următorii 10 ani, începând cu 1 ianuarie 2019;

- în unele sectoare adiacente activității de construcții, care asigură materii prime și materiale de construcții, există o concurență ridicată a

importurilor de astfel de produse;

- activitatea de construcții este decisivă pentru realizarea proiectelor de investiții publice și private;

- implementarea unor măsuri care să asigure un cadru legislativ propice pe piața forței de muncă în construcții, având în vedere faptul că sectorul construcțiilor se confruntă cu **dificultăți legate de asigurarea cu forță de muncă specializată și cu migrarea acesteia în afara teritoriului României**,

astfel, **facilitățile fiscale nu pot fi acordate angajaților și angajatorilor care desfășoară activitate în domeniul construcțiilor în afara teritoriului României**, întrucât acordarea acestora nu și-ar mai atinge scopul pentru care au fost instituite.

Totodată, prevederile legale mai sus invocate menționează și clarifică faptul că măsura acordării facilităților fiscale în domeniul construcțiilor a vizat numai activitățile desfășurate pe teritoriul României, iar după cum rezultă din dosarul contestatei, societatea .X. a acordat angajaților trimiși în străinătate, în vederea efectuării lucrărilor de construcții, facilitățile introduse în Codul fiscal prin OUG nr. 114/2018, completat prin OUG nr. 43/2019, acordate activităților desfășurate pe teritoriul României.

În această privință, faptul că angajații au fost delegați sau detașați în străinătate, nu are relevanță în cauză, atâta timp cât legiuitorul a prevăzut activitățile desfășurate **efectiv** în România în scopul realizării de produse și prestării de servicii, indiferent de statutul de rezidență al beneficiarilor, pentru care se poate acorda facilitățile fiscale pentru sectorul construcții.

Or, societatea în perioada verificată a prestat servicii de construcții doar pe teritoriul Suediei și Ungariei, facilitățile fiscale fiind acordate pentru a sprijini sectorul construcțiilor care se confruntă cu dificultăți legate de asigurarea forței de muncă specializată și cu migrarea acesteia în afara teritoriului României.

Prin urmare, societatea nu și-a îndeplinit nici condiția potrivit căreia procentul de 80% din cifra de afaceri totală să fie realizată efectiv din activitatea de construcții desfășurată pe teritoriul României, având în vedere că veniturile societății în perioada 11.04.2019 - 31.01.2020 au fost realizate exclusiv din Ungaria și Suedia, iar legislația invocată prevede și stabilește condițiile în care aceste facilități pot fi acordate, nerespectarea acestora atragând anularea acordării facilităților fiscale și aplicarea cotelor standard prevăzute de Codul fiscal.

În contextul considerentelor anterior prezentate, având în vedere că argumentele formulate de societatea contestatară nu sunt de natură să dovedească o altă situație decât cea reținută de organele de inspecție fiscală, în temeiul art. 269 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul nr. 3.741/2015, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-HR_.x./29.07.2020, cu privire la obligațiile fiscale stabilite suplimentar în sumă totală de .x1. lei, reprezentând CAS angajat, CASS angajat și impozit pe veniturile din salarii.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 60 alin. (5), art. 138¹, art. 140 alin. (2), art. 154 alin. (1) lit. r) și art. 220³ din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul nr. 3.741/2015, Ordonanțele de urgență 114/2018 și nr. 43/2019, Ordinele nr. 2165/837/743/2019 și nr. 239/24.07.2019, se

DECIDE

Respingerea, ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.**, în ceea ce privește obligații fiscale în sumă totală de **.x1. lei**, reprezentând CAS angajat, CASS angajat și impozit pe veniturile din salarii, stabilit suplimentar prin **Decizia de impunere** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice **nr. F-HR_.x./29.07.2020**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HR_.x./29.07.2020 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X.

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