

DECIZIA nr.343/29.09.2020

privind soluționarea contestației formulată de domnul X
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr./05.03.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată de Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice prin adresa nr...../04.03.2020 înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București sub nr...../05.03.2020 asupra contestației formulată de X, cu domiciliul fiscal în str. nr...., bl....., sc....., et....., ap....., sector 3, București, reprezentată convențional de

Obiectul contestației, înregistrată la Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice sub nr...../26.02.2020 îl constituie decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr...../28.01.2020, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr...../28.01.2020 și comunicată prin poștă în data de **08.02.2020** prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de lei, din care:

- lei impozit pe venit;
- lei contribuția de asigurări sociale de sănătate;
- lei contribuția de asigurări sociale.

Constatând că, 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 București este investită să soluționeze contestația formulată de X.

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, s-au constatat următoarele:

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 3 a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală la X PFA pentru impozitul pe venit, contribuția de asigurări sociale de sănătate și contribuția de asigurări sociale aferente perioadei 29.07.2013-31.12.2016.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr...../28.01.2020, iar în baza acestora a fost emisă decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr...../28.01.2020, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de lei, după cum urmează:

- lei impozit pe venit;
- lei contribuția de asigurări sociale de sănătate;
- lei contribuția de asigurări sociale.

Obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală se datorează reîncadrării modalității de impozitare din impozit pe norme de venit în impozit în sistem real, conform prevederilor art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare în anul 2015), respectiv art.68 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu anul 2016), deoarece contribuabilul a prestat activități de consultanță IT pentru care locul desfășurării activității este atât pe teritoriul României cât și pe teritoriul Belgiei.

II. Prin contestația formulată domnul X solicită anularea deciziei de impunere și implicit a accesoriilor aferente, invocând următoarele:

1. Organul de inspecție fiscală a încălcat prevederile art.49 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (în vigoare până la data de 31.12.2015) și art.69 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal (în vigoare începând cu data de 01.01.2016) reîncadrând modalitatea de impozitare din impozit pe norme de venit în impozit în sistem real și, implicit, stabilind în mod greșit sumele datorate de către contestatoare către D.G.R.F.P. București. În susținere, contribuabilul precizează că regimul fiscal de impunere pe baza normelor de venit urmărește în principal activitatea desfășurată de contribuabil și doar în subsidiar – pentru stabilirea cuantumului venitului net – locul desfășurării acesteia.
2. Concluziile Raportului de inspecție fiscală se bazează pe constatări inexacte și contradictorii ale organului de inspecție fiscală privind codurile CAEN atribuite activității desfășurate de Comănici Cătălin PFA. Contestatorul susține că a desfășurat efectiv, pe întreaga perioadă vizată de inspecție, doar activitățile descrise de codul CAEN 6202 – Activități de consultantță în tehnologia informației, în timp ce organul fiscal atribuie contribuabilului și desfășurarea activităților de realizare a software-ului la comandă (cod CAEN 6201), activități desfășurate în baza unui contract încheiat cu Y S.A. – Belgia.
3. Răspunsul organului de inspecție fiscală la argumentele prezentate de Comănici Cătălin PFA în punctul de vedere adresat acestuia a fost incomplet și neintemeiat. În susținere contestatorul precizează că deși în punctul de vedere adresat organului de inspecție fiscală a enumerat argumentele pentru care nu este de acord cu organul fiscal, în raportul de inspecție fiscală – la capitolul VI Discuția finală cu contribuabilul – nu se regăsesc aprecieri asupra tuturor aspectelor combătute, ci se reafirmă cele susținute în proiectul de raport de inspecție fiscală.

Contribuabilul a solicitat susținerea orală a contestației, în temeiul art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care i-a fost acordată pentru data de 16.06.2020 conform minutei nr...../16.06.2020, prilej cu care a prezentat Note scrise prin care a formulat motivele pentru care solicită soluționarea favorabilă a contestației (motivele sunt aceleași ca cele din cuprinsul contestației).

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

Organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe de venit net, urmare reîncadrării modalității de impozitare din impozit pe norme de venit în impozit în sistem real, conform prevederilor art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare în anul 2015), respectiv art.68 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu anul 2016), deoarece contribuabilul a prestat activități de consultantță IT pentru care locul desfășurării activității este atât pe teritoriul României cât și pe teritoriul Belgiei, astfel:

- pentru anul 2015 = lei
- pentru anul 2016 = lei

Asupra diferențelor de venit net au fost stabilite obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe venit, contribuție de asigurări sociale de sănătate și contribuție de asigurări sociale, după cum urmează:

- impozit pe venit = lei (..... lei în anul 2015 și lei în anul 2016) calculat asupra bazei de impozitare în sumă totală de lei (..... lei în anul 2015 și lei în anul 2016);

- contribuția de asigurări sociale de sănătate = lei (..... lei în anul 2015 și lei în anul 2016) calculată asupra bazei de impozitare în sumă totală de lei (..... lei în anul 2015 și lei în anul 2016);
- contribuția de asigurări sociale = lei (..... lei în anul 2015 și lei în anul 2016) calculată asupra bazei de impozitare în sumă totală de lei (..... lei în anul 2015 și lei în anul 2016).

3.1. Referitor la impozitul pe venit

A. Referitor la reîncadrarea modalității de impozitare din impozit pe norme de venit în impozit în sistem real

Cauza supusă soluționării este dacă organul de inspecție fiscală a procedat corect la reîncadrarea modalității de impozitare din impozit pe norme de venit în impozit în sistem real ținând cont de faptul că locul desfășurării activității este atât pe teritoriul României cât și pe teritoriul Belgiei.

În fapt, domnul X a desfășurat în perioada 2013-2016 activitate de consultanță în baza contractului de prestări servicii din data de 26.03.2013 încheiat cu societatea A SRL și a contractului de prestări servicii nr..... din data de 10.11.2015 încheiat cu Y SA (Belgia).

Organele de inspecție fiscală au constatat că domnul X a optat pentru determinarea venitului net impozabil pe baza normelor de venit, contrar prevederilor art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (în vigoare până la data de 31.12.2015) și art.68 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal (în vigoare începând cu data de 01.01.2016).

În drept, potrivit art.46, art.48, art.49 și art.90 din Legea nr.571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015) și art.67, art.68, art.69 și art.130 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016):

Legea nr.571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

“Art. 46. Definirea veniturilor din activități independente

(1) *Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.*

(2) *Sunt considerate venituri comerciale veniturile din activități de producție, comerț sau prestări de servicii ale contribuabililor, din prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la alin. (3), precum și din practicarea unei meserii”.*

“Art. 48. Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate

(1) *Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art. 49 și 50”.*

“Art. 49. Stabilirea venitului net anual pe baza normelor de venit

(1) *În cazul contribuabililor care realizează venituri comerciale definite la art. 46 alin. (2), venitul net anual se determină pe baza normelor de venit de la locul desfășurării activității.*

(...)

(6) *În cazul în care un contribuabil desfășoară o activitate desemnată conform alin. (2) și o altă activitate independentă, venitul net anual se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, potrivit prevederilor art. 48*

(8) Contribuabilii care desfășoară activități pentru care venitul net se determină pe bază de norme de venit au obligația să completeze numai partea referitoare la venituri din Registrul de evidență fiscală și nu au obligații privind evidența contabilă”.

“Art. 90. Venituri obținute din străinătate

(...)

(2) Veniturile realizate din străinătate se supun impozitării prin aplicarea cotelor de impozit asupra bazei de calcul determinate după regulile proprii fiecărei categorii de venit, în funcție de natura acestuia”.

Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

“Art. 67. Definirea veniturilor din activități independente

(1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile din activități de producție, comerț, prestări de servicii, veniturile din profesii liberale și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente”.

“Art. 68. Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate

(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art. 69 și 70”.

“Art. 69. Stabilirea venitului net anual pe baza normelor de venit

(1) În cazul contribuabililor care realizează venituri din activități independente, altele decât venituri din profesii liberale și din drepturi de proprietate intelectuală, definite la art. 67, venitul net anual se determină pe baza normelor de venit de la locul desfășurării activității.

(...)

(7) În cazul în care un contribuabil desfășoară o activitate inclusă în nomenclatorul prevăzut la alin. (2) și o altă activitate independentă, venitul net anual se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, potrivit prevederilor art. 68.

(8) Contribuabilii care desfășoară activități pentru care venitul net se determină pe bază de norme de venit au obligația să completeze numai partea referitoare la venituri din Registrul de evidență fiscală și nu au obligații privind evidența contabilă”.

“Art. 130. Venituri obținute din străinătate

(...)

(2) Veniturile realizate din străinătate se supun impozitării prin aplicarea cotelor de impozit asupra bazei de calcul determinate după regulile proprii fiecărei categorii de venit, în funcție de natura acestuia”.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.15 din CONVENȚIA între Guvernul României și Guvernul Regatului Belgiei pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital

“ART. 15 Profesii independente

1. Veniturile pe care un rezident al unui stat contractant le obține dintr-o profesie independentă sau din alte activități cu caracter independent nu sunt impozabile decât în acest stat contractant, dacă acest rezident nu dispune în mod obișnuit, în celălalt stat contractant, de o bază fixă pentru exercitarea activităților sale. Dacă el dispune de o asemenea bază fixă, veniturile sunt impozabile în celălalt stat, dar numai în măsura în care ele sunt atribuibile acestei baze fixe”.

În concluzie, față de prevederile legale menționate se reține, ca regulă generală, că venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor

din contabilitate. Prin excepție, pentru veniturile obținute din una din activitățile prevăzute în Nomenclatorul elaborat de Ministerul Finanțelor Publice, venitul net anual se determină pe baza normelor de venit **de la locul desfășurării activității**.

Prin adresa nr...../07.07.2020 organul de soluționare a contestațiilor a solicitat Ministerului Finanțelor Publice - Direcția generală de asistență pentru contribuabili punct de vedere cu privire la reîncadrarea modalității de impozitare din impozit pe norme de venit în impozit în sistem real în cazul în care contribuabilul a desfășurat activitate atât în România cât și în Belgia. Prin adresa nr...../20.08.2020 Ministerul Finanțelor Publice - Direcția generală de legislație fiscală și reglementări vamale și contabile s-a pronunțat în sensul că pentru veniturile din activități independente pentru care locul desfășurării activității este în străinătate contribuabilul determină venitul anual net în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, neputând lua în calcul norma de venit de la locul desfășurării activității din România.

Activitatea desfășurată de domnul X constă în activități de consultanță în tehnologia informației (cod CAEN 6202).

În conformitate cu Ordinul președintelui INS nr.337/2007 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională (CAEN) activitățile incluse în cod CAEN 6202 „**Activități de consultanță în tehnologia informației**” sunt definite astfel: *“Această clasă include planificarea și proiectarea sistemelor de calculatoare ce integrează hardware, software și tehnologii de comunicații. Serviciile de consultanță pot include și activitatea de pregătire a utilizatorilor”*.

În speță, domnul X a avut încheiate contracte de prestări servicii cu societatea A SRL (contractul din data de 26.08.2013) și cu societatea Y SA – Belgia (contractul nr...../10.11.2015).

Așa cum precizează domnul X în Notele explicative din data de 18.09.2019 și 16.12.2019, serviciile prestate în baza celor 2 (două) contracte au fost detaliate astfel:

- Serviciile prestate către A SRL în anii 2013-2015 au constat în:
 - *revizuirea specificațiilor clientului și crearea de rapoarte privind caracteristicile produselor deja stabilite pe piață, standardelor informale bine acceptate pe piață cât și standardelor formale;*
 - *stabilirea strategiei de testare, participarea în ședințele despre strategiile de dezvoltare, întocmirea strategiilor de sincronizare a proceselor, evaluarea zonelor de risc și elaborarea strategiilor de combatere a riscurilor;*
 - *crearea documentației necesare asigurării calității produsului software;*
 - *crearea de documente cu scenarii de test care să asigure că toate cerințele clientului sunt îndeplinite și produsul respectă standardele de calitate formale și informale stabilite deja pe piață;*
 - *verificarea produsului în diverse stadii de dezvoltare folosind scenariile de test și crearea de rapoarte cu privire la cerințele implementate, cerințe implementate deficitar, erori sau defecte;*
 - *crearea rapoartelor de defect și a rapoartelor de analiză a cauzelor defectelor, stabilirea de proceduri de combatere a defectelor repetitive sau cauzelor comune ale defectelor;*
 - *crearea de rapoarte de performanță și identificarea zonelor care nu respectă standardele de performanță specificate de client.*

De asemenea, contestatarul precizează că *locația efectivă unde au fost prestate serviciile de consultanță a fost sediul A SRL și al clienților acestuia ori de câte ori a fost necesar pentru a derula în mod corespunzător contractul sau în scopul desfășurării oricărei alte activități cu caracter pregătitor sau auxiliar.*

- Serviciile prestate către Y SA (Belgia) în anul 2016 au constat în *evaluarea calității produsului software, un software de urmărire și raportare a activităților de pescuit din apele teritoriale ale țărilor membre UE (identificarea de defecte și raportarea lor, crearea de documente de strategie de testare și evitare a erorilor, strategii pentru testarea de acceptanță a componentelor venite de la contractori externi).*

Locația efectivă unde au fost prestate serviciile de consultanță a fost Bruxelles (Belgia), respectiv sediul (adresa fiind menționată în Declarația de lucrări anexă la contract), sediul unei alte firme implicate în proiect și un alt birou al

De asemenea, contestatarul precizează că sumele încasate din prestarea serviciilor nu au fost diminuate cu costuri suportate de firmă și nu poate prezenta documente justificative (foi de decontare, pontaj pe baza cărora au fost decontate și facturate serviciile prestate).

Pentru serviciile prestate de domnul X, în calitate de prestator (denumit contractant), către Y SA (societate înregistrată în registrul comerțului belgian) în calitate de beneficiar (denumită Y), conform contractului pentru prestarea de servicii de consultanță nr...../10.11.2015 și a Anexei-Declarația de Lucrări, se specifică următoarele:

- obiectul contractului îl reprezintă prestarea serviciilor de consultanță în tehnologia informației;
- contractantul atribuie Y toate drepturile de autor și alte drepturi de proprietate intelectuală pe care contractantul le-ar putea avea sau realiza în lucrări, în special în toate aplicațiile IT, IT-software și programele IT
- Y este de acord să plătească contractantului serviciile efectiv efectuate pe baza documentelor de justificare ("fișa de servicii");
- contractantul emite o factură către Y în care sunt detaliate lucrările efectiv efectuate și se atașează fișa de servicii semnată în mod corespunzător de către clientul Y;
- contractantul trebuie să respecte în orice moment toate indicațiile relevante emise de clientul Y împreună cu regulile aplicabile locului de muncă al acestui client final;
- locația lucrării: la sediul (Bruxelles), așa cum rezultă din Declarația de lucrări anexă la contract.

Față de cele de mai sus, rezultă că veniturile obținute de domnul X, atât din România cât și din străinătate, se încadrează în categoria veniturilor din activități independente.

Potrivit art.49 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (în vigoare până la data de 31.12.2015) și art.69 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal (în vigoare începând cu data de 01.01.2016) în cazul contribuabililor care obțin venituri din activități independente, venitul anual se determină pe baza normelor de venit **de la locul desfășurării activității**.

Regimul de impozitare pe norme de venit este un regim derogatoriu de la sistemul general de impunere în sistem real.

Având în vedere că domnul X a obținut venituri din activități independente pentru care locul desfășurării activității a fost și în Belgia venitul net anual se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, conform prevederilor art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (în vigoare până la data de 31.12.2015) și art.68 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal (în vigoare începând cu data de 01.01.2016).

Prin urmare, din cele prezentate anterior, rezultă că domnul X **nu a adus nicio dovadă de natură să combată constatările inspecției fiscale** cu privire la reîncadrarea modalității de impozitare din impozit pe norme de venit în impozit în sistem real, motiv pentru care contribuabilul avea obligația conducerii evidentei contabile în sistem real și a determinării venitului net pe baza datelor din contabilitate, iar contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

B. Referitor la codurile CAEN atribuite activității desfășurate de X PFA

Cauza supusă soluționării este dacă organul de inspecție fiscală a procedat corect la încadrarea activității desfășurate de contestatar în baza contractului încheiat cu societatea Y SA (Belgia) în activitățile incluse în cod CAEN 6201, în condițiile în care motivele de fapt și de drept invocate de contestatar nu sunt de natură să modifice obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa.

În fapt, domnul X a desfășurat activități de consultanță în tehnologia informației (cod CAEN 6202).

Organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile prestate de domnul X, în baza contractului încheiat cu societatea Y SA (Belgia), se încadrează atât în categoria activităților cuprinse în cod CAEN 6202 "Activități de consultanță în tehnologia informației" cât și în cele cuprinse în cod CAEN 6201 "Activități de realizare a software-ului la comandă (software orientat client)".

În speță, conform contractului pentru prestarea de servicii de consultanță nr...../10.11.2015 și a Anexei-Declarația de Lucrări se precizează:

- obiectul contractului îl reprezintă activitățile de evaluare a calității produsului software, un software de urmărire și raportare a activităților de pescuit din apele teritoriale ale țărilor membre UE (identificarea de defecte și raportarea lor, crearea de documente de strategie de testare și evitare a erorilor, strategii pentru testarea de acceptanță a componentelor venite de la contractori externi);
- contractantul (X PFA) emite o factură către Y în care sunt detaliate lucrările efectiv efectuate și se atașează fișa de servicii semnată în mod corespunzător de către clientul Y;
- contractantul (X PFA) trebuie să respecte în orice moment toate indicațiile relevante emise de clientul Y împreună cu regulile aplicabile locului de muncă al acestui client final;
- contractantul (X PFA) atribuie Y toate drepturile de autor și alte drepturi de proprietate intelectuală pe care contractantul le-ar putea avea sau realiza în lucrări, în special în toate aplicațiile IT, IT-software și programele IT.

În conformitate cu Ordinul președintelui INS nr.337/2007 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională (CAEN) activitățile incluse în cod CAEN **6202 „Activități de consultanță în tehnologia informației”** sunt definite astfel:

„Această clasă include planificarea și proiectarea sistemelor de calculatoare ce integrează hardware, software și tehnologii de comunicații. Serviciile de consultanță pot include și activitatea de pregătire a utilizatorilor”,

iar activitățile incluse în cod CAEN **6201 „Activități de realizare a software-ului la comandă (software orientat client)”** sunt definite astfel:

„Această clasă include activitățile de scriere (programare), modificare, testare și asistență privind produsele software. Este asemenea inclusă scrierea de programe urmând indicațiile utilizatorilor (programe orientate pe client).

Această clasă include:

- *proiectarea structurii și conținutului și/sau scrierea codului de calculator necesar pentru a crea și implementa:*
- *sisteme software*
- *aplicații software*
- *baze de date*
- *pagini web*
- *adaptarea software-ului potrivit cerințelor specifice, adică modificarea și configurarea unei aplicații existente astfel încât devine compatibilă și funcțională, potrivit mediului sistemului informatic al clientului*

Această clasă exclude:

- *publicarea pachetelor de programe, vezi 5829*
- *transpunerea sau adaptarea software-ului nespecializat pentru o anumită piață, pe cont propriu, vezi 5829*
- *planificarea și proiectarea sistemelor de calcul electronic ce integrează echipament, software și tehnologii de comunicații, chiar dacă software-ul furnizat este o componentă integrantă, vezi 6202”.*

Din conținutul contractului încheiat cu societatea Y SA (Belgia) rezultă că aceasta are încheiat cu clientul său un angajament de furnizare de servicii de tehnologie informațională, iar anumite servicii conexe sunt atribuite spre furnizare X PFA. De asemenea, cedarea gratuită a drepturilor de autor și altor drepturi de proprietate pe care contestatarul le-ar putea deține sau obține cu privire la lucrări, în special în toate aplicațiile IT, IT-software și programe IT este o clauză în contract care conduce la încadrarea serviciilor prestate în categoria activităților cuprinse în cod CAEN 6201 “Activități de realizare a software-ului la comandă (software orientat client)”.

Conform Notei explicative din data de 18.09.2019 domnul X descrie activitatea desfășurată în baza contractului, respectiv “*evaluarea calității produsului software identificarea de defecte și raportarea lor, crearea de documente de strategie de testare și evitarea a erorilor,*”.

Cu alte cuvinte, serviciile prestate de domnul X au constat în identificarea erorilor produsului software, modificarea și configurarea unei aplicații existente astfel încât în urma testărilor să devină compatibilă și funcțională, potrivit cerințelor și necesităților clientului.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au solicitat contestatorului prezentarea de documente justificative care să ateste tipul de servicii prestate în baza contractului încheiat cu societatea Y SA (Belgia) acesta ne prezentând nici un document în acest sens.

Prin urmare, din cele prezentate anterior, rezultă că domnul X **nu a adus nicio dovadă de natură să combată constatările inspecției fiscale** cu privire la încadrarea activității desfășurate în baza contractului încheiat cu societatea Y SA (Belgia) în activitățile incluse în cod CAEN 6201, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

C. Referitor la afirmația potrivit căreia răspunsul organului de inspecție fiscală la argumentele prezentate în punctul de vedere a fost incomplet și neîntemeiat

Cauza supusă soluționării este dacă motivul invocat de contestator vizând faptul că raportul de inspecție fiscală este incomplet, neîntemeiat și nu răspunde argumentelor formulate în apărare este neîntemeiat.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 3 a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală la X PFA pentru impozitul pe venit, contribuția de asigurări sociale de sănătate și contribuția de asigurări sociale aferente perioadei 29.07.2013-31.12.2016.

Obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală se datorează reîncadrării modalității de impozitare din impozit pe norme de venit în impozit în sistem real deoarece contribuabilul a prestat activități de consultanță IT pentru care locul desfășurării activității este atât pe teritoriul României cât și pe teritoriul Belgiei.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, domnul X susține că raportul de inspecție fiscală este incomplet, neîntemeiat și nu răspunde argumentelor formulate în punctul de vedere înregistrat la Administrația sectorului 3 a Finanțelor Publice.

În drept, potrivit art.7, art.9 și art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege”.

“Art. 9 Dreptul de a fi ascultat

(1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei”.

“Art. 131 Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factual și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor”.

În raport de dispozițiile legale antecitate și de documentele existente la dosarul cauzei rezultă că susținerile domnului X sunt vădit neîntemeiate și contrazise de chiar conținutul actelor atacate, atât în raport, cât și în decizia de impunere emisă în baza acestuia organele de inspecție menționând pe larg motivele de fapt și de drept ce au stat la baza stabilirii obligațiilor fiscale rezultate în urma inspecției.

Faptul că aceste obligații au fost stabilite pe baza unei stări de fapt fiscale determinate, iar **consecințele fiscale sunt defavorabile contestatorului nu înseamnă că raportul de inspecție fiscală este incomplet și neîntemeiat**, așa cum eronat susține contestatorul.

De asemenea, se reține că domnul X a avut posibilitatea de a-și exprima obiecțiunile față de constatările organelor de inspecție fiscală, inclusiv de a depune documente/probe noi în susținerea cauzei, fapt confirmat de depunerea contestației administrative ce face obiectul prezentei cauze.

Având în vedere că domnul X a exprimat în scris un punct de vedere cu privire la constatările și consecințele lor fiscale, care a fost analizat de organele de inspecție fiscală în raportul final și a uzat de posibilitatea exercitării căii administrative de atac prin formularea contestației administrative analizate prin prezenta decizie nu se pot reține afirmațiile contestatorului.

Față de cele anterior prezentate, contestația depusă de domnul X vizând faptul că raportul de inspecție fiscală este incomplet, neîntemeiat și nu răspunde argumentelor formulate în apărare urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

3.2. Referitor la contribuțiile de asigurări sociale (CAS și CASS)

Cauza supusă soluționării este dacă organul de inspecție fiscală a procedat corect la calcularea contribuțiilor de asigurări sociale (CAS și CASS) prin reîncadrarea modalității de impozitare din impozit pe norme de venit în impozit în sistem real ținând cont de faptul că locul desfășurării activității este atât pe teritoriul României cât și pe teritoriul Belgiei, în condițiile în care contestatarul nu aduce argumente decât cu privire la baza de impunere stabilită pentru impozitul pe venit.

În fapt, prin decizia de impunere emisă în urma inspecției fiscale a fost stabilită o diferență suplimentară de CAS și CASS în sumă lei, după cum urmează:

- lei contribuție de asigurări sociale de sănătate;
- lei contribuție de asigurări sociale.

Cu privire la această diferență, prin contestația formulată domnul X nu aduce decât argumente cu privire la baza de impunere stabilită pentru impozitul pe venit, deși solicită anularea deciziei în integralitate, deci și pentru CAS și CASS în sumă de lei.

În drept:

Referitor la **contribuția de asigurări sociale de sănătate**, conform art.296¹⁸ alin.(3) lit.b), art.296²¹ alin.(1) lit.c), art.296²² alin.(2), art.296²⁵ alin.(2) și alin.(4) și art.296²⁶ alin.(1) din Legea nr.571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015) și art.155 alin.(1) lit.c), art.156 lit.a) și art.170 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016):

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

“Art. 296¹⁸ Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:

b¹) 5,5% pentru contribuția individuală;”

“Art. 296²¹ Contribuabili

(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:

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

“Art. 296²² Baza de calcul

(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. 296²⁵ Declararea, definitivarea și plata contribuțiilor sociale

(2) Obligațiile anuale de plată ale contribuției de asigurări sociale de sănătate se determină pe baza declarațiilor menționate la alin. (1), prin aplicarea cotei prevăzute la art. 296¹⁸ alin. (3) lit. b¹) asupra bazelor de calcul prevăzute la art. 296²².

(...)

(4) Stabilirea obligațiilor anuale de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate,

precum și încadrarea în plafonul minim prevăzut la art. 296²² alin. (2), (2¹), (2²), (5) și (6) se realizează de organul fiscal competent, prin decizie de impunere anuală”.

“Art. 296²⁶ Cotele de contribuție

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

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

Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

“Art. 155 Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate

(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 153, datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru următoarele categorii de venituri:

c) venituri din activități independente, definite conform art. 67”.

“Art. 156 Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate

Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate sunt următoarele:

a) 5,5% pentru contribuția individuală”

“Art. 170 Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele fizice care realizează venituri din activități independente și care determină venitul net anual în sistem real și/sau pe baza normelor anuale de venit

(1) Pentru persoanele fizice care realizează venituri din activități independente și care determină venitul net anual în sistem real și/sau pe baza normelor anuale de venit, baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate este diferența pozitivă dintre venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la numărul de luni în care a fost desfășurată activitatea pe fiecare sursă de venit”.

Referitor la **contribuția de asigurări sociale**, conform art.296¹⁸ alin.(3) lit.a), art.296²¹ alin.(1) lit.c), art.296²² alin.(1), art.296²³ alin.(4) și art.296²⁶ alin.(1) din Legea nr.571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015) și art.136 lit.a), art.137 alin.(1) lit.b), art.138 lit.a), art.148 și art.150 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016):

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

“Art. 296¹⁸ Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

a) pentru contribuția de asigurări sociale:

a¹) 26,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 15,8% pentru contribuția datorată de angajator”.

“Art. 296²¹ Contribuabili

(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:

c) persoanele cu statut de persoană fizică autorizată să desfășoare activități economice”.

“Art. 296²² Baza de calcul

(1) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale pentru persoanele prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e) este venitul declarat, care nu poate fi mai mic de 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat și nici mai mare decât echivalentul a de 5 ori acest câștig; contribuabilii al căror venit rămas după deducerea din venitul total realizat a cheltuielilor efectuate în scopul realizării acestui venit, respectiv valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportat la cele 12

luni ale anului, este sub nivelul minim menționat, nu datorează contribuție de asigurări sociale”.

“Art. 296[^]23 Excepții specifice

(4) Persoanele care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, venituri din pensii și venituri sub forma indemnizațiilor de șomaj, asigurate în sistemul public de pensii, persoanele asigurate în sisteme proprii de asigurări sociale neintegrate în sistemul public de pensii, care nu au obligația asigurării în sistemul public de pensii, precum și persoanele care au calitatea de pensionari ai acestor sisteme, nu datorează contribuția de asigurări sociale pentru veniturile obținute ca urmare a încadrării în una sau mai multe dintre situațiile prevăzute la art. 296[^]21 alin. (1)”.

“Art. 296[^]26 Cotele de contribuție

(1) Cotele de contribuție pentru contribuabilii prevăzuți la art. 296[^]21 sunt cele prevăzute la art. 296[^]18 alin. (3), respectiv:

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

Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

“Art. 136 Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii

Următoarele persoane au calitatea de contribuabili/plătitori de venit la sistemul public de pensii, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, după caz:

a) cetățenii români, cetățenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul ori reședința în România”.

“Art. 137 Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale

(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii, prevăzuți la art. 136 , datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale pentru următoarele categorii de venituri:

b) venituri din activități independente, definite conform art. 67”.

“Art. 138 Cotele de contribuții de asigurări sociale datorate bugetului asigurărilor sociale de stat

Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt următoarele:

a) 26,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 15,8% pentru contribuția datorată de angajator”.

“Art. 148 Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale datorate de persoanele fizice care realizează venituri din activități independente și care determină venitul net anual în sistem real și/sau pe baza normelor anuale de venit

(1) Pentru persoanele fizice care realizează venituri din activități independente și care determină venitul net anual în sistem real, baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale, în cazul plăților anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale, o reprezintă echivalentul a 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat, prevăzut la art. 139 alin. (3), în vigoare în anul pentru care se stabilesc plățile anticipate.

(2) În cazul persoanelor fizice care realizează venituri din activități independente și care determină venitul net anual pe baza normelor anuale de venit, baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale o reprezintă valoarea anuală a normei de venit raportată la numărul de luni în care se desfășoară activitatea și nu poate fi mai mică decât echivalentul reprezentând 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat, prevăzut la art. 139 alin. (3), în vigoare în anul pentru care se stabilesc plățile anticipate, și nici mai mare decât echivalentul a de 5 ori acest câștig.

(3) Pentru persoanele fizice prevăzute la alin. (1), baza lunară de calcul al contribuției de

asigurări sociale se recalculează în anul următor celui de realizare a venitului, în baza declarației privind venitul realizat, și se stabilește ca diferență între venitul brut realizat și cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuția de asigurări sociale, raportată la numărul de luni în care a fost desfășurată activitatea. Baza lunară de calcul nu poate fi mai mică decât echivalentul reprezentând 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat, prevăzut la art. 139 alin. (3), în vigoare în anul pentru care se efectuează definitivarea contribuției, și nici mai mare decât echivalentul a de 5 ori acest câștig”.

“Art. 150 Excepții specifice privind veniturile din activități independente

Persoanele fizice asigurate în sisteme proprii de asigurări sociale, care nu au obligația asigurării în sistemul public de pensii potrivit legii, precum și persoanele care au calitatea de pensionari nu datorează contribuția de asigurări sociale pentru veniturile prevăzute la art. 137 alin. (1) lit. b)”.

În concluzie, față de prevederile legale menționate se reține că pentru veniturile obținute din activități independente, indiferent de modul de determinare a venitului net (în sistem real sau pe baza normelor anuale de venit) se datorează contribuții de asigurări sociale și contribuții de asigurări sociale de sănătate.

De asemenea, conform art.269 și art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 269 Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...)

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

“Art. 276 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport cu sustinerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.**

Având în vedere că domnul X nu își motivează solicitarea de anulare a deciziei de impunere cu privire la CAS și CASS în sumă de lei, contestația urmează să fie respinsă pentru acest capăt de cerere.

3.3. Referitor la obligațiile fiscale accesorii

Prin contestația formulată domnul X solicită anularea obligațiilor fiscale suplimentare reprezentând penalități de nedeclarare fără a indica cuantumul sumei și actul administrativ fiscal atacat.

Organul de soluționare a contestației a solicitat Administrației sector 3 a Finanțelor Publice să comunice dacă au fost emise decizii de calcul accesorii urmare inspecției fiscale efectuate, răspunsul fiind că „din analiza fișei pe plătitor, în acest an nu au fost preluate debite conform deciziei de impunere de la Activitatea de inspecție fiscală, așadar nu se putea genera nicio decizie referitoare la obligațiile de calcul accesorii”.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art.46, art.48, art.49 și art.90 din Legea nr.571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015), art.67, art.68, art.69 și art.130 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare

începând cu data de 01.01.2016), Ordinul președintelui INS nr.337/2007 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională (CAEN), art.7, art.9, art.131 și art.269, art.276 și art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE

Respinge contestația domnului X formulată împotriva deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr...../28.01.2020, emisă de Administrația sector 3 a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr...../28.01.2020 pentru obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe venit în sumă de lei, contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de lei și contribuția de asigurări sociale în sumă de lei.

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 București.