

DECIZIA nr. 1.163/29.09.2020
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. .X. S.R.L. înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub
nr. BVR_REG2 .x./17.08.2020

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./12.08.2020, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR_REG2 .x./17.08.2020, cu privire la contestația formulată de S.C. .X. S.R.L., CUI ..., J..., cu sediul în .X., .x., bl. .x., sc. .x., ap. .x., cod poștal .x., jud. .X., și sediul procesual ales în .X., str. .x., nr. .x., ap. .x., cod poștal .x., jud. .X., formulată prin Cabinet de avocat .X., în baza împuterniciei avocațiale nr. .x./31.07.2020.

Obiectul contestației, transmisă prin poștă în data de 31.07.2020 și înregistrată la A.J.F.P. .X. sub nr. .x./03.08.2020, îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-.x./18.05.2020, emisă de A.J.F.P. .X. – Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.x./18.05.2020, comunicată în data de 19.06.2020, conform semnăturii reprezentantului 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 investită 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 adresa înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. .x./03.08.2020, societatea .X. S.R.L. cu activitatea principală cod CAEN 4120 - Lucrări de construcții al clădirilor rezidențiale și nerezidențiale, solicită admiterea contestației formulate împotriva deciziei de impunere nr. F-.x./18.05.2020, susținând următoarele:

A. Referitor la aspecte procedurale:

- organul de inspecție fiscală nu a comunicat societății avizul de inspecție fiscală, acest lucru rezultă și din conținutul raportului de inspecție fiscală pct. 4, unde la rubrica „data comunicare aviz IF” nu este menționat nimic. Având în vedere necomunicarea avizului de inspecție fiscală, societatea consideră că decizia contestată și raportul de inspecție fiscală pe baza căruia a fost emisă acest act administrativ fiscal, sunt nule.

- echipa de inspecție fiscală nu a cercetat situația și nu a emis constatări complete bazate pe probele prevăzute de lege, contrar art. 6 alin. (1) din Codul de procedură fiscală. Acest aspect rezultă și din faptul că inspecția fiscală a început în data de 16.03.2020 când pe teritoriul României a fost instituită starea de urgență conform Decretului nr. 195/2020, iar inspectorii fiscali nici nu s-au deplasat la sediul firmei supusă controlului fiscal. Tot controlul s-a bazat pe actele pe care inspectorii fiscali au avut posibilitatea de a obține din sistemul electronic al ANAF.

B. Referitor la aspecte de fond:

- contrar constatărilor organelor de inspecție fiscală, societatea nu a detașat angajații pe teritoriul unui alt stat membru al Uniunii Europene, 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 în Suedia. Acest lucru rezultă și din faptul că, în lipsa formularului A1, nu a fost obligat la plata taxelor, impozitelor și contribuțiilor sociale pe teritoriul Suediei.

Societatea susține că în perioada ianuarie – decembrie 2019, conform Codului Muncii al României, a delegat angajații pe teritoriul Suediei, îndeplinind toate formalitățile prevăzute de legislația română pentru muncitorii delegați în străinătate, între cele două instituții există deosebiri esențiale neconfundabile, astfel:

- 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 aceluși 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.

Din actele puse la dispoziția echipei de control rezultă clar că angajații societății .X. S.R.L. au fost trimiși în delegație pe teritoriul Suediei și nu a existat o detașare transnațională așa cum prevede Legea nr. 16/2017. Acest lucru rezultă și din declarațiile 112 înregistrate de către contribuabil pe parcursul anului 2019 la autoritățile fiscale competente.

Cu privire la formularul 112, societatea precizează că Ordinul nr. 611/2019 a fost publicat în Monitorul Oficial în data de 15.02.2019 fiind aplicabil până la data de 22.05.2019, iar prevederile acestui ordin se aplică începând cu obligațiile declarative din luna publicării în Monitorul Oficial, respectiv din

februarie, astfel organele de inspecție fiscală în mod eronat au reținut că declarațiile lunii ianuarie 2019 nu sunt în concordanță cu prevederile acestui ordin, care în luna ianuarie 2019 nici nu era în vigoare.

În drept, societatea invocă art. 6, art. 122 din Codul de procedură fiscală, art. 3 și art. 5 din Legea nr. 116/2017, art. 9 din Hotărârea nr. 337/2017, art. 42-45 din Codul Muncii al României, art. 6 din Ordinul 611/2019.

Cu privire la aspectele de procedură invocate, respectiv la necomunicarea avizului de inspecție conform prevederilor legale, societatea invocă Sentința civilă nr. 2.685/CA din 03.12.2015 emisă de Tribunalul Bihor, aceasta nefiind definitivă și irevocabilă.

Prin adresa înregistrată la A.J.F.P. .X. sub nr. .x./03.08.2020, petenta a solicitat, în temeiul art. 276 alin. (5) din Codul de procedură fiscală susținerea orală a contestației, însă prin răspunsul la adresa organului de soluționare a contestației nr. .x./02.09.2020, transmis prin e-mail în data de 2020.09.18, înregistrat la organul de soluționare a contestației sub nr. .x./21.09.2020, societatea a renunțat la susținerea orală a contestației.

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 inspecția fiscală parțială vizând contribuția pentru asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați și impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor aferente anului 2019, în baza avizului nr. .x./16.03.2020.

Constatările organelor de inspecție fiscală au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-.x./18.05.2020, iar în baza acestora a fost emisă Decizia de impunere nr. F-.x./18.05.2020, 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 toți cei între 9 și 26 angajați, având în vedere că angajații au fost detașați în 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:

1. Referitor la aspectele procedurale invocate de societate

Cauza supusă soluționării este dacă motivele invocate de societatea contestată privind încălcarea regulilor de către organele de inspecție privind desfășurarea controlului atrag nulitatea deciziei de impunere emisă în urma inspecției fiscale.

În fapt, prin contestația formulată societatea .X. S.R.L. solicită constatarea nulității deciziei de impunere nr. F-.x./18.05.2020, invocând nerespectarea regulilor privind desfășurarea controlului, respectiv

necomunicarea avizului de inspecție fiscală conform prevederilor legale, precum și faptul că echipa de inspecție fiscală nu a cercetat situația și nu a emis constatări complete bazate pe probele prevăzute de lege, contrar art. 6 alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 122 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care prevede:

„Art. 122. – (1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală are obligația să înștiințeze, în scris, contribuabilul/plătitorul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

(2) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului/plătitorului, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:

- a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;*
- b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili/plătitori.*

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspecție fiscală prevăzut la alin. (2).

(4) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:

a) în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil/plătitor aflat în procedura de insolvență;

b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;

c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade sau creanțe fiscale, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală inițial; [...].”

Cu privire la avizul de inspecție fiscală, din analiza dispozițiilor legale mai sus invocate, rezultă că, pentru contribuabilii mici unde se încadrează și societatea contestatară, organul de inspecție fiscală are obligația să înștiințeze, în scris, contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală cu 15 zile înainte de începerea inspecției fiscale.

Totodată, avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale.

Astfel, se reține faptul că organul de inspecție nu avea obligația comunicării avizului de inspecție cu 15 zile înaintea începerii inspecției, întrucât această inspecție fiscală parțială de fapt este continuarea controlului inopinat, înregistrat în Registrul unic de control, la poziția nr. 5, iar la finalizarea acestuia a fost întocmit Procesul verbal nr. 88 din 04.03.2020, semnat de către reprezentantul societății.

Se reține că la dosarul contestației se află copia avizului de inspecție fiscală nr. F-.X./16.03.2020, comunicat contribuabilului conform semnăturii reprezentantului societății, aplicată pe aviz, înaintea începerii inspecției fiscale.

Prin urmare, inspecția fiscală s-a dispus urmare a controlului inopinat, iar legea prevede posibilitatea comunicării avizului de inspecție la data începerii inspecției fiscale, atunci când situația o impune.

Cu privire la exercitarea dreptului organului fiscal de apreciere, invocat de contestatară, Codul de procedură fiscală prevede următoarele:

„Art. 6. – (1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

(3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/plătitor, acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal.”

Invocând aceste prevederi legale, societatea consideră că organul de inspecție fiscală nu a cercetat situația în fapt și nu a emis constatări complete bazate pe probele prevăzute de lege, având în vedere că inspectorii fiscali nu s-au deplasat la sediul S.C. .X. S.R.L., tot controlul fiind bazat pe actele pe care inspectorii fiscali au avut acces din sistemul electronic al ANAF.

Cu privire la utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege, organul de inspecție fiscală prin adresa nr. .x. precizează că echipa de control s-a deplasat la sediul societății din .X., .X., .x., sc. .x., ap. .x., jud. .X., unde nu locuiește nimeni, nu s-a găsit nicio persoană care să furnizeze informații privind societatea sau să preia corespondența. Prin urmare echipa de inspecție fiscală a luat legătura cu împuternicitul legal al .X. S.R.L., și astfel a intrat în posesia actelor contabile ale societății.

Astfel, după cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, verificările s-au efectuat exclusiv pe baza documentelor solicitate și puse la dispoziție de contribuabil, precum și a informațiilor existente în baza de date ANAF.

În aceste condiții, observația societății contestatăre cu privire la nerespectarea art. (6) alin. 1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală este eronată, întrucât prin acest articol sunt reglementate

limitele și competențele pe care le au organele fiscale în exercitarea dreptului de apreciere, însă societatea nu a prezentat nici un act oficial pe care inspectorii fiscali nu ar fi luat în considerare la stabilirea sumelor suplimentare.

Totodată, nulitatea actului administrativ fiscal este prevăzută la art. 49 din Legea nr. 207/2015 astfel:

„Art. 49. – (1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;
b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător”.

Din textele legale antecitate rezultă că legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49 din Codul de procedură fiscală. Prin urmare, susținerile societății contestate nu pot fi reținute la soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât motivele de nulitate invocate de aceasta nu se regăsesc între cele prevăzute la articolul anterior citat.

Astfel, având în vedere considerentele de mai sus, se constată că solicitarea contribuabilului privind anularea actului atacat pe motiv de încălcare a prevederilor legale cu privire la desfășurarea inspecției fiscale, nu are temei legal întrucât acest motiv nu se regăsește în niciuna din situațiile prevăzute care atrag nulitatea.

Având în vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedură civilă coroborat cu art. 3 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal „este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia”.

Invocarea sentinței civile nr. 2685/CA din 03.12.2015 a Tribunalului Bihor nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere că prin această sentință s-a reținut că, în urma extinderii inspecției fiscale, noul aviz de inspecție emis pentru perioada extinsă, nu a fost comunicat

contribuabilului, iar în speță, avizul de inspecție a fost comunicat împuternicitului societății .X. S.R.L. sub semnătură. Astfel, afirmația societății privind necomunicarea avizului de inspecție fiscală conform prevederilor legale nu este întemeiată, atâta timp cât pe de o parte, după cum s-a reținut mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat în mod legal la comunicarea acestuia, iar pe de altă parte societatea nu a arătat în ce condiții i s-a cauzat o vătămare prin stabilirea unor obligații fiscale suplimentare prin faptul că avizul i-a fost comunicat înaintea începerii inspecției fiscale, mai ales că potrivit legii, avea posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale, pe care nu a folosit-o.

În consecință, având în vedere cele reținute anterior urmează a fi respinsă contestația ca neîntemeiată pentru excepțiile de procedură invocate.

2. Referitor la aspectele de fond

Cauza supusă soluționării este dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale în sumă totală de .x1. lei pentru perioada 01.01.2019 – 31.12.2019, urmare neacordării facilităților fiscale introduse prin OUG nr. 114/2018, modificată și completată 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 ca obiect de activitate lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale (cod CAEN 4120), în perioada 01.01.2019 – 31.12.2019 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 anul 2019, având în vedere că angajații au fost detașați în Suedia pentru executarea lucrărilor în construcții.

Societatea susține că în perioada ianuarie – decembrie 2019 a delegat angajații pe teritoriul Suediei, îndeplinind toate formalitățile prevăzute de legislația română pentru muncitorii delegați în străinătate, iar între detașare și delegare există deosebiri esențiale neconfundabile.

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 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) în limita a cel puțin 80% din cifra de afaceri totală, calculată cumulativ de la începutul anului, inclusiv luna în care aplică scutirea;

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 cuprinse între 3.000 și 30.000 lei lunar inclusiv și sunt realizate în baza contractului individual de muncă;

d) scutirea 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), 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. – **Categorii de persoane fizice exceptate de la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate**

(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.”

Totodată prin Ordonanță de urgență nr. 114/2018 din 28 decembrie 2018 privind instituirea unor măsuri în domeniul investițiilor publice și a unor măsuri fiscal-bugetare, modificarea și completarea unor acte normative și prorogarea unor termene, s-a prevăzut că „întrucât la data de 29 noiembrie 2018 s-a 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 acordul încheiat între Guvernul României și Federația Patronatelor Societăților din Construcții se declară sectorul construcțiilor sector prioritar, de importanță națională pentru economia românească pe următorii 10 ani, începând cu 1 ianuarie 2019,

apreciind că sectorul construcțiilor reprezintă unul din domeniile prioritare pentru realizarea obiectivelor prevăzute în Programul de Guvernare,

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 și de o concurență neloială,

pentru a pune în aplicare cu prevederile Acordului încheiat între Guvernul României și Federația Patronatelor Societăților din Construcții pentru sectorul construcții se vor crea premisele pentru completarea cadrului normativ de nivel primar cu posibilitatea de a reglementa prin hotărâre a Guvernului niveluri ale salariului minim brut pe țară garantat în plată diferențiate pe domenii de activitate,

în condițiile salariului minim brut pe țară garantat în plată diferențiat pentru anumite domenii de activitate, se vor introduce măsuri suplimentare pentru combaterea muncii la negru,

ținând cont că neadoptarea în regim de urgență afectează angajamentele Guvernului stabilite prin Acordul încheiat cu Federația Patronatelor Societăților din Construcții și va perpetua dificultățile legate de asigurarea cu forță de muncă specializată în domeniul construcțiilor, [...]

Guvernul României adoptă prezenta ordonanță de urgență.

Art. 66 - Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688 din 10 septembrie 2015, cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:

1. La articolul 60, după punctul 4 se introduce un nou punct, punctul 5, cu următorul cuprins:

"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 următoarele condiții:

a) angajatorii desfășoară activități în sectorul construcții care cuprind: [...]

b) angajatorii realizează cifră de afaceri din activitățile menționate la lit. a) în limita a cel puțin 80% din cifra de afaceri totală, calculată cumulativ de la începutul anului, inclusiv luna în care aplică scutirea;

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 cuprinse între 3.000 și 30.000 lei lunar inclusiv și sunt realizate în baza contractului individual de muncă;

d) scutirea 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), 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."

De asemenea, prin Ordonanță de urgență nr. 43/2019 din 12 iunie 2019 pentru modificarea și completarea unor acte normative care privesc stabilirea unor măsuri în domeniul investițiilor, publicată în Monitorul Oficial nr. 507 din 21 iunie 2019, s-a reținut că „luând în considerare necesitatea clarificării măsurilor de sprijin a sectorului construcțiilor și a modului în care se determină cifra de afaceri pentru societățile care beneficiază de sprijin, ca urmare a Acordului cu Federația Patronatelor din Construcții și măsurilor prevăzute de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 114/2018 privind instituirea unor măsuri în domeniul investițiilor publice și a unor măsuri fiscal-bugetare, modificarea și completarea unor acte normative și prorogarea unor termene, cu modificările și completările ulterioare, în primele 4 luni din 2019 volumul lucrărilor de construcții a înregistrat o dinamică record după criză, respectiv de 17,8%; în luna aprilie 2019 lucrările de construcții s-au majorat cu 33,4% față de aprilie 2018. Pentru ca aceste rezultate să se mențină este necesar ca de urgență să se clarifice măsurile de sprijin a sectorului construcțiilor și modul în care se determină cifra de afaceri pentru societățile care beneficiază de sprijin. În cazul neadoptării măsurilor prevăzute prin prezentul act normativ, sectorul construcțiilor va avea o contribuție negativă la crearea produsului intern brut, așa cum s-a înregistrat în ultimii ani, cu repercusiuni directe asupra nivelului de trai.”

„16. Articolul 91 se modifică și va avea următorul cuprins:

„Art. II La articolul 60 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal,

publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688 din 10 septembrie 2015, cu modificările și completările ulterioare, punctul 5 se modifică și va avea următorul cuprins:

"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:
[...]

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 cumulativ 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."

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, și modificările aduse prin OUG nr. 43/2019, au în vedere implementarea Acordului încheiat între Guvernul României și

Federația Partonatelor 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 asiguratorii 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. 2165/837/743/2019 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**”.

Prin urmare, rezultă că **salariații detașați** în afara 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).

Prin Ordinul nr. 239/24.07.2019 a fost aprobată metodologia privind mecanismul de calcul al cifrei de afaceri, iar precizarea de la art. 6 din Anexă că „**În cazul societăților care au sucursale, filiale sau puncte de lucru, 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.

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 CUI

RO ..., a fost înființată în luna noiembrie 2015, cu scopul de a efectua prestări servicii cu angajații proprii în domeniul construcțiilor.

În perioada 01.01-31.12.2019, societatea verificată a desfășurat activități economice intracomunitare, constând în prestarea de servicii reprezentând lucrări în construcții, pe bază de contracte, către partenerii .X. AB și .X. AB din Suedia.

Odată cu verificarea statelor de plată pentru fiecare angajat în parte, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în perioada 01.01.2019 – 31.12.2019 societatea la calculul venitului net a acordat angajaților acesteia facilitățile fiscale aplicabile în domeniul construcțiilor prevăzute la art. 60 pct. 5 din Codul Fiscal, cu toate că pe tot parcursul anului 2019, angajații au fost detașați în Suedia.

Prin contestația formulată, societatea invocă reglementările naționale și europene 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.

Totodată, petenta, atât prin contestația formulată, cât și prin punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, a subliniat că „*.X. SRL pe perioada 01.01-31.12.2019, conform Codului Muncii al României, a delegat angajații pe teritoriul Suediei, îndeplinind toate formalitățile prevăzute de legislația română pentru muncitorii delegați în străinătate.*”

Argumentele societății nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere motivele adoptării măsurilor legislative privind acordarea unor facilități fiscale pentru sectorul construcțiilor, respectiv:

- 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,

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.

Prin urmare, 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 contestației, societatea .X. a acordat angajaților trimiși în străinătate, în vederea efectuării lucrărilor de construcții, facilitățile introduse prin OUG nr.

114/2018, completate și modificate 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, 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. În aceste condiții nici temeiul de drept invocat de societate în susținerea contestației, nu are relevanță în cauză.

Prin urmare, având în vedere că argumentele formulate de societatea .X. SRL 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 societatea .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-.x./18.05.2020, 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, art. 3 alin. (2), art. 6, art. 49 și art. 122 din Legea nr. 207 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, 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, 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-.x./18.05.2020**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.x./18.05.2020 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.