



**MINISTERUL FINANTELOR**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală de Soluționare a**  
**Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,  
București, CP 050741  
Telefon: 021 319 97 54  
E-mail: contestatii.anaf@anaf.ro

**DECIZIA nr. / 09.2019**  
privind soluționarea contestației formulate de  
persoana fizică **X**,  
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală -  
Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
sub nr. A\_SLP 000/2019

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finantelor Publice prin adresa nr. TMG\_AIF 000/02.05.2019, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A\_SLP 000/2019, asupra contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. 000/ 2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2019 de către persoana fizică X, având ca obiect suma de **0 lei**, reprezentând:

- 0 lei impozit venit din salarii;
- 0 lei CASS datorata de angajat;
- 0 lei CASS datorata de angajator;
- 0 lei CAS datorata de angajat;
- 0 lei CAS datorata de angajator;
- 0 lei contributia pentru somaj datorata de angajat;
- 0 lei contributia pentru somaj datorata de angajator;
- 0 lei contributia la fondul de risc si accidente datorata de angajator;
- 0 lei contributia pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate.

În raport de data comunicării actului administrativ-fiscal contestat, potrivit semnăturii de pe adresa de înaintare nr. 000/2019, aflata în copie la dosar, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, așa cum reiese din

stampila oficiului postal aplicata pe plicul cu care s-a trimis contestația, aflat în original la dosarul cauzei.

De asemenea, în temeiul art.276 alin. (5) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contestatarul a solicitat susținerea orală a contestației, procedură la care contestatarul s-a prezentat în data de 06.2019, fiind întocmit în acest sens Procesul verbal privind susținerea procedurii orale a persoanei fizice X împotriva Deciziei nr. 000/2019.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (5) lit. c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de persoana fizică X.

**I. Persoana fizică X contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. 000/2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2019, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice , pentru următoarele considerente:**

Contestatarul sustine ca nu datoreaza obligatiile fiscale stabilite in cadrul inspecției fiscale, respectiv suma de 0 lei, reprezentand: impozit venit din salarii în sumă de 0 lei, CASS angajat în sumă de 0 lei, CASS angajator în sumă de 0 lei, CAS individuală în sumă de 0 lei, CAS angajator în sumă de 0 lei, contribuția la șomaj individuală în sumă de 0 lei, contribuția la șomaj angajator în sumă de 0 lei, contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate în sumă de 0 lei și contribuția la fondul de risc și accidente (asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale) în sumă de 0 lei, rezultate ca urmare a recalificării sumelor obținute în cursul anului 2017 din venituri din alte surse în venituri de natură salarială.

Persoana fizica sustine ca, organele de verificare fiscală au considerat că suma obținuta de persoana fizica X de 0 lei (echivalentul sumei de 0 euro) în anul 2017 de la Z S.A.R.L., persoană juridică cu sediul în L, asociat unic al Y SRL până la data de 23.11.2016, reprezinta bonus privind participarea la câștigul obținut din vânzarea părților sociale deținute de Z S.A.R.L. la capitalul Y SRL, acordat în baza Acordului privind Distribuirea Profitului la Vânzare încheiat între Z S.A.R.L.. și persoana fizica X.

Persoana fizica contestatara sustine ca organele de inspectie fiscala au considerat in mod eronat că, suma obținută de la Z S.A.R.L. ar reprezenta un venit asimilat salariilor, o remunerație, conform art. 76 alin. (2) lit. f) și lit. s) din Codul Fiscal, intrucat această sumă nu este o remunerație acordată persoanei fizice de către Y SRL (societatea în care contestatarul a acționat în calitate de director general și administrator), ci de către Z S.A.R.L., o societate cu care persoana fizica nu are nici un fel de relație de muncă.

De asemenea, sustine ca are în cadrul Y SRL calitatea de:

- administrator, începând cu data de 31.03.2011, fiind membru în consiliul de administrație, functie pentru care este remunerat;
- Director General începând cu data de 01.01.2015.

Relația contractuală dintre persoana fizica contestatara și Y SRL s-a desfășurat în baza unui Contract de mandat comercial încheiat în data de 02.04.2011 și modificat ulterior prin acte subsecvente.

Prin contractul de mandat comercial au fost specificate atât remunerația acordată cât și bonusuri de performanță pentru atingerea unor indicatori de performanță și în funcție de evaluarea individuală a Consiliului de Administrație. Astfel, în relația cu Y SRL, persoana fizica X primește o remunerație fixă și un Bonus de Performanță, in suma de 0 lei din partea Z S.A.R.L.. (acționarul Y SRL) si nu de la Y SRL (angajatorul său), în baza Acordului privind distribuirea profitului la vânzare, ca urmare a vânzării profitabile a părților sociale deținute în Y SRL.

Prin urmare, nu există nicio legătură directă între prestarea activității pentru Y SRL și bonusul primit de la Z S.A.R.L., legătura fiind cel mult una indirectă, astfel incat bonusul a fost plătit de către Z S.A.R.L.. exclusiv în contextul vânzării părților sociale deținute de aceasta în Y SRL.

Totodata, contestatarul sustine ca suma plătită de Z S.A.R.L., conform Acordului, nu reprezintă o participare la profitul Y SRL, deși ia în calcul profitul realizat de Y SRL în anii anteriori în sensul includerii acestuia în formula de calcul a sumei datorate.

De asemenea, contestatarul sustine faptul că suma convenita a fost plătită din profitul realizat de Z S.A.R.L.. la vânzarea Y SRL și nu din profitul activității Y SRL, orice referire la profitul Y SRL fiind doar o modalitate de calcul a sumei datorate beneficiarului, modalitate de calcul ce ține de ajustarea prețului asa cum este prevazut in acord.

Baza de calcul a bonusului acordat a fost prețul obținut din vânzarea participațiilor în Y SRL, în sumă de 0 EURO (acționarul a obținut din vânzare un câștig net de 0 EURO, calculat ca preț vânzare minus

investiție inițială/cost achiziție participării și alte costuri) acesta fiind de 0.00% din câștigul net realizat de Z S.A.R.L., adică 0 euro.

Având în vedere cele de mai sus, persoana fizică X precizează ca, în speța de față nu sunt și nici nu pot fi aplicabile prevederile art. 76 alin. (2) lit. f) sau s) din Codul fiscal, întrucât acesta nu se află în situația menționată de aceste prevederi, în ceea ce privește suma plătită de Z.

În ceea ce privește prevederile Normelor Metodologice ale Codului fiscal, conform cărora natura salarială a venitului este reprezentată de orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor, contestatarul susține că bonusul acordat nu este de natură salarială, în acest caz câștigurile obținute de persoana fizică X nu au fost primite de la Y SRL (angajatorul său).

Astfel, contestatarul susține că a obținut două tipuri de venituri:

- pentru activitatea prestată în cadrul contractului de mandat comercial (cu modificările ulterioare), în beneficiul direct al Y SRL, aceasta din urmă a plătit contestatarului o remunerație specifică (sumă fixă plus bonus de performanță, definite conform contractului de mandat comercial);
- pentru facilitarea vânzării profitabile a părților sociale deținute în Y SRL realizată de Z S.A.R.L., în interesul direct al Z S.A.R.L. și nu al Y SRL, Z S.A.R.L. a plătit persoanei fizice X un bonus.

Contestatarul invocă faptul că, pe de o parte organele fiscale încadrează venitul obținut în prevederile art. 76 alin. (2) lit. f) din Codul Fiscal, în considerarea activității pe care persoana fizică a prestat-o în cadrul Y SRL, iar pe de altă parte, se prevalează de prevederile art. 82 alin. (1) și (2) din Codul Fiscal potrivit cărora, atunci când angajatorul este o persoană străină, obligațiile declarative și de plată revin angajatului și nu angajatorului.

Asadar, persoana fizică X este în același timp și Y SRL și Z S.A.R.L., deși acesta a fost doar administrator al Y SRL, iar Z S.A.R.L. suma în baza acordului și nu în baza unei relații dependente.

Având în vedere aceste aspecte de fapt și de drept contestatarul susține că în mod eronat au recalificat organele de control veniturile obținute de către persoana fizică X de la Z S.A.R.L. ca fiind venituri ale directorului (asimilate veniturilor din salarii).

Persoana fizică X susține că organele de inspecție fiscală au considerat încasarea sumei de 0 lei de la Z S.A.R.L. ca fiind atât o remunerație a directorului, o remunerație a administratorului cât și „alte sume sau avantaje în bani”.

Contestatarul susține că organele de inspecție fiscală au abordat în mod eronat și contribuțiile la salarii, pentru CASS și CAS, acestea invocând art. 157 alin. (1) lit. e), respectiv art. 139 alin. (1) lit. d) din Codul

fiscal, ale căror prevederi se referă la remunerația administratorului, iar la secțiunile privind (i) contribuția la asigurările pentru șomaj, (ii) contribuția pentru concedii și indemnizații, respectiv (iii) contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, abordarea organelor fiscale se schimbă, în sensul că acestea nu mai consideră că suma plătită persoanei fizice X, de către Z S.A.R.L. ar reprezenta remunerația administratorului ci exclusiv o remunerație a directorului.

Având în vedere cele de mai sus, persoana fizica X considera că abordarea organelor de inspecție fiscală este lipsită de consecvență, aceeași sumă neputând avea 3 (trei) încadrări diferite în același timp și printr-o astfel de abordare, organele fiscale au stabilit în sarcina sa obligații fiscale reprezentând toate tipurile de contribuții sociale reglementate de Codul fiscal.

Contestatarul sustine ca organele fiscale nu motivează în niciun fel de ce suma plătită de Z S.A.R.L. ar reprezenta o remunerație a directorului, în condițiile în care acesta este remunerat (de către Y SRL) în calitate de administrator și au fost impozitate în perioada analizată.

Persoana fizica X sustine ca în mod eronat organele de inspecție fiscală au abordat obligația de declarare, și plată, acestea considerand ca acestuia îi sunt aplicabile prevederile art. 82 alin.1) și 2) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv persoana fizica X avea obligația de a declara și plăti impozitul până la data de 25 a lunii următoare plății venitului asimilat salariului.

Contestatarul sustine ca suma distribuită de Z S.A.R.L. reprezintă în esență o cotă-parte din profitul (câștigul) obținut la vânzarea titlurilor de participare deținute la capitalul Y SRL, iar rezultatul este similar cu situația programelor de tip „stock option”.

Astfel, noțiunea de stock-options plan cuprinde, de principiu, inclusiv situația în care o persoană juridică (Z S.A.R.L.) acordă administratorilor persoanelor juridice afiliate (persoana fizica X, în calitate de administrator al Y SRL ca și persoană juridică afiliată cu Z S.A.R.L.) dreptul de a achiziționa sau primi un număr de titluri de participare rezultand ca persoana beneficiară are posibilitatea să obțină un câștig din vânzarea titlurilor de participare, neavand nicio justificare aplicarea unui tratament fiscal diferențiat celor două situații echivalente din punct de vedere economic.

Contestatarul sustine ca organele de inspecție fiscală au depășit obiectul inspecției fiscale, atât timp cât prin avizul de inspecție fiscală, la obiectul inspecției fiscale se precizează impozit pe venit, CASS și CAS, iar verificarea s-a efectuat și pentru fondul de șomaj, fondul de asigurare accidente de munca și boli profesionale și fondul pentru concedii și indemnizații, încalcand astfel art. 113 alin. (1) din Codul de Procedură

Fiscală.

Persoana fizica X sustine ca stabilirea unor obligatii fiscale ce exced obiectul inspectiei fiscale nu are o acoperire legală, având în vedere faptul că organele fiscale au fixat obiectivele în debutul inspectiei fiscale, fără a se comunica extinderea acestora în conformitate cu prevederile art. 122 alin. (4) lit. c) din Codul de procedura fiscala.

Pentru toate aceste motive, contestatarul solicită admiterea contestatiei si anulara Deciziei de impunere nr.000/2019 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr.000/2019.

**II. Prin Raportul de inspectie fiscală nr. 000/2019 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. 000/2019, organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finantelor Publice, au constatat următoarele:**

Urmare vanzarii partilor sociale detinute de Z S.A.R.L. la Y SRL in anul 2017, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca persoana fizica X a obtinut venituri, in baza acordului privind distribuirea profitului la vanzare, in cuantum de 0 euro, drept recompensa pentru efortul sau in Y SRL ce a contribuit la maximizarea profitului rezultat din vanzarea partilor sociale.

Prin contractul de mandat comercial încheiat în aprilie 2011 între Y SRL și persoana fizica X, contestatarul, în calitate de Director Comercial, este mandatat contra unei remunerații convenite și în condițiile contractului de mandat comercial să îndeplinească responsabilitățile prevăzute in contract si va fi remunerat cu suma anuală brută de 0 euro, care este plătită în 12 rate lunare egale, echivalentul în lei la cursul de schimb euro/lei comunicat de Banca Națională a României la data plății fiecăreia din cele 12 rate lunare.

Conform actului adițional nr. 00 din data de 08.2013 la contractul de mandat din aprilie 2011 termenul de Director Comercial se modifică cu termenul de Administrator, astfel ca persoana fizica X devine administrator al Y S.R.L.

Conform actului adițional din data de 12.2014 părțile au hotărât completarea și modificarea Contractului de mandat comercial din aprilie 2011 societatea mandatează administratorul să asigure gestionarea și administrarea curentă a societății, în conformitate cu prerogativele și limitele de responsabilitate prevăzute de Actul constitutiv al societății precum și în deciziile asociatului unic și/sau a Consiliului de adminis-

trație.

Conform actului adițional din 01.2015 administratorul va primi un bonus anual de performanță de până la 50% din remunerația anuală convenită în funcție de atingerea anumitor indicatori de performanță și în funcție de evaluarea individuală de către asociatul unic și/sau Consiliul de Administrație a activității desfășurate de administrator.

Până la 11.2016 asociat unic la Y SRL a fost Z S.A.R.L.. societate înființată potrivit legilor din L.

Urmare vânzării partilor sociale deținute la Y SRL de către Z S.A.R.L.. aceasta a decis, în baza acordului privind distribuirea profitului la vânzare să recompenseze persoanele care, prin efortul lor în Y SRL, au contribuit la maximizarea profitului rezultat din vânzarea societății, persoanei fizice X revenindu-i suma de 0 euro.

Conform acordului privind distribuirea profitului la vânzare încheiat între Z S.A.R.L.. și persoana fizică X, acesta din urmă avea obligația de a se înregistra pentru depunerea declarațiilor și plata tuturor impozitelor și contribuțiilor ce derivă din sumele primite de la Z S.A.R.L..

În februarie 2017, persoana fizică X a depus la organul fiscal competent, respectiv la Administrația Județeană a Finanțelor Publice, declarația privind veniturile realizate din străinătate (formular 201) declarând suma de 0 lei, ca alte venituri, fără însă să depună declarația 112 prin care să declare obligațiile fiscale prevăzute de Legea 227/2015 privind Codul fiscal, aferente veniturilor asimilate salariilor.

Organele de inspecție fiscală au constatat că venitul încasat în sumă de 0 lei reprezintă o recompensă dată persoanei fizice X de asociatul unic al Y SRL, pentru activitatea desfășurată în Y SRL și care a avut ca rezultat vânzarea profitabilă a partilor sociale ale societății Y SRL. Astfel prin activitatea desfășurată în cadrul Y SRL, persoana fizică X a contribuit la creșterea valorii Y SRL, fiind recompensat pentru acesta cu sumă de 0 lei.

Sunt venituri asimilate salariilor, cărora li se aplică regulile de impunere proprii salariilor și remunerația obținută de directorii cu contact de mandat precum și drepturile convenite managerilor în baza contractului de management prevăzut de lege, conform prevederilor art. 76 alin. 2) lit. f) și lit. s) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, iar potrivit prevederilor punctului 12 (1) din Normele metodologice date în aplicarea art. 76 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal aprobate prin HG 1/2015 cităm "(1) în sensul art. 76 alin (1) și (2) din Codul fiscal, veniturile brute din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totali-

tatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, raport de serviciu, act de detașare precum și orice sume de natură salariată primite în baza unor statute speciale prevăzute de lege, indiferent de perioada la care se referă.

În baza prevederilor art. 76 alin. 2) lit. f) și lit. s) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal și prevederilor punctului 12 (1) din Normele metodologice date în aplicarea art. 76 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal aprobate prin HG 1/2015 cităm "(1) în sensul art. 76 alin (1) și (2) din Codul fiscal, organul de control a procedat la reîncadrarea veniturilor obținute de persoana fizică X, declarate ca alte venituri obținute din străinătate, în venituri asimilate salariilor, respectiv recompensare pentru activitatea desfășurată care a condus la creșterea valorii de piață a Y SRL.

Motivul de fapt al reîncadrării veniturilor în venituri de natura veniturilor asimilate salariilor este că veniturile în sumă de 0 lei au fost acordate pentru munca prestată de acesta la Y SRL, în calitate sa de director/administrator cu atribuții de coordonare a activității, conform contractului de mandat.

Totodată, conform prevederilor art. 78 alin.1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final care se calculează și se reține la sursă de plătitorii de venituri, astfel organele de inspecție fiscală au calculat un impozit pe venit în sumă de 0 lei.

Astfel, organul de control a procedat, conform prevederilor art. 78 alin.2) lit. b) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, la stabilirea bazei impozabile, prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor sociale obligatorii, astfel: venit brut = 0 lei, contribuții sociale obligatorii = 0 lei, impozit pe venit din salarii datorat = 0 lei \* 16% = 0 lei.

**III. Luând în considerare constatările organelor de verificare fiscală, motivele prezentate de persoana fizică, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de verificare fiscală, se rețin următoarele:**

#### **A. ASPECTE PROCEDURALE**

Referitor la susținerea persoanei fizice potrivit căreia organele de inspecție fiscală au depășit obiectul inspecției fiscale, în sensul că au fost stabilite obligații ce exced obiectul inspecției fiscale fiind încălcate



astfel prevederile art.122 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se rețin următoarele:

Potrivit art.122 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data începerii inspecției fiscale

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

*(...)*

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

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că avizul de inspecție fiscală se comunică înaintea începerii inspecției fiscale, iar cu titlu de excepție, respectiv, în cazul extinderii inspecției fiscale la perioade sau alte creanțe fiscale, decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală inițial se comunică un alt aviz de inspecție fiscală.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, se reține faptul că pentru efectuarea inspecției fiscale a fost emis avizul de inspecție fiscală nr. 000/2019 pentru verificarea următoarelor obligații fiscale:

- impozit pe venit pentru perioada anul 2017;
- contribuții sociale CASS pentru anul 2017;
- contribuții sociale CAS pentru anul 2017.

Urmare constatărilor efectuate cu ocazia efectuării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală în temeiul art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, au procedat la reconsiderarea veniturilor din activități independente în venituri din activități dependente stabilindu-se influențele fiscale rezultate ca urmare a acestei reîncadrări. Astfel, s-a procedat la reîncadrarea veniturilor obținute de persoana fizică în venituri asimilate salariilor. Față de această situație, se reține că nu ne aflăm în situația extinderii inspecției fiscale asupra unor alte taxe sau impozite. Stabilirea contribuțiilor de genul contribuția pentru șomaj, contribuția la fondul de risc și accidente, contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate sunt o consecință a reîncadrării veniturilor obținute de persoana fizică în venituri de natură salarială aferent cărora, potrivit Codului fiscal, persoana fizică datorează obligatoriu contribuțiile mai sus menționate.

Mai mult, în ceea ce privește nulitatea actului administrativ fiscal, se reține că potrivit art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează în mod expres care sunt cauzele care atrag nulitatea actelor administrativ fiscale, respectiv

(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.(...)"*

Potrivit doctrinei, trasaturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, iar în speță o atare vătămare nu a fost provocată contestatorului.

Față de cele de mai sus, argumentul persoanei fizice X nu poate fi reținut, fapt pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

## **B. ASPECTE DE FOND**

**Referitor la impozitul pe venituri din salarii în sumă de 0 lei și contribuții aferente în sumă de 0 lei aferente veniturilor asimilate salariilor pentru anul 2017, A.N.A.F., prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă persoana fizică X datorează aceste obligații stabilite suplimentar, în condițiile în care acesta a realizat venituri de natura celor asimilate salariilor.**

**În fapt**, organele de inspectie fiscala au constatat că persoana fizica X a obținut venituri în sumă de 0 lei în anul 2017, reprezentând recompensă acordată de Z S.A.R.L., pentru activitatea desfășurată în Y SRL, respectiv creșterea valorii de piață a societății și care a avut ca rezultat vânzarea profitabilă a Y SRL.

Astfel, în baza actului de confirmare întocmit la data de 04.2017, pentru contribuția adusă de persoana fizică X în cadrul Y SRL, acestuia i s-a calculat stimulentele de 0 euro, respectiv 0 lei.

Tot prin acest act s-a stabilit si obligatia persoanei fizice X de a depune declaratiile necesare si a plati toate contributiile si impozitele, conform legii, pentru incasarea sumei de 0 lei.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma de 0 lei reprezinta venituri asimilate salariilor, in conformitate cu art.76 alin.2 lit.f din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare și au calculat impozit pe salarii in suma de 0 lei si contributi aferente salariilor in suma de 0 lei.

**În drept, în materia impozitului pe venituri din salarii și asimilate salariilor**, sunt aplicabile prevederile art.58 lit.a, art.59 alin.1 lit.a), art.61 lit. b), art. 76 alin. (1) și (2) lit.f din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stabilesc că:

***"ART. 58 Contribuabili***

*Următoarele persoane datorează plata impozitului conform prezentului titlu și sunt numite în continuare contribuabili:*

*a) persoanele fizice rezidente;*

***ART. 59 Sfera de cuprindere a impozitului***

*(1) Impozitul prevăzut în prezentul titlu, denumit în continuare impozit pe venit, se aplică următoarelor venituri:*

*a) în cazul persoanelor fizice rezidente române, cu domiciliul în România, veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României;*

***ART. 61 Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit***

*Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:*

*b) venituri din salarii și asimilate salariilor, definite conform art. 76;*

***ART.76 Definirea veniturilor din salarii și asimilate salariilor***

*2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:*

*f) remunerația obținută de directorii cu contract de mandat și de membrii directoratului de la societățile administrate în sistem dualist și ai consiliului de supraveghere, potrivit legii, precum și drepturile cuvenite managerilor, în baza contractului de management prevăzut de lege.,,*

***Art.76 "Definirea veniturilor din salarii și asimilate salariilor***

*(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică rezidentă ori nerezidentă ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detașare sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv*

*indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă acordate persoanelor care obțin venituri din salarii și asimilate salariilor.*

*(2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:*

*f) remunerația obținută de directorii cu contract de mandat și de membrii directoratului de la societățile administrate în sistem dualist și ai consiliului de supraveghere, potrivit legii, precum și drepturile cuvenite managerilor, în baza contractului de management prevăzut de lege;"*

Totodată, sunt aplicabile și prevederile art. 78 alin. (1) și alin. (2) lit. b), care stipulează:

*"ART. 78 Determinarea impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor*

*(1) Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final, care se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri.*

*(2) Impozitul lunar prevăzut la alin. (1) se determină astfel:*

*b) pentru veniturile obținute în celelalte cazuri, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul brut și contribuțiile sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii în România sau în conformitate cu instrumentele juridice internaționale la care România este parte, precum și, după caz, a contribuției individuale la bugetul de stat datorate potrivit legii, pe fiecare loc de realizare a acestora."*

Din prevederile legale invocate, se reține că se supun impozitului pe veniturile asimilate salariilor, remunerația obținută de directorii cu contract de mandat și de membrii directoratului de la societățile administrate în sistem dualist și ai consiliului de supraveghere, potrivit legii, precum și drepturile cuvenite managerilor, în baza contractului de management prevăzut de lege.

Totodată, în speță sunt aplicabile și prevederile art. 80 alin. (1) și 81 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2017, care precizează:

*"ART. 80 Termenul de plată a impozitului*

*(1) Plătitorii de salarii și de venituri asimilate salariilor au obligația de a calcula și de a reține impozitul aferent veniturilor fiecărei luni la data efectuării plății acestor venituri, precum și de a-l plăti la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri.*

*ART. 81 Obligații declarative ale plătitorilor de venituri din salarii*

*(1) Plătitorii de salarii și de venituri asimilate salariilor au obligația să completeze și să depună Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a*

*persoanelor asigurate pentru fiecare beneficiar de venit, până la termenul de plată a impozitului, inclusiv.”*

Din prevederile legale invocate se reține că plătitorii de venituri asimilate salariilor au obligația calculării, reținerii, plății și declarării acestor venituri, reprezentând de fapt venituri incluse în categoria veniturilor din activități dependente.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Stabilirea veniturilor obținute de persoana fizică X s-a făcut pe baza documentelor prezentate pe parcursul verificării fiscale de către contribuabil, respectiv acordul încheiat între Z S.A.R.L.. și X și a explicațiilor suplimentare date de persoana fizică verificată cu privire la remunerarea managementului Y SRL.

Prin acordul încheiat între Z S.A.R.L.. și X, în calitate de beneficiar, este prevăzut că Z S.A.R.L.. intenționează să recompenseze persoanele care, prin efortul lor în Y SRL, au contribuit, la maximizarea profitului rezultat din vânzarea societății.

Până la data de 11.2016 asociat unic la Y SRL a fost Z S.A.R.L.. societate înființată potrivit legilor din L.

Prin acord, se prevede că beneficiarul va beneficia de Planul de distribuire a profitului la vânzare al Z S.A.R.L., care acordă beneficiarului dreptul de a primi o parte din încasările nete obținute de Z S.A.R.L.. ca urmare a vânzării părților sociale.

Planul de distribuire al profitului la vânzare este un program de compensare a beneficiarului pentru contribuția acestuia la vânzarea societății Y SRL pentru un rezultat net pe tranzacție de cel puțin 2.

Planul de distribuire a profitului la vânzare va fi pus în aplicare la vânzarea tuturor (sau a ultimei părți) din părțile sociale ale societății Y SRL, deținute de Z S.A.R.L.. sau reprezentanți ai acesteia către o terță persoană, alții decât afiliați ai Z S.A.R.L...

La capitolul 5 "*Remunerația*" din acord, se prevede că la vânzare, beneficiarul va fi îndreptățit să primească, în numerar, de la Z S.A.R.L., în Planul de distribuire a profitului la vânzare, o remunerație determinată ca fiind suma cotelor anuale de participare la profit, corespunzătoare celor patru ani de plan. Remunerația va fi achitată în termen de 60 zile de la data la care încasările brute vor fi încasate în contul bancar al Z S.A.R.L...

Conform actului de confirmare întocmit la data de 04.2017 între Z S.A.R.L.. și X, pentru contribuția adusă de persoana fizică X în cadrul Y SRL, acestuia i s-a calculat stimulentele la valoarea de 0 euro, respectiv 0 lei.

De asemenea, conform actului de confirmare persoana fizica X avea obligația de a se înregistra pentru depunerea declarațiilor și plata tuturor impozitelor și contribuțiilor ce derivă din sumele primite de la Z S.A.R.L..

Contribuția persoanei fizice X la maximizarea profitului Y SRL, reiese din contractul de mandat comercial încheiat în aprilie 2011 între Y SRL și persoana fizica X, acesta din urma, în calitate de Director Comercial fiind mandatat contra unei remunerații convenite și în condițiile contractului de mandat comercial să îndeplinească responsabilitățile prevăzute în contract.

Ulterior, între cele două parti s-au încheiat mai multe acte aditionale:

- în 08.2013, act aditional prin care persoana fizica X devine administrator al Y SRL.

- în 12.2014 părțile au hotărât de comun acord ca societatea mandatează Administratorul să asigure gestionarea și administrarea curentă a Societății, în conformitate cu prerogativele și limitele de responsabilitate prevăzute de Actul constitutiv al Societății precum și în deciziile asociatului unic și/sau a Consiliului de administrație

- în 01.2015 se precizeaza ca administratorul va primi un bonus anual de performanță de până la 50% din remunerația anuală cuvenită în funcție de atingerea anumitor indicatori de performanță și în funcție de evaluarea individuală de către asociatul unic și/sau Consiliul de Administrație a activității desfășurate de administrator.

Se reține ca, urmare vânzării acțiunilor deținute la Y SRL de către Z S.A.R.L., în baza acordului privind distribuirea profitului la vânzare, Z S.A.R.L.. a decis să recompenseze persoanele care, prin efortul lor în Y SRL, au contribuit la maximizarea profitului rezultat din vânzarea societății, cum este cazul persoanei fizice X.

Totodată, din explicațiile scrise date de persoana fizică X, rezultă faptul că sumele plătite de către Z S.A.R.L.. reprezintă remunerarea managementului, respectiv a directorului care și-a desfășurat activitatea în cadrul Y SRL, în baza contractului de mandat. Astfel, se reține ca, aceste condiții ale remunerării managementului performant, au fost stabilite în baza acordului încheiat anterior desfășurării activității și cunoscute de beneficiarul X, încă de la începerea activității.

Or, se reține că, în februarie 2017, persoana fizică X a depus la organul fiscal competent, respectiv la Administrația Județeană a Finanțelor Publice declarația privind veniturile realizate din străinătate (formular 201) declarând suma de 0 lei, ca alte venituri, însă nu a

depus declarația 112 cu privire la obligațiile fiscale prevăzute de Legea 227/2015 privind Codul fiscal, aferente veniturilor asimilate salariilor.

Totodată, se reține ca, în conformitate cu reglementările Codului fiscal prezentate anterior, remuneratiile primite în baza acordului privind distribuirea profitului la vânzarea unei societăți, acestea sunt acordate numai persoanelor care au avut sau au un contract de mandat cu societatea din România, societatea nerezidentă recompensând, în calitate de asociat unic al societății din România, numai persoanele care au contribuit la maximizarea profitului rezultat din vânzarea societății.

De asemenea, se reține că, în același sens, a fost și Adresa nr.000/2019 transmisă de organele de inspecție fiscală, precum și opinia Direcției Generale de Asistență pentru Contribuabili nr.000/2017, transmisă persoanei fizice X.

Prin urmare, se reține că venitul încasat în sumă de 0 lei reprezintă o recompensă platită contestatarului de Z S.A.R.L.. pentru activitatea desfășurată în Y SRL și care a avut ca rezultat vânzarea profitabilă a acestei societăți. Astfel prin activitatea desfășurată în cadrul Y SRL, persoana fizică X a contribuit la creșterea valorii Y SRL.

Având în vedere cele reținute, organele de inspecție fiscală au procedat corect la reîncadrarea veniturilor obținute de persoana fizică X, declarate ca alte venituri obținute din străinătate, în venituri asimilate salariilor, respectiv recompensare pentru activitatea desfășurată care a condus la creșterea valorii de piață a Y SRL, astfel în anul 2017 persoana fizică a obținut venituri de natura salariilor în suma de 0 lei, pentru care avea obligația să plătească un impozit în suma de 0 lei.

Pe cale de consecință, având în vedere veniturile obținute din activitatea persoanei fizice în calitate de administrator al Y SRL ce reprezintă baza impozabilă pentru impozitul pe veniturile asimilate salariilor conform prevederilor legale în vigoare, persoana fizică datorează și contribuții sociale obligatorii.

**In materia contribuției la asigurările sociale de stat**, se reține ca urmare a reîncadrării veniturilor ca și veniturilor din salarii sau asimilate salariilor, în speță sunt aplicabile prevederile art.137 lit.a), art.138 lit.a, art.139 alin.1 lit.d), art.140 alin.1 și art.146 alin.4 și 6 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

*"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:*

*a) venituri din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art.76;*

*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. 139 Baza de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor*

*(1) Baza lunară de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, o reprezintă câștigul brut realizat din salarii și venituri asimilate salariilor, în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:*

*d) remunerația administratorilor societăților, companiilor/societăților naționale și regiilor autonome, desemnați/numiți în condițiile legii, precum și sumele primite de reprezentanții în adunarea generală a acționarilor și în consiliul de administrație;*

*ART. 140 Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale datorate de angajatori sau persoane asimilate acestora, prevăzute la art. 136 lit. c)*

*(1) Pentru persoanele prevăzute la art. 136 lit. c), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale o reprezintă suma câștigurilor brute prevăzute la art. 139, realizate de persoanele fizice care obțin venituri din salarii sau asimilate salariilor asupra cărora se datorează contribuția individuală.*

*ART. 146 Stabilirea și plata contribuțiilor de asigurări sociale*

*(4) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoanele fizice care realizează în România venituri din salarii sau asimilate salariilor de la angajatori care nu au sediu social, sediu permanent sau reprezentanță în România și care datorează contribuțiile sociale obligatorii pentru salariații lor, potrivit prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, au obligația de a calcula contribuțiile individuale și pe cele ale angajatorului, precum și de a le plăti lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei*



*pentru care se plătesc veniturile, numai dacă există un acord încheiat în acest sens cu angajatorul.*

*(6) Pentru persoanele prevăzute la art. 136 lit. d) - f), în cazul în care din calcul rezultă o bază mai mare decât valoarea a de 5 ori câștigul salarial mediu brut, prevăzut la art. 143 alin. (2), cota contribuției individuale de asigurări sociale se va aplica asupra echivalentului a de 5 ori câștigul salarial mediu brut, pe fiecare loc de realizare al venitului.”*

În spiritul articolelor de lege invocate, organul de soluționare a contestației reține că în cazul persoanelor care realizează venituri asimilate salariilor, în baza Acordului privind distribuirea profitului la vânzare precum și a actului de confirmare, contribuabilul are obligația de a declara venitul impozabil și de a plăti contribuția individuală și a angajatorului la asigurarile sociale.

Astfel, având în vedere că organele de inspecție fiscală au determinat un venit impozabil în sumă de 0 lei pentru anul 2017, în ceea ce privește contribuția individuală și a angajatorului de asigurări sociale datorate de persoana fizică X pentru anul 2017, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au calculat prin aplicarea procentului de 10,5%, respectiv 15,8% asupra venitului impozabil, contribuții de asigurări sociale în sumă de 0 lei, respectiv 0 lei pentru anul 2017.

**In materia contribuțiilor la asigurarile sociale de sanatate**, în speță, sunt aplicabile dispozițiile art. 155 alin. (1) lit. a), art. 156 lit. a) și b), art. 157 alin. (1) lit. e), art.158 alin. (1) și art. 168 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“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:*

*a) venituri din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;*

*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;*

*b) 5,2% pentru contribuția datorată de angajator.*

*ART. 157 Baza de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor*

*(1) Baza lunară de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, o reprezintă câștigul brut care include:*

*e) remunerația administratorilor societăților, companiilor/societăților naționale și regiilor autonome, desemnați/numiți în condițiile legii, precum și sumele primite de reprezentanții în adunarea generală a acționarilor și în consiliul de administrație;*

*ART. 158 Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de angajatori sau de persoane asimilate acestora prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. f)*

*(1) Pentru persoanele prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. f), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute prevăzute la art. 157 asupra cărora se datorează contribuția individuală.*

*ART. 168 Stabilirea și plata contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate*

*(4) Prin derogare de la prevederile alin. (1), persoanele fizice care își desfășoară activitatea în România și obțin venituri sub formă de salarii de la angajatori care nu au sediu social, sediu permanent sau reprezentanță în România și care datorează contribuțiile sociale obligatorii pentru salariații lor, potrivit prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, au obligația de a calcula și de a reține contribuțiile individuale și pe cele ale angajatorului, precum și de a le plăti lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile, numai dacă există un acord încheiat în acest sens cu angajatorul.”*

În spiritul articolelor de lege invocate, organul de soluționare a contestației reține că în cazul persoanelor care realizează venituri asimilate salariilor, în baza Acordului privind distribuirea profitului la vânzare precum și a actului de confirmare, contribuabilul are obligația de a declara venitul impozabil și de a plăti contribuția individuală și a angajatorului la asigurarile sociale de sănătate.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au determinat un venit impozabil în sumă de 0 lei pentru anul 2017, în ceea ce privește contribuția individuală și a angajatorului de asigurări sociale de sănătate datorate de persoana fizică X pentru anul 2017, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au calculat prin aplicarea

procentului de 5,5%, respectiv 5,2% asupra venitului brut impozabil, contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de 0 lei, respectiv 0 lei pentru anul 2017.

**In ceea ce privește contribuția la asigurările pentru șomaj** în speță sunt aplicabile prevederile art. 185 alin.(1) și art.187 alin.(1) lit.d) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal categoriile de venituri supuse contribuției pentru șomaj sunt și veniturile din salarii, definite conform art. 76, astfel:

*"Art.185 „Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări pentru șomaj:*

*(1) Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări pentru șomaj, prevăzuți la art.184, datorează, după caz, contribuții de asigurări pentru șomaj pentru veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76.*

*ART. 186 Cotele de contribuții de asigurări pentru șomaj  
Cotele de contribuții de asigurări pentru șomaj sunt următoarele:*

*a) 0,5% pentru contribuția individuală;*

*b) 0,5% pentru contribuția datorată de angajator.*

*ART. 187 Baza de calcul al contribuției individuale de asigurări pentru șomaj în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor*

*(1) Baza lunară de calcul al contribuției individuale de asigurări pentru șomaj, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, reprezintă câștigul brut realizat din salarii și venituri asimilate salariilor în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:*

*d) remunerația obținută de directorii cu contract de mandat și de membrii directoratului de la societățile administrate în sistem dualist și ai consiliului de supraveghere, potrivit legii, precum și drepturile convenite managerilor, în baza contractului de management prevăzut de lege;"*

În spiritul articolelor de lege invocate, organul de soluționare a contestației reține că în cazul persoanelor care realizează venituri asimilate salariilor, în baza Acordului privind distribuția profitului la vânzare precum și a actului de confirmare, contribuabilul are obligația de a declara venitul impozabil și de a plăti contribuția individuală și a angajatorului la contribuția de asigurări pentru șomaj.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au determinat un venit impozabil în sumă de 0 lei pentru anul 2017, în ceea ce privește

contribuția individuală și a angajatorului de asigurări sociale de sănătate datorate de persoana fizică X pentru anul 2017, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au calculat prin aplicarea procentului de 0.5%, respectiv 0.5% asupra venitului brut impozabil, contribuții de asigurări pentru șomaj în sumă de 0 lei, respectiv 0 lei pentru anul 2017.

**In ceea ce privește contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate**, în speță, sunt aplicabile dispozițiile art. 193 alin. (1) lit. a), art. 194, art. 195 alin. (1) lit. d) și art. 199 alin. (1) și (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*"ART. 193 Categoriile de venituri supuse contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate*

*(1) Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 192, datorează, după caz, contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate pentru următoarele categorii de venituri:*

*a) veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;*

*ART. 194 Cota de contribuție pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate*

*Cota de contribuție pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate este de 0,85%.*

*ART. 195 Baza de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate*

*(1) Pentru persoanele prevăzute la art. 192 lit. a) baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate din salarii și venituri asimilate salariilor, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:*

*d) remunerația administratorilor societăților, companiilor/societăților naționale și regiilor autonome, desemnați/numiți în condițiile legii, precum și sumele primite de reprezentanții în adunarea generală a acționarilor și în consiliul de administrație;*

*ART. 199 Stabilirea și plata contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate*

*(1) Persoanele prevăzute la art. 192 lit. a) și c) au obligația de a calcula contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate.*

*(4) Prin derogare de la prevederile alin. (1), persoanele fizice care realizează în România venituri din salarii sau asimilate salariilor de la angajatori care nu au sediu social, sediu permanent sau reprezentanță în România și care datorează contribuțiile sociale obligatorii pentru salariații lor, potrivit prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și ale acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, au obligația de a calcula contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, precum și de a plăti lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile, numai dacă există un acord încheiat în acest sens cu angajatorul.”*

În spiritul articolelor de lege invocate, organul de soluționare a contestației reține că în cazul persoanelor care realizează venituri asimilate salariilor, în baza Acordului privind distribuirea profitului la vânzare precum și a actului de confirmare, contribuabilul are obligația de a declara venitul impozabil și de a plăti contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate.

Având în vedere, că organele de inspecție fiscală au determinat un venit brut impozabil în sumă de 0 lei pentru anul 2017, în ceea ce privește contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate datorată de persoana fizică X pentru anul 2017, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au calculat prin aplicarea procentului de 0,85% asupra venitului brut impozabil, contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate în sumă de 0 lei pentru anul 2017.

**In ceea ce privește contribuția de asigurare pentru accidente de munca și boli profesionale**, în speță sunt aplicabile prevederile art. 201, art.202 și art.203 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal:

*"ART. 201 Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de stat, obligați la plata contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale.*

*Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de stat, obligați la plata contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, sunt, după caz:*

*a) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, pentru cetățenii români, cetățenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau reședința în România cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte;*

*b) Agenția Națională pentru Ocuparea Forței de Muncă, prin agențiile pentru ocuparea forței de muncă județene și a municipiului București, pentru persoanele care beneficiază de indemnizație de șomaj pe toată durata efectuării practicii profesionale în cadrul cursurilor organizate potrivit legii.*

*ART. 202\* Categoriile de venituri supuse contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale*

*(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de stat, prevăzuți la art. 201, datorează, după caz, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale pentru următoarele categorii de venituri:*

*a) veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;*

*b) indemnizația de șomaj primită de șomeri pe toată durata efectuării practicii profesionale în cadrul cursurilor organizate potrivit legii.*

*(2) Pentru veniturile prevăzute la alin. (1) se datorează contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale și în cazul în care acestea sunt realizate de persoanele fizice aflate în situațiile prevăzute la art. 60.*

*ART. 203 Cotele de contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale*

*(1) Cota de contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale este cuprinsă între 0,15% și 0,85%, diferențiată în funcție de clasa de risc, conform legii.*

*(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), cota de contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale în cazul șomerilor pe toată durata efectuării practicii profesionale în cadrul cursurilor organizate potrivit legii este de 1%."*

În spiritul articolelor de lege invocate, organul de soluționare a contestației reține că în cazul persoanelor care realizează venituri asimilate salariilor, în baza Acordului privind distribuirea profitului la vânzare precum și a actului de confirmare, contribuabilul are obligația de a declara venitul impozabil și de a plăti contribuția pentru asigurare accidente de muncă și boli profesionale.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală au determinat un venit brut impozabil în sumă de 0 lei pentru anul 2017, care reprezintă baza de calcul a contribuției pentru asigurare accidente de muncă și boli profesionale, astfel persoana fizică X datorează pentru anul 2017, în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat prin aplicarea procentului de 0.4% asupra venitului brut impozabil, contribuția pentru

concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate în sumă de 0 lei.

Referitor la argumentul persoanei fizice X, respectiv asemănarea cu veniturile rezultate din programele de tip Stock Option Plan, acesta nu se poate retine, având în vedere faptul că veniturile realizate de contestatar nu pot fi de natura celor stock option plan întrucât acestea din urmă sunt definite ca fiind programe prin care se acordă angajaților, administratorilor dreptul de a achiziționa la un preț preferențial sau de a primi cu titlu gratuit un număr determinat de valori mobiliare emise de entitatea respectivă, or contestatarul a fost remunerat pentru munca prestată la Y SRL cu suma de 0 lei și nu prin acordarea de valori mobiliare cu titlu gratuit sau la un preț preferențial, impozabile la vânzarea acestora.

Fată de cele reținute, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de persoana fizică X, pentru suma de 0 lei, reprezentând impozit pe venituri din salarii în suma de 0 lei, CAS angajat în suma de 0 lei, Cas angajator în suma de 0 lei, CASS angajat în suma de 0 lei, CASS angajator în suma de 0 lei, contribuția pentru somaj datorată de angajat în suma de 0 lei, contribuția pentru somaj datorată de angajator în suma de 0 lei, contribuția la fondul de risc și accidente datorată de angajator în suma de 0 lei și contribuția pentru concedii și indemnizații în suma de 0 lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative invocate, se:

## DECIDE

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de persoana fizică cirstea X împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2019 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Timiș pentru suma de **0 lei**, reprezentând:

- 0 lei impozit venit din salarii;
- 0 lei CASS datorată de angajat;

- 0 lei CASS datorata de angajat;
- 0 lei CAS datorata de angajat;
- 0 lei CAS datorata de angajator;
- 0 lei contributia pentru somaj datorata de angajat;
- 0 lei contributia pentru somaj datorata de angajator;
  - 0 lei contributia la fondul de risc si accidente datorata de angajator;
- 0 lei contributia pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel ....., în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,**