

**DECIZIA nr. 1.154 din 09.10.2020**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. .X. S.R.L.** înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub  
nr. BVR\_REG2 .x./12.08.2020

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./07.08.2020, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./12.08.2020, cu privire la contestația formulată de S.C. .X. S.R.L., CUI ..., J..., cu sediul în sat. .X., com. .X., nr. .x., cod poștal .x., jud. .X.

Obiectul contestației, înregistrată la A.J.F.P. .X. sub nr. .x./04.08.2020, 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./19.06.2020, emisă de A.J.F.P. .X. – Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./19.06.2020, comunicată prin poștă cu confirmare de primire în data de 26.06.2020, 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 contribuția asiguratorie pentru muncă;
- .x5. 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./04.08.2020, societatea .X. S.R.L. cu activitatea principală cod CAEN 4329 – Alte lucrări de instalații pentru construcții, solicită admiterea contestației formulate împotriva deciziei de impunere nr. F-.X./19.06.2020, susținând următoarele:

**A. Referitor la aspecte procedurale:**

- stabilirea diferențelor de impozit pe salarii, CAS și CASS putea fi evitată dacă erau respectate dispozițiile procedurale prevăzute de art. 107 alin. (2) din Codul de procedură fiscală privind exprimarea punctului de vedere asupra constatărilor inspecției fiscale și a consecințelor acesteia. Astfel, organele de inspecție fiscale puteau fi înștiințate asupra erorii comise;

- nu au fost respectate condițiile prevăzute de art. 9 alin (1) din Codul de procedură fiscală privind menționarea în decizia de impunere a elementelor ce trebuie cuprinse în actul administrativ fiscal privind audierea contribuabilului cu privire la situațiile care produc consecințe juridice. De fapt această audiere a fost efectuat numai de formă, nu de fond.

## **B. Referitor la aspecte de fond:**

- stabilirea diferențelor de obligații fiscale de către organele de inspecție fiscală s-a efectuat fără respectarea dispozițiilor legale, iar temeiul de drept invocat nu are legătura cu obligația fiscală stabilită prin actul contestat și nu conține prevederi cu privire la caracterul impozabil al sumelor respective;

- în raportul de inspecție fiscală controlorii fiscali amestecă termenele de delegare și detașare. Într-adevăr aceste termene inițial erau prevăzute în Codul muncii, ulterior prin legea nr. 16/2017, unde a fost folosit termenul de detașare. Astfel, detașarea transnațională este asemănată, sau se aseamănă, atât cu detașarea, dar mai ales cu delegarea din dreptul național. Potrivit art. 43 din Codul muncii, „*delegarea reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări, sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor în afara locului său de muncă*”, iar în cele două termene există deosebiri esențiale, astfel:

1. salariatul transnațional, pe durata detașării, are locul de muncă în afara angajatorului său, și anume la firma din țările europene unde a fost trimis;

2. dacă în principiu, durata detașării transnaționale nu este limitată legal, delegarea este limitată la cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni, care se poate prelungi cu acordul salariatului (art. 44 din Codul Muncii);

3. în cazul detașării transnaționale, beneficiarul direct al muncii angajatului, este întreprinderea care primește, iar în cazul delegării, acest beneficiar este chiar angajatorul acest salariat;

4. pentru detașare este obligatorie acordul salariatului, iar pentru delegare nu;

5. pentru a putea face detașare, este obligatorie, conform Codului muncii, încheierea unei act adițional la contractul de muncă, care - între altele - conține informații esențiale, ca: durata detașării, moneda, în care vor fi plătite drepturile salariale etc.;

6. trimiterea unei notificări către autoritățile din țara în care va fi detașat angajatul, în care este specificat salariul minim, perioadele maxime de lucru, perioadele minime de lucru, egalitate de tratament între femei și bărbați, și alte norme de prevenire a discriminării etc.;

7. în cazul, în care angajatul este detașat pentru o perioadă mai lungă decât 3 luni, acesta este nevoit să înregistreze reședința la autoritățile competente.

Sușinerile organelor de inspecție că angajații societății erau detașați în tot anul 2019 sunt contra realității având în vedere următoarele:

a) sunt întocmite delegații pentru diferite perioade pentru fiecare angajat al societății, în cazul detașării, nu se poate întocmi delegații;

b) în foile de delegații sunt stabilite zilele, pe care angajatul le-a petrecut în Germania – cca 10 zile pe lună, restul 14-15 zile lucrătoare a petrecut în România, astfel se poate stabili că angajații nu au stat un an întreg în Germania;

c) nu au fost întocmite actele adiționale la Contractul individual de muncă pentru detașare;

- d) nu au fost notificați autoritățile competente germane.
- e) angajații nu au avut reședința stabilită în Germania.

Mai mult, angajații au primit salariul de la firma românească .X. S.R.L. și nu de la o firmă din Germania, astfel nu se poate vorbi despre o detașare transfrontalieră.

Totodată, societatea susține că lucrările de pregătire (organizarea șantierului, întocmirea diferitelor situații de lucrări), neincluse în contract și neplătite de beneficiar, s-au efectuat din România, doar montarea și finisarea au fost efectuate în Germania,

În concluzie, societatea susține că suma de .x6. lei, care rezultă din anularea facilităților fiscale pentru anul 2019 este greșit, având în vedere că principiul de detașare transnațională în cazul firmei .X. S.R.L. este abordat greșit, iar în cazul în care principiul de detașare transnațională în cazul societății nu este greșit, anularea pentru tot anul 2019 a facilităților fiscale este greșită și contra realităților, ca atare, trebuie recalculată anularea facilităților fiscale pentru zile în care angajații societății nu erau în România și nu pentru luni consecutive.

**II.** Față de aspectele contestate se reține că, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. au efectuat la .X. S.R.L. o acțiune de inspecție fiscală parțială vizând contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuția asiguratorie pentru muncă și impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor aferente anului 2019, în baza avizului nr. .x./29.05.2020.

Constatările organelor de inspecție fiscală au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./19.06.2020, iar în baza acestora a fost emisă Decizia de impunere nr. F-.X./19.06.2020, prin care au fost stabilite în sarcina societății obligații fiscale suplimentare în sumă totală de .x1. lei, reprezentând CAS angajat, CASS angajat, contribuția asiguratorie pentru muncă și impozit pe veniturile din salarii.

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

**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. Aspecte procedurale**

***Cu privire la dreptul de a fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, dreptul de a fi audiat și dreptul de a fi ascultat:***

Societatea susține că stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de către organele de inspecție fiscală putea fi evitată dacă erau respectate

dispozițiile procedurale privind dreptul contribuabilului de a fi informat și dreptul de a fi ascultat.

În ceea ce privește nerespectarea dispozițiilor art. 130 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (art. 107 alin. (2) din vechiul Cod de procedură, invocat de contribuabil) referitoare la dreptul la informare pe parcursul inspecției fiscale și dreptului contribuabilului de a fi ascultat înaintea luării unei decizii, la articolul de lege mai sus menționat, se prevede:

*„Art. 130. – (1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.*

*(2) Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.*

*(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.*

*(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.*

*(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. [...].”*

*„Art. 9. – Dreptul de a fi ascultat*

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

*„Art. 26. – **Dispoziții speciale privind stabilirea răspunderii***

*(1) Răspunderea persoanelor prevăzute la art. 25 se stabilește prin decizie emisă de organul fiscal competent pentru fiecare persoană fizică sau juridică în parte. Decizia este act administrativ fiscal potrivit prezentului cod.*

*(2) Înaintea emiterii deciziei prevăzute la alin. (1), organul fiscal efectuează audierea persoanei potrivit art. 9. Persoana are dreptul să își prezinte în scris punctul de vedere, în termen de 5 zile lucrătoare de la data audierii. [...].”*

Față de prevederile legale mai sus menționate, din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- inspecția fiscală parțială a fost inițiată în baza Avizului de inspecție fiscală înregistrat la A.J.F.P. .X. sub nr. .x. din 29.05.2020, începerea inspecției fiscale fiind înregistrată în Registrul unic de control la poziția nr. 2 din 05.06.2020.

Pe întreaga durată a inspecției fiscale parțiale desfășurate în perioada 05.06.2020 – 16.06.2020, societatea contestată a fost reprezentat de

administratorul societății, care a pus la dispoziția organelor de control documentele solicitate în vederea efectuării inspecției fiscale.

- în data de 01.06.2020 administratorul societății a dat explicații la întrebările organelor de control, fiind întocmită o notă explicativă în acest sens, iar în data de 12.06.2020 a fost înaintat contribuabilului proiectul raportului de inspecție fiscală, împreună cu înștiințarea pentru discuția finală, înregistrată sub nr. .x./12.06.2020, prin care contribuabilul a fost informat că are posibilitatea să-și exprime punctul de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală;

- în data de 16.06.2020 contribuabilul depune la A.J.F.P. .X. un punct de vedere cu privire la constatările fiscale incluse în proiectul raportului de inspecție fiscală din data de 12.06.2020, înregistrat sub nr. .x./16.06.2020, din care rezultă că are obiecțiuni cu privire la constatările făcute de organele de control, fapt ce contravine afirmației acestuia că nu a fost informat cu privire la aceste constatări.

În consecință, din cele prezentate anterior reiese faptul că dl. PF, administratorul societății .X. S.R.L., a fost informat pe parcursul derulării inspecției fiscale de constatările organelor de control, a primit un Proiect de Raport de Inspecție fiscală și a fost informat că are posibilitatea să-și exprime punctul de vedere cu privire la acesta, formulând în acest sens și un punct de vedere, drept pentru care motivația contestatorului cu privire la aspectele procedurale invocate anterior nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

Având în vedere cele anterior prezentate, se reține că aspectele procedurale invocate de societatea .X. S.R.L. sunt neîntemeiate și urmează a fi respinse, drept pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

## **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, completate prin OUG nr. 43/2019, în condițiile în care argumentele formulate de societate nu sunt de natură să dovedească o altă situație decât cea reținută de organele de inspecție fiscală.***

**În fapt**, societatea .X. S.R.L., având activitate principală de alte lucrări de instalații pentru construcții, în perioada 01.01.2019 – 31.12.2019 a realizat venituri exclusiv din Germania, prestând servicii de construcții în exclusivitate pentru operatorul intracomunitar Y GmbH & Co. KG.

În baza art. 60 pct. 5 din Codul fiscal, societatea în perioada verificată a acordat angajaților la plata impozitului pe veniturile din salarii facilitățile fiscale aplicabile în domeniul construcțiilor.

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 Germania pentru executarea lucrărilor în construcții.

Societatea susține că doar montarea și finisarea lucrărilor au fost efectuate în Germania, lucrările de pregătire s-au efectuat din România, iar pentru fiecare angajat sunt întocmite delegații, prin care sunt stabilite zilele în care angajatul a petrecut în Germania. Angajații au primit salariul de la firma românească, astfel nu se poate vorbi despre o detașare transfrontalieră.

**În drept**, potrivit prevederilor art. 60, art. 138<sup>1</sup>, art. 140, art. 154, art. 220<sup>1</sup>, art. 220<sup>2</sup>, art. 220<sup>3</sup> și art. 220<sup>4</sup> din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

*a) angajatorii desfășoară activități în sectorul construcții care cuprind:*

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

*[...]*

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

„Art. 138<sup>1</sup> - Prevederi speciale pentru domeniul construcțiilor

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

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

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

„Art. 140. – (2) Nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale datorate de angajatorii care desfășoară activități în sectorul construcției și care se încadrează în condițiile prevăzute la art. 60 pct. 5 veniturile din salarii și asimilate salariilor realizate de persoanele fizice realizate în baza contractelor individuale de muncă încheiate cu acești angajatori, în perioada 1 ianuarie 2019 - 31 decembrie 2028 inclusiv.”

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

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

„Art. 220<sup>1</sup> – Contribuabilii care datorează contribuția asiguratorie pentru muncă

Contribuabilii obligați la plata contribuției asiguratorii pentru muncă sunt, după caz:

a) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, pentru cetățenii români, cetățeni ai 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; [...].”

*Art. 220<sup>2</sup> – Categoriile de venituri pentru care se datorează contribuția asiguratorie pentru muncă*

*(1) Contribuția asiguratorie pentru muncă se datorează pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor, definite la art. 76 alin. (1) - (3), după caz, acordate de către contribuabilii prevăzuți la art. 220<sup>1</sup> lit. a), respectiv realizate de către persoanele fizice prevăzute la art. 220<sup>1</sup> lit. b). [...]*

*Art. 220<sup>3</sup> – 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 construcției și care se încadrează în condițiile prevăzute la art. 60 pct. 5.*

*Art. 220<sup>4</sup> - Baza de calcul al contribuției asiguratorii pentru muncă*

*(1) Baza lunară de calcul al contribuției asiguratorii pentru muncă 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:*

*a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din salarii cuprind salariile de bază sau, după caz, soldele de funcție/salariile de funcție corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară, la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii;”.*

Aplicarea facilităților fiscale prevăzute la art. 60 pct. 5, art. 138<sup>1</sup>, art. 140 alin. (2), art. 154 alin. (1) lit. r) și art. 220<sup>3</sup> alin. (2) din Codul fiscal ce se acordă angajaților și angajatorilor din domeniul construcțiilor, au fost introduse prin OUG nr. 114/2018, completate prin OUG nr. 43/2019, pe motivul că în data de 29 noiembrie 2018 a fost semnat Acordul dintre Guvernul României și Federația Patronatelor Societăților din Construcții privind măsuri pentru o creștere economică sustenabilă a României, bazată pe investiții, în următorii 10 ani.

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că facilitățile fiscale acordate angajaților și angajatorilor din domeniul construcțiilor, introduse în Codul



fiscal prin OUG nr. 114/2018, completată prin OUG nr. 43/2019, au în vedere implementarea Acordului încheiat între Guvernul României și Federația 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 asigurătorii pentru muncă, de la 2,25%, la 0,3375%**, precum și de scutirea de la plata contribuțiilor de asigurări sociale datorate în cazul condițiilor deosebite de muncă sau în cazul condițiilor speciale de muncă, **dacă sunt îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute la art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015**, cu modificările și completările ulterioare.

În cazul salariaților, facilitățile fiscale prevăzute la art. 60 pct. 5, art. 138<sup>1</sup> 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 Ordinelor nr. 611/138/127/2019 din 31 ianuarie 2019 și nr. 2.165/837/743/2019 din 10 mai 2019 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a "Declarației privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate, precizează: „Facilitățile fiscale prevăzute la art. 60 pct. 5, art. 138<sup>1</sup>, art. 154 alin. (1) lit. r) și art. 220<sup>3</sup> alin. (2) din Codul fiscal nu se acordă pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor realizate de salariații detașați”.

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

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

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

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

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

Din raportul de inspecție fiscală rezultă că S.C. .X. S.R.L. în anul 2019 a avut un număr de 9 angajați în funcția de muncitor necalificat la demolarea clădirilor, captușeli zidărie, plăci mozaic, faianță, gresie, parchet (cod COR 931301), 10 angajați în funcția de tâmplar universal (cod COR 752201) și un conducător întreprindere mică-patron în construcții, pentru care au fost încheiate contracte de muncă cu normă întreagă, cu salariu de bază lunar brut de 3.000 lei prevăzut pentru domeniul construcții.

Societatea .X. S.R.L., având activitatea principală alte lucrări de instalații pentru construcții (cod CAEN 4329), în perioada 01.01.2019 – 31.12.2019 a realizat toate veniturile de la societatea Y GmbH & Co. KG (DE...) din Germania, prestând servicii de construcții în exclusivitate pentru operatorul intracomunitar german, în baza Contractului de cadru nr. .x./28.12.2018, obiectul contractului fiind executarea serviciilor de montaj prezentat.

Conform documentelor prezentate, societatea le-a acordat angajaților trimiși la muncă în străinătate salariul de bază lunar de 3.000 lei, înscris în contractul individual de muncă, pentru care întocmește state lunare de salarii, a calculat obligațiile fiscale aferente, aplicând facilitățile fiscale introduse în Codul fiscal de OUG nr. 114/2018 și de OUG nr. 43/2019.

Societatea susține că nu a detașat salariații în Germania, fapt pentru care angajații au primit salariul doar de la .X. S.R.L., iar în vederea executării lucrărilor contractate, aceștia au fost delegați în Germania unde au efectuat montarea și finisarea lucrărilor, restul lucrărilor ca lucrările de pregătire, planurile și situațiile de lucrări, s-au efectuat din România.

Organele de inspecție fiscală precizează în raport că contrar celor declarate de administrator, din documentele verificate, a rezultat că societatea a prestat servicii de construcții în exclusivitate pentru operatorul intracomunitar Y GmbH & Co. KG (DE...) din Germania în baza Contractului de cadru nr. .x./28.12.2018, obiectul contractului fiind executarea lucrărilor de construcții, iar în acest contract nu este specificat nici o obligație pentru antreprenor de a efectua planuri, schițe sau alte documente.

Totodată organele de control menționează că societatea nu a prezentat niciun contract cu firme autohtone, toate veniturile au fost înregistrate în baza facturilor emise către Y GmbH & Co. KG din Germania.

Prin contestația formulată, societatea recunoaște că în contract nu există specificație privind planuri, schițe și alte documente, dar precizează că în Germania, societatea nu este plătit pentru organizarea șantierului sau întocmirea diferitelor situații de lucrări, ci doar pentru munca efectivă, iar în caz de întârzieri, societatea este obligată la plata penalizărilor pentru fiecare oră. Astfel, pentru a putea respecta planurile în Germania, societatea trebuie să fie operativă, eficientă și să întocmească diferite situații, pe care aici în România le-a efectuat, și nu în Germania.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Or, societatea în anul 2019 a prestat servicii de construcții doar în teritoriul Germaniei, facilitățile fiscale fiind acordate pentru a sprijini sectorul construcțiilor care se confruntă cu dificultăți legate de asigurarea forței de muncă specializată și cu migrarea acesteia în afara teritoriului României.

Astfel, susținerea societății că sunt întocmite delegații pentru diferite perioade, pentru fiecare angajat al societății, prin care sunt prevăzute numărul zilelor pe care angajatul le-a petrecut în Germania și în România, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere că din dosarul cauzei rezultă că societatea contestatară nu a prestat niciun serviciu în domeniul construcțiilor pe teritoriul României, prestările de servicii efectuate au fost

realizate exclusiv pe teritoriul Germaniei, chiar dacă organizarea lucrărilor s-au efectuat din România, așa cum susține contestatoarea.

Prin urmare, societatea nu și-a îndeplinit nici condiția potrivit căreia procentul de 80% din cifra de afaceri totală să fie realizată efectiv din activitatea de construcții desfășurată pe teritoriul României, având în vedere că veniturile societății în anul 2019 au fost realizate exclusiv din Germania.

Nici afirmațiile societății că *temeiul de drept invocat de organul de control în actul administrativ contestat nu are legătură cu obligația fiscală stabilită și nu conține prevederi cu privire la caracterul impozabil al sumei respective* nu sunt întemeiate în condițiile în care legislația invocată prevede și stabilește condițiile în care aceste facilități pot fi acordate, iar nerespectarea acestora atrage anularea acordării facilităților fiscale și aplicarea cotelor standard prevăzute de Codul fiscal.

Recalcularea contribuțiilor și a impozitului se efectuează în conformitate cu prevederile Legii nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, iar pentru diferențele de obligații fiscale rezultate ca urmare a recalculării contribuțiilor sociale și impozitului pe venit se percep dobânzi și penalități de întârziere potrivit dispozițiilor art. 173 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, având în vedere că argumentele formulate de societatea contestatară nu sunt de natură să dovedească o altă situație decât cea reținută de organele de inspecție fiscală, în temeiul art. 269 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul nr. 3.741/2015, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./19.06.2020, cu privire la obligațiile fiscale stabilite suplimentar în sumă totală de .x1. lei, reprezentând CAS angajat, CASS angajat, contribuția asiguratorie pentru muncă și impozit pe veniturile din salarii.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 60 alin. (5), art. 138<sup>1</sup>, art. 140 alin. (2), art. 154 alin. (1) lit. r), art. 220<sup>1</sup> lit. a), art. 220<sup>2</sup> alin. (1), art. 220<sup>3</sup> alin. (1) și (2) și art. 220<sup>4</sup> alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, art. 9, art. 26 și art. 130 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, contribuția asiguratorie pentru muncă 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./19.06.2020**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./19.06.2020 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.