

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ  
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI  
Biroul Soluționare Contestații

**DECIZIA nr.170 din 2015**  
privind soluționarea contestației formulată de  
**S.C. ....S.R.L.** din ....., județul .....

Cu adresa nr. .... , înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr. ...., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** .... a înaintat dosarul contestației formulată de **S.C. .... S.R.L.** din ....., **județul** ....., împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.....* .

Decizia de impunere contestată a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală nr. .... .

S.C. .... S.R.L are domiciliul fiscal în Municipiul ....., Str. .... , nr..... , corp .... , județul ..... este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Giurgiu sub nr..... și are codul unic de înregistrare fiscală .... cu atribut fiscal RO.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de ..... lei, reprezentând:

- ..... lei contribuție de asigurări sociale datorată de angajator ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator ;
- ..... lei contribuție individuală de asigurări de sociale reținută de la asigurați ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției individuale de asigurări de sociale reținută de la asigurați ;
- ..... lei contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator ;
- ..... lei contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator ;
- ..... lei contribuție individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj ;
- ..... lei contribuția anagajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției anagajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ..... lei contribuție pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator ;
- ..... lei contribuție pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- ..... lei accesorii aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- ..... lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice ;
- ..... lei accesorii aferente contribuțiilor pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice ;
- ..... lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor ;
- ..... lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor.

**Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile** prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea*

contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale", respectiv actul atacat a fost comunicat societății contestatoare în data de ....., iar contestația a fost depusă în data de ..... și înregistrată la A.J.F.P ..... sub nr. .... .

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

### **I. Societatea contestatoare susține următoarele:**

"[...] CONSIDERĂM DECIZIA DE IMPUNERE CA FIIND NETEMEINICĂ ȘI NELEGALĂ AVÂND ÎN VEDERE URMĂTOARELE ASPECTE DE FAPT ȘI DE DREPT

*In fapt, între ..... și subscrisa s-au încheiat o serie de contracte de cesiune drepturi de autor prin intermediul cărora Geambașu Adrian a cesionat către subscrisa în mod exclusiv și în totalitate drepturile de autor deținute de acesta, subscrisa achitând la zi toate taxele aferente datorate [...].*

*[...] inspectorii fiscali au înțeles să reconsidere activitatea desfășurată de ..... în mod independent, din activitate independentă în activitate dependentă contrar art.7 din Codul fiscal și a normelor de aplicare [...].*

*De asemenea, dispozițiile art.46 din Codul fiscal definesc noțiunea de activitate independentă [...], iar prin normele de aplicare ale acestui articol înțelege să detalieze [...], precizând caracterul unei asemenea activități ce generează astfel de venituri ca fiind una cu caracter independent. [...].*

*Mai mult decât atât, dincolo de aceste dispoziții legale, activitatea pe care a realizat-o numitul ..... a fost una strict independentă, acesta cesionând drepturile de autor către SC ..... SRL, conform contractelor de cesiune încheiate între părți, activitatea acestuia fiind una strict independentă, neincluzându-se în sfera de aplicare a art.7 Cod fiscal.*

*De asemenea, chiar dacă Geambașu Adrian este angajat al SC ..... SRL, acesta nu are printre atribuțiile de serviciu [...] realizarea de investiții [...] având doar atribuții specifice funcției de director. Însă chiar dacă prin absurd am considera activitatea desfășurată de ..... în realizarea investițiilor, ca fiind una dependentă, codul fiscal interzice în mod strict recalificarea acestei activități din activitate independentă în activitate dependentă [...]."*

### **II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .... întocmit la S.C. ....S.R.L., s-au stabilit următoarele:**

*"[...] Perioada supusă inspecției fiscale: ..... – ..... . [...].*

*Pentru perioada verificată, la un fond de salarii în sumă de ..... lei la care s-au aplicat deducerile legale, societatea constituie și reține impozit pe veniturile din salarii în sumă de ..... lei, impozit pe venit declarat și achitat în totalitate la organul fiscal teritorial. [...].*

*În urma verificării efectuate asupra documentelor financiar-contabile ale societății s-au constatat următoarele:*

*În perioada ..... – ..... , SC ..... SRL, constituie și achită venituri din proprietate intelectuală, pentru care reține și achită impozit pe venit în sumă de ..... lei [...], către dl ..... , urmare a contractelor de cesiune încheiate :*

*\* contract de cesiune model de utilitate Sistem ..... , încheiat în data de ..... [...]*

*\* contract de cesiune program de calculator pentru placa de bază ..... tip ..... , versiunea ..... , încheiat în data de ..... [...]*

*\* contract de cesiune program calculator pentru model de utilitate sistem monitorizare, stocare și transmitere a informațiilor de exploatare pentru mașinile de joc ..... , încheiat în data de ..... [...]*

*\* contract de cesiune program de calculator pentru model de utilitate sistem ..... , VERSIUNEA ..... , încheiat în data de ..... [...].*

*\* contract de cesiune program de calculator pentru modelul de utilitate sistem ..... , VERSIUNEA ..... , încheiat în data de ..... [...].*

*Referitor la contractele de cesiune încheiate în perioada ..... – ..... , organele de inspecție fiscală fac următoarele precizări:*

*- contractele de cesiune au fost încheiate între cedent ..... și cesionar SC ..... SRL, societatea având ca administrator unic și acționar majoritar [...] pe d-l ..... ;*

*- toate contractele de cesiune sunt semnate de d-l ..... , atât ca administrator cât și la cedent; [...];*

*- Domnul ..... este salariat la SC ..... SRL, în funcție de director general[...]*

*- în baza contractelor de cesiune reiese că, cedentul cesionează exclusiv și în totalitate toate drepturile cesionarului, cedentul neputând lucra în același timp pentru mai mulți clienți; [...]*

*- în perioada supusă inspecției fiscale s-a constatat că, ..... și-a desfășurat activitatea la sediul societății, în baza contractului individual de muncă încheiat pe durată nedeterminată [...];*

*- atât contractul de muncă individual cât și cel de cesiune drept autor au existat în aceeași perioadă [...];*

*- conform bilanțelor de verificare, situațiilor financiare anuale întocmite, rezultă că în perioada .....-..... și respectiv ..... , societatea nu a înregistrat profit impozabil, ci pierdere, menționăm faptul că până la data de ..... societatea a înregistrat profit impozabil; [...]*

*- organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a constituit în perioada .....-..... , venituri din drepturi de proprietate intelectuală, respectiv drepturi de autor, către persoana fizică în sumă de ..... lei, care în aceeași perioadă deținea în cadrul societății calitatea de salariat cu contract de muncă pe perioadă nedeterminată [...].*

Considerăm că activitatea în relația SC ..... SRL și d-l ..... , în baza contractelor de cesiune, este desfășurată în manieră dependentă [...].

În concluzie

A) Referitor la criteriile de independență ale unei activități așa cum prevede art.46 din legea 571/2003 [...] coroborat cu pct. 19 din HG 44/2004 [...].

Facem următoarele precizări:

- beneficiarul veniturilor din cesionarea drepturilor intelectuale nu desfășoară această activitate pe cont propriu,

- nu are liberă alegere în desfășurarea activității [...],

- nu își asumă nici un risc al afacerii și nici nu poate desfășura activitatea pentru mai mulți clienți. [...]

În cazul de față cesiunea din drepturi de autor [...] creează între cedent și cesionar o relație de dependență pe timpul relației între angajat și angajator, astfel plătitorul de venit are o relație de dependență cu consecința asimilării venitului cu salariul.

B) Referitor la reconsiderarea unei activități din activitate independentă în activitate dependentă așa cum prevede art.7 pct.2.1 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal [...].

În concluzie, considerăm că activitatea economică desfășurată între SC ..... SRL și dl ..... , în baza contractelor de cesiune a drepturilor intelectuale, este o activitate economică realizată într-o manieră DEPENDENTĂ. [...]

În situația existenței unei activități dependente ca urmare a unei relații de angajare, remunerația prestărilor rezultate din cesiunile de drepturi de proprietate intelectuală care intră în sfera sarcinilor de serviciu reprezintă venituri de natură salarială, [...] și se impun impozitării potrivit prevederilor cap. III " Venituri din salarii" al titlului III din Codul fiscal. [...]

Organele de inspecție fiscală au reconsiderat activitatea de cesiune a drepturilor intelectuale ca și activitate dependentă, impozitul pe venitul din salarii fiind recalculat în funcție venitul brut aferent veniturilor din cesiunea drepturilor intelectuale constituit de societate [...]:

- impozit pe venitul din salarii stabilit suplimentar ..... lei

- impozit compensat cu impozitul pe veniturile din valorificarea drepturilor de proprietate intelectuală ..... lei [...]

- impozit rămas de plată ..... lei [...]

- pentru suma de ..... lei reprezentând debit stabilit suplimentar, s-au calculat accesorii până la data de ..... în sumă de ..... lei [...].

Constatări fiscale:

Temei legal: Legea nr.263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice, Legea 571/2003 privind Codul fiscal [...], Metodologia de inspecție fiscală privind impozitul pe venitul din salarii și contribuții sociale obligatorii nr.853939/10.09.2014.

Perioada supusă inspecției fiscale: ..... – ..... .

Ca urmare a reconsiderării unei activități ca activitate dependentă, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator s-a recalculat în funcție de venitul brut aferent veniturilor din cesiunea dreptului de proprietate intelectuală, constituit de societate [...];

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator stabilită suplimentar în sumă de ..... lei [...]

- pentru suma de ..... lei, debit stabilit suplimentar, s-au calculat accesorii până la data de ..... în sumă de ..... lei [...].

- contribuția de asigurări sociale reținută de la asigurați stabilită suplimentar în sumă de ..... lei [...].

În cazul reconsiderării unei activități ca activitate dependentă, impozitul pe venit și contribuțiile sociale obligatorii, stabilite potrivit legii, vor fi recalculat și virate, fiind datorate solidar de către plătitorul și beneficiarul de venit. În acest caz se aplică regulile de determinare a impozitului pe veniturile din salarii realizate în afara funcției de bază. [...]

- pentru suma de ..... lei, reprezentând debit stabilit suplimentar, s-au calculat accesorii până la data de ..... în sumă de ..... lei [...].

Temei legal: Legea nr.346/2002, privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale [...], Legea 571/2003 privind Codul fiscal [...], Metodologia de inspecție fiscală privind impozitul pe venitul din salarii și contribuții sociale obligatorii nr.853939/10.09.2014. [...]

- pentru suma de ..... lei, reprezentând debit stabilit suplimentar, s-au calculat accesorii până la data de ..... în sumă de ..... lei [...].

Motiv de fapt:

Ca urmare a reconsiderării unei activități ca activitate dependentă, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale s-a recalculat [...]:

- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale stabilită suplimentar în sumă de ..... lei [...].

Constatări fiscale:

Temei legal: Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, Legea 571/2003 privind Codul fiscal [...], Metodologia de inspecție fiscală privind impozitul pe venitul din salarii și contribuții sociale obligatorii nr.853939/10.09.2014. [...].

- pentru suma de ..... lei reprezentând debit stabilit suplimentar, s-au calculat accesorii până la data de ..... în sumă de ..... lei [...].

Motiv de fapt:

Ca urmare a reconsiderării unei activități ca activitate dependentă, contribuția de asigurare pentru șomaj datorată de angajator s-a recalculat [...]:

- contribuția de asigurare pentru șomaj datorată de angajator stabilită suplimentar în sumă de ..... lei [...].

Temei legal: Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății [...], Legea 571/2003 privind Codul fiscal [...], Metodologia de inspecție fiscală privind impozitul pe venitul din salarii și contribuții sociale obligatorii nr.853939/10.09.2014. [...]

- pentru suma de ..... lei, reprezentând debit stabilit suplimentar, s-au calculat accesorii până la data de ..... în sumă de ..... lei [...].

Motiv de fapt:

Ca urmare a reconsiderării unei activități ca activitate dependentă, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați s-a recalculat [...]:

- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați stabilită suplimentar în sumă de ..... lei [...].

Temei legal: O.U.G nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, Legea 571/2003 privind Codul fiscal [...], Metodologia de inspecție fiscală privind impozitul pe venitul din salarii și contribuții sociale obligatorii nr.853939/10.09.2014. [...]

- pentru suma de ..... lei, reprezentând debit stabilit suplimentar, s-au calculat accesorii până la data de ..... în sumă de ..... lei [...].

Motiv de fapt:

Ca urmare a reconsiderării unei activități ca activitate dependentă, contribuția pentru concedii și indemnizații s-a recalculat [...]:

- contribuția pentru concedii și indemnizații stabilită suplimentar în sumă de ..... lei [...].

Temei legal: Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, Legea 571/2003 privind Codul fiscal [...], Metodologia de inspecție fiscală privind impozitul pe venitul din salarii și contribuții sociale obligatorii nr.853939/10.09.2014. [...].

- pentru suma de ..... lei, reprezentând debit stabilit suplimentar, s-au calculat accesorii până la data de ..... în sumă de ..... lei [...].

Motiv de fapt:

Ca urmare a reconsiderării unei activități ca activitate dependentă, contribuția individuală de asigurare pentru șomaj reținută de la asigurați s-a recalculat [...]:

- contribuția individuală de asigurare pentru șomaj reținută de la asigurați stabilită suplimentar în sumă de ..... lei [...].

Temei legal: Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea fondului de garantare pentru plata creanțelor fiscale, Legea 571/2003 privind Codul fiscal [...], Metodologia de inspecție fiscală privind impozitul pe venitul din salarii și contribuții sociale obligatorii nr.853939/10.09.2014. [...].

- pentru suma de ..... lei, reprezentând debit stabilit suplimentar, s-au calculat accesorii până la data de ..... în sumă de ..... lei [...].

Motiv de fapt:

Ca urmare a reconsiderării unei activități ca activitate dependentă, contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale s-a recalculat [...]:

- contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale stabilită suplimentar în sumă de ..... lei [...].

Temei legal: Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, Legea 571/2003 privind Codul fiscal [...], Metodologia de inspecție fiscală privind impozitul pe venitul din salarii și contribuții sociale obligatorii nr.853939/10.09.2014. [...].

- pentru suma de ..... lei, reprezentând debit stabilit suplimentar, s-au calculat accesorii până la data de ..... în sumă de ..... lei [...].

Motiv de fapt:

Ca urmare a reconsiderării unei activități ca activitate dependentă, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator s-a recalculat [...]:

- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator stabilită suplimentar în sumă de ..... lei [...].”

### **III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:**

\* Raportul de inspecție fiscală nr. .... încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .... a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, înregistrare, virare și declarare în cuantumurile și la termenele legale a a impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor sociale aferente perioadei ..... — .....

S.C. .... S.R.L. are ca principal obiect de activitate "Activități de jocuri de noroc și pariuri" - cod CAEN 9200.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de ..... lei și contribuții sociale în sumă totală de ..... lei, rezultat al majorării bazei de impunere cu veniturile din cesiunea drepturilor intelectuale, ca urmare a reconsiderării activității de cesiune a drepturilor intelectuale ca activitate dependentă.

Pentru întârzierea la plată, au fost calculate accesoriile aferente impozitului pe veniturile din salarii în sumă de ..... lei și aferente contribuțiilor sociale în sumă totală de ..... lei.

\* Prin contestația formulată, societatea comercială solicită anularea în totalitate a obligațiilor fiscale stabilite la control în sumă de ..... lei, susținând următoarele:

- organele de inspecție fiscală au reconsiderat activitatea desfășurată de dl. ....din activitate independentă în activitate dependentă, contrar art.7 din Codul fiscal și a normelor de aplicare ale acestuia;

- dispozițiile art.46 din Codul fiscal definesc noțiunea de activitate independentă, veniturile din drepturile de autor fiind calificate în mod expres ca fiind venituri obținute din activitate independentă;

- deși domnul ..... este angajat al SC .....SRL, acesta nu are printre atribuțiile de serviciu realizarea de investiții, având doar atribuții specifice funcției de director.

\* Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:

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

*[...] Art. 7 - Definiții ale termenilor comuni*

*(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: [...]*

*2.1. Orice activitate poate fi reconsiderată ca activitate dependentă dacă îndeplinește cel puțin unul dintre următoarele criterii:*

*a) beneficiarul de venit se află într-o relație de subordonare față de plătitorul de venit, respectiv organele de conducere ale plătitorului de venit, și respectă condițiile de muncă impuse de acesta, cum ar fi: atribuțiile ce îi revin și modul de îndeplinire a acestora, locul desfășurării activității, programul de lucru;*

*b) în prestarea activității, beneficiarul de venit folosește exclusiv baza materială a plătitorului de venit, respectiv spații cu înzestrare corespunzătoare, echipament special de lucru sau de protecție, unelte de muncă sau altele asemenea și contribuie cu prestația fizică sau cu capacitatea intelectuală, nu și cu capitalul propriu;*

*c) plătitorul de venit suportă în interesul desfășurării activității cheltuielile de deplasare ale beneficiarului de venit, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, precum și alte cheltuieli de această natură;*

*d) plătitorul de venit suportă indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă, în contul beneficiarului de venit.*

*2.2. În cazul reconsiderării unei activități ca activitate dependentă, impozitul pe venit și contribuțiile sociale obligatorii, stabilite potrivit legii, vor fi recalulate și virate, fiind datorate solidar de către plătitorul și beneficiarul de venit. În acest caz se aplică regulile de determinare a impozitului pentru veniturile din salarii realizate în afara funcției de bază. [...]*

**Art. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

*(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. [...]*

**Art. 46 - Definierea veniturilor din activități independente**

*(4) Veniturile din valorificarea sub orice formă a drepturilor de proprietate intelectuală provin din brevete de invenție, desene și modele, mostre, mărci de fabrică și de comerț, procedee tehnice, know-how, din drepturi de autor și drepturi conexe dreptului de autor și altele asemenea. [...]*

**Art. 55 - Definierea veniturilor din salarii**

*(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă 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. [...]*

**Art. 296<sup>18</sup> - Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale [...]**

*(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

*a) pentru contribuția de asigurări sociale:*

*a<sup>1</sup>) 31,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator;*

*a<sup>2</sup>) 36,3% pentru condiții deosebite de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 25,8% pentru contribuția datorată de angajator;*

a<sup>3)</sup>) 41,3% pentru condiții speciale de muncă și pentru alte condiții de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 30,8% pentru contribuția datorată de angajator;

b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:

b<sup>1)</sup>) 5,5% pentru contribuția individuală;

b<sup>2)</sup>) 5,2% pentru contribuția datorată de angajator;

c) 0,85% pentru contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;

d) pentru contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj:

d<sup>1)</sup>) 0,5% pentru contribuția individuală;

d<sup>2)</sup>) 0,5% pentru contribuția datorată de angajator;

e) 0,15% - 0,85% pentru contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, diferențiată în funcție de clasa de risc, conform legii, datorată de angajator;

f) 0,25% pentru contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajator.

[...]"

- Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

**"Art. 46 - Definirea veniturilor din activități independente**

[...] 19. Exercițarea unei activități independente presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ. Printre criteriile care definesc preponderent existența unei activități independente sunt: libera alegere a desfășurării activității, a programului de lucru și a locului de desfășurare a activității; riscul pe care și-l asumă întreprinzătorul; activitatea se desfășoară pentru mai mulți clienți; activitatea se poate desfășura nu numai direct, ci și cu personalul angajat de întreprinzător în condițiile legii. [...]

24. [...] În situația existenței unei activități dependente ca urmare a unei relații de angajare, remunerația prestărilor rezultate din cesiunile de drepturi de proprietate intelectuală care intră în sfera sarcinilor de serviciu reprezintă venituri de natură salarială, conform prevederilor menționate în mod expres în contractul dintre angajat și angajator, și se supun impozitării potrivit prevederilor cap. III "Venituri din salarii" al titlului III din Codul fiscal. [...]

**Art. 55 - Definirea veniturilor din salarii**

[...] 67. Veniturile de natură salarială prevăzute la art. 55 din Codul fiscal, denumite în continuare venituri din salarii, sunt venituri din activități dependente, dacă sunt îndeplinite următoarele criterii:

- părțile care intră în relația de muncă, denumite în continuare angajator și angajat, stabilesc de la început: felul activității, timpul de lucru și locul desfășurării activității [...]."

**1) Referitor la impozitul pe venituri din salarii în sumă de ..... lei și accesoriile aferente în sumă de ..... lei**

În fapt, în perioada ..... - ....., S.C ..... S.R.L., constituie și achită venituri din proprietate intelectuală, pentru care reține și achită impozit pe venit în sumă de ..... lei, către domnul ....., în baza contractelor de cesiune încheiate, astfel:

- Contract de cesiune model de utilitate ....., încheiat în data de 07.06.2012, care are ca obiect cesionarea exclusivă și în totalitate a drepturilor acestui model, de cedentii .....și ....., cesionarului S.C. .... S.R.L;

- Contract de cesiune program de calculator pentru placă de bază .... tip ..... , versiunea ..... , încheiat în data de ..... , având ca obiect cesionarea exclusivă și în totalitate a drepturilor asupra programului de calculator, de cedentul ....., cesionarului S.C. .... S.R.L;

- Contract de cesiune program de calculator pentru model de utilitate sistem de monitorizare, stocare și transmitere a informațiilor de exploatare, pentru mașinile de joc ....., încheiat în data de ....., având ca obiect cesionarea exclusivă și în totalitate a drepturilor asupra programului de calculator, de cedentul ..... cesionarului S.C. .... S.R.L;

- Contract de cesiune program calculator pentru modelul de utilitate sistem ..... , versiunea ..... , încheiat în data de ..... , având ca obiect cesionarea exclusivă și în totalitate a drepturilor asupra programului de calculator, de cedentul .....cesionarului S.C. ....S.R.L;

- Contract de cesiune program de calculator pentru model de utilitate sistem ....., VERSIUNEA ....., încheiat în data de ..... , având ca obiect cesionarea exclusivă și în totalitate a drepturilor asupra programului de calculator, de cedentul ..... cesionarului S.C. ....S.R.L.

Domnul ..... în aceeași perioadă deținea în cadrul societății și calitatea de salariat cu contract de muncă pe perioadă nedeterminată cu durată de lucru 8 ore/zi, 40 de ore/săptămână.

Organele de inspecție fiscală au considerat că activitatea desfășurată de domnul ..... în relația cu S.C. ....S.R.L , în baza contractelor de cesiune mai sus menționate este desfășurată în manieră dependentă, stabilind că veniturile din cesiunea drepturilor de

proprietate intelectuală sunt venituri de natură salarială, pentru care societatea nu a calculat, reținut, declarat și achitat impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile aferente, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit suplimentar pe veniturile din salarii datorat în sumă de ..... lei, pentru perioada ..... – .....

Având în vedere textele de lege incidente în speța supusă soluționării și starea de fapt prezentată detaliat în Decizia de impunere și în Raportul de inspecție fiscală, cu privire la reîncadrarea operațiunilor din punct de vedere fiscal, se reține că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră la nivel de lege, principiul prelevanței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest sens, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Se reține că, potrivit doctrinei, intenția legiuitorului este de a consacra principiul realității economice urmărind să împiedice evitarea plății impozitelor prin încheierea de acte care invocând un scop aparent economic, țintesc ca scop principal, obținerea de avantaje fiscale.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală, la stabilirea obligațiilor fiscale, sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, în baza informațiilor și documentelor prezentate de contribuabil sau furnizate de terțe persoane la solicitarea acestora, prin identificarea circumstanțelor edificatoare fiecărui caz.

În cazul de față, activitatea de invenție programe pentru calculator, s-a desfășurat în baza unor contracte de cesiune a dreptului de autor încheiate de salariat cu angajatorul, rezultând că acestea sunt venituri de natură salarială în condițiile în care persoana respectivă desfășoară activități utilizând baza materială a angajatorului sau a celeilalte părți contractante.

Se constată că organele de inspecție fiscală au fost îndreptățite să reconsidere activitatea, în sensul că orice activitate poate fi reconsiderată ca activitate dependentă, urmare concluziilor desprinse din analiza făcută de organele de inspecție fiscală cu privire la situația în care se află beneficiarul de venit și anume:

- beneficiarul de venit se află într-o relație de subordonare față de plătitorul de venit, și respectă anumite condiții, cum ar fi locul de desfășurare a activității, programul de lucru;
- folosește baza materială a plătitorului de venit, uneltele de muncă;
- contribuie cu prestația fizică sau capacitatea intelectuală nu și cu capital propriu;
- plătitorul de venit suportă indemnizația de concediu de odihnă în contul beneficiarului de venit.

Conform prevederilor legale, aplicabile în speța supusă soluționării, se reține că persoanele fizice angajate, precum și cele care încheie contracte, altele decât cele prin care care sunt reglementate relațiile de angajare, și care desfășoară activități utilizând baza materială a angajatorului sau a celeilalte părți contractante, în vederea realizării de investiții, obțin venituri de natură salarială.

În cazul de față, din fișa postului încheiată în data de ..... , pentru postul de Director General, titularul postului fiind domnul ..... , reiese că acesta utilizează calculatorul și mașina puse la dispoziție de către societate.

Mai mult, din coroborarea art.46 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu pct.24 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare (mai sus citate), se reține că în situația existenței unei activități dependente ca urmare a unei relații de angajare, remunerația prestărilor rezultate din cesiunile de drepturi de proprietate intelectuală care intră în sfera sarcinilor de serviciu reprezintă venituri de natură salarială și se supun impozitării ca "Venituri din salarii".

\* Susținerea din contestație potrivit căreia: „[...] activitatea pe care a realizat-o numitul ..... a fost una strict independentă, acesta cesionând drepturile de autor către SC ..... SRL, conform contractelor de cesiune încheiate între părți, activitatea acestuia fiind una strict independentă, neincluzându-se în sfera de aplicare a art.7 Cod fiscal ” nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece o activitate economică este considerată că are un caracter independent atunci când activitatea este

exercitată de o persoană care nu este organic integrată într-o întreprindere, respectiv persoana în cauză dispune de o libertate de organizare corespunzătoare, cât privește resursele umane și materiale folosite pentru exercițiul activității și riscul economic inerent acestei activități este suportat de această persoană.

În cazul de față, cedentul, prin contractul de cesiune a drepturilor intelectuale exclusiv și în totalitate, își asumă obligația de a nu împiedica exploatarea și valorificarea operei sale de către cesionar, și nu își asumă un risc propriu al afacerii.

Prin urmare, o activitate care nu îndeplinește aceste condiții nu este considerată independentă.

În cazul de față, cesiunea drepturilor de autor creează între cedent și cesionar o relație dependentă de tipul relației între angajat și angajator, astfel încât plătitorul de venit are o relație dependentă, cu consecința asimilării venitului cu salariul.

Urmare celor de mai sus și având în vedere că societatea nu aduce în susținerea cauzei argumente de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. .... care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere contestate, se reține că societatea datorează impozit pe veniturile din salarii stabilit suplimentar în sumă de ..... lei.

Față de cele prezentate mai sus, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru impozitul pe veniturile din salarii stabilit suplimentar în sumă de ..... lei, ca și pentru accesoriile aferente în sumă de ..... lei (..... lei dobânzi/majorări de întârziere + ..... lei penalități de întârziere), calculate în baza prevederilor art. 119, art.120 și art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală actualizată și datorate conform principiului de drept „*accesoriul urmează principalul*”.

## **2) Referitor la contribuțiile la asigurările sociale și fondurile speciale în sumă totală de ..... lei și accesoriile în sumă de ..... lei**

În fapt, organele de inspecție fiscală au reconsiderat activitatea în relația S.C ..... S.R.L. și domnul ....., în baza contractelor de cesiune a drepturilor intelectuale, veniturile obținute fiind asimilate salariilor și au recalculat veniturile din salarii stabilind pe perioada supusă verificării un impozit pe salarii suplimentar în sumă de ..... lei aferent unei baze suplimentare în cuantum de ..... lei, aferent căreia au calculat următoarele obligații fiscale suplimentare :

- ..... lei contribuție de asigurări sociale datorată de angajator ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator ;
- ..... lei contribuție individuală de asigurări de sociale reținută de la asigurați ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției individuale de asigurări de sociale reținută de la asigurați ;
- ..... lei contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator ;
- .....lei accesorii aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator ;
- .....lei contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator ;
- .....lei accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator ;
- .....lei contribuție individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj ;
- .....lei accesorii aferente contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj ;
- .....lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale ;
- .....lei accesorii aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .....lei contribuție pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator ;
- .....lei accesorii aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator ;
- .....lei contribuție pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- .....lei accesorii aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- .....lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice ;



- .....lei accesorii aferente contribuțiilor pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice ;

Față de prevederile legale aplicabile în speța analizată, respectiv: art.7 "Definiții ale termenilor comuni" alin.(1) pct.2.2 din Codul fiscal, art.11 "Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal" alin.(1), art.46 "Definirea veniturilor din activități independente" din Codul fiscal coroborat cu pct.24 din Normele metodologice date în aplicarea acestui articol, art.55 "Definirea veniturilor din salarii" din Codul fiscal, art.296<sup>3</sup> "Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale" lit.a) și e) din Codul fiscal și art.296<sup>18</sup> "Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale" din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (mai sus citate), se reține că angajatorii au obligația de a calcula contribuțiile sociale aferente veniturilor de natură salarială prin aplicarea cotelor legale la valoarea fondului de salarii brute realizate lunar de salariați iar angajații datorează contribuții sociale prin aplicarea cotelor legale asupra unei baze lunare de calcul constituită din salariile individuale brute, realizate lunar, inclusiv sporurile și adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de muncă, respectiv asupra veniturilor brute de natura drepturilor salariale realizate lunar de asigurat.

Prin urmare, având în vedere că organele de inspecție fiscală au reconsiderat activitatea în relația S.C ..... S.R.L. și domnul ..... , în baza contractelor de cesiune a drepturilor intelectuale, veniturile obținute în perioada verificată reprezintă avantaje de natură salarială, și în consecință aferent acestora, se datorează contribuții la bugetul asigurărilor sociale și fondurilor speciale.

Astfel, în baza prevederilor legale aplicabile în speța supusă soluționării și coroborat cu constatările prezentate la pct. 1. din decizie, rezultă că în mod legal au fost stabilite contribuțiile sociale aferente veniturilor de natură salarială datorate de S.C. .... S.R.L în sumă totală de .....lei, cât și accesorii aferente în sumă totală de .....lei, drept pentru care se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru aceste sume.

**IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației** formulată de **S.C. ....S.R.L.** din .....,  **județul .....** , împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. ...., act administrativ fiscal emis de A.J.F.P.....– Inspecție Fiscală*, în conformitate cu prevederile alin.(1) ale art. 216 din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE :**

**1. Respingerea contestației ca neîntemeiată** pentru suma totală de **587.548 lei**, reprezentând:

- .....lei contribuție de asigurări sociale datorată de angajator ;
- .....lei accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator ;
- .....lei contribuție individuală de asigurări de sociale reținută de la asigurați ;
- .....lei accesorii aferente contribuției individuale de asigurări de sociale reținută de la asigurați ;
- .....lei contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator ;
- .....lei accesorii aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator ;
- .....lei contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator ;
- .....lei accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator ;
- .....lei contribuție individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj ;
- .....lei accesorii aferente contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj ;
- .....lei contribuția anagajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale ;
- .....lei accesorii aferente contribuției anagajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;

- .....lei contribuție pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator ;
- .....lei accesorii aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator ;
- .....lei contribuție pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- .....lei accesorii aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- .....lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice ;  
.....lei accesorii aferente contribuțiilor pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice ;
- .....lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor ;  
.....lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor.

**2.** Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

**DIRECTOR GENERAL,**