

DECIZIA nr 498/2014
privind solutionarea contestatiei formulata de
X,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Sector 2 a Finantelor Publice, cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **X**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AS2FP sub nr. x, completata prin adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. x il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, comunicata in data de **06.02.2014**, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata :

	Debit	Accesorii
CAS angajator		
CAS angajat		
CAS accidente munca		
somaj angajator		
somaj angajat		
fond garantare		
CASS angajator		
CASS angajat		
concedii si indemnizatii		
CAS contracte/conventii		
sanatate contracte/conventii		
venituri salarii		
venituri contracte/conventii		
TOTAL		

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu pct. 2.1 din OPANAF nr. 450/2013, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata asociatia aduce urmatoarele argumente :

1. Referitor la perioada 01.01.2008 – 30.10.2010 :

Asociatia a achitat suma totala de x lei catre X, X si X. In mod eronat organele de control au constatat ca nu a constituit, declarat si virat impozitul pe venituri si contributiile datorate, intrucat Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede numai

obligatii in ceea ce priveste impozitul pe venit in cota de 16% aplicata la venitul brut, respectiv $x \text{ lei} * 16\% = x \text{ lei}$.

Prin urmare, in legatura cu suma de $x \text{ lei}$ sunt datorate si accesoriile pentru neconstituirea si nevirarea sumelor de bugetul general consolidat.

Mai mult, dispozitiile art. 7 din Codul fiscal au fost modificate prin OUG nr. 58/2010, in vigoare incepand cu data de 01.07.2010, motiv pentru care, pe perioada 01.01.2008 – 01.07.2010, activitatile personalului de intretinere instalatii si curatenie nu pot fi reconsiderate ca fiind dependente.

Asociatia de proprietari s-a constituit la data de 10.08.2010 si a obtinut CIF la data de 13.10.2010, astfel ca asociatia putea produce efecte juridice de natura fiscala incepand cu data de 13.10.2010.

2. Referitor la perioada 01.11.2010 – 31.10.2012:

Potrivit Legii nr. 230/2007, care este o lege speciala adresata exclusiv asociatiilor de proprietari, permite desfasurarea activitatilor asociatiilor prin incheierea de contracte de orice fel si nu, in mod limitativ, numai contracte individuale de munca.

Pentru contractele incheiate in aceasta perioada, asociatia a constituit si virat impozit in cota de 16% aplicata asupra veniturului brut.

In mod eronat inspectorii fiscali au reincadrat activitatile de intretinere ale condominiului ca fiind activitati dependente, astfel:

A. Activitatea desfasurata de domnul X nu desemneaza o activitate dependenta, avand in vedere urmatoarele considerente:

- in modelul de contract folosit, desi se mentioneaza un numar de ore de lucru de 2 ore/ zi, nu s-a realizat niciodata contabilizarea orelor de lucru prin fise de pontaj sau condica de prezenta si nici nu exista un birou sau spatiu personalizat; domnul respectiv s-a prezentat numai la solicitarea expresa a asociatiei; astfel ca in acest caz s-a realizat o veritabila activitate independenta, pentru care a realizat un venit lunar de $x \text{ lei}$, cu privire la care asociatia a constituit si virat un impozit de 16%;

- in aceleasi conditii s-a realizat si activitatea aceleiasi persoane cu privire la inlocuirea coloanei comune de scurgere, care s-a desfasurat fara un program impus; mai mult, lucrarea s-a realizat intr-o singura zi, desi in contract se mentioneaza o perioada de 2 luni, cu un venit lunar de $x \text{ lei}$;

- baza materiala si sculele sunt ale prestatorului.

B. Activitatea desfasurata de domnul X si doamna X nu desemneaza o activitate dependenta, avand in vedere urmatoarele considerente:

- in modelul de contract folosit, desi se mentioneaza un numar de ore de lucru de 2 ore/ zi, nu s-a realizat niciodata contabilizarea orelor de lucru prin fise de pontaj sau condica de prezenta si nici nu exista un birou sau spatiu personalizat; domnul respectiv si-a ales trei zile din saptamana pentru a asigura curatenia in condominiu, in care nu era tinut de un program fix, ci de programul societatii x care ridica pubelele de doua ori pe saptamana;

- materialele folosite, respectiv detergent, lopata, matura, mop si galeata sunt materiale consumabile care nu pot constitui o veritabila baza materiala, intrucat nu au valoare ridicata; pubelele nu apartin asociatiei, ci sunt inchiriate de la SC x ;

- singurul spatiu detinut de asociatie unde sunt depozitate matura, lopata, galeata, etc. este ghenă de gunoi;

- asociatia nu a decontat transportul persoanei si nici nu a platit concediu de odihna sau indemnizatie de incapacitate temporara de munca;

- pentru veniturile platite, asociatia a constituit si virat impozitul in cota 16%.

C. Referitor la conventiile civile de prestari servicii incheiate cu X, X, X X, X:

Activitatile desfasurate de aceste persoane sunt activitati independente, avand in vedere considerente anterior prezentate si intrucat sunt desfasurate cu ocazia aparitiei unor evenimente neprevazute, respectiv renovare lift urmare recomandarilor facute de SC x SA si dezafectarea centralei termice conform Adunarii generale a asociatiei din data de 23.11.2010.

3. Referitor la perioada 01.11.2012 – 30.09.2013:

Asociatia si-a indeplinit obligatiile de angajator in ceea ce priveste contractele incheiate cu X (in calitate de pensionar), X si X.

In Anexa 1 a raportului de inspectie fiscala asociatia nu figureaza cu sumele platite la bugetul consolidat de stat reprezentand impozit retinut 16%.

In concluzie, solicita anulara partiala a actului atacat.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, As2FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata :

	Debit	Accesorii
CAS angajator		
CAS angajat		
CAS accidente munca		
somaj angajator		
somaj angajat		
fond garantare		
CASS angajator		
CASS angajat		
concedii si indemnizatii		
CAS contracte/conventii		
sanatate contracte/conventii		
venituri salarii		
venituri contracte/conventii		
TOTAL		

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

3.1 Referitor la impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor in suma de x lei si la impozitul pe veniturile din activitati desfasurate in baza contractelor/conventiilor civile incheiate potrivit Codului Civil in suma de (-) x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor in suma

de x lei si la veniturile din activitati desfasurate in baza contractelor/conventiilor civile incheiate potrivit Codului Civil in suma de (-) x lei, in conditiile in care pentru o parte din sumele platite in baza acestor contracte/conventii civile nu face dovada ca sunt indeplinite criteriile legale privind exercitarea unei activitati independente.

In fapt:

- in perioada ianuarie 2008 – octombrie 2010, X a incheiat contracte civile de prestari servicii cu diverse persoane fizice – X, X, X - (personal de intretinere - femeie de serviciu, instalator), inregistrate in Registrul de casa sub denumirea de „salariu”; pentru sumele achitate, asociatia nu a constituit, declarat si virat impozit pe veniturile din salarii si contributi sociale;

- in perioada noiembrie 2010 – octombrie 2012, a incheiat conventii civile de prestari servicii in conditiile Codului civil cu personal de intretinere si administrativ - X, X, X, X X, X, X, X; pentru sumele achitate, asociatia a constituit si declarat numai impozit pe venituri din activitati desfasurate in baza contractelor/conventiilor civile incheiate potrivit Codului Civil in cota de 16%;

- in perioada noiembrie 2012 – septembrie 2013, a incheiat conventii civile de prestari servicii in conditiile Codului civil cu personal de intretinere si administrativ (instalator, cenzor si contabil) - X, X, X, X; asociatia a inregistrat in contabilitate cheltuieli cu salariile si contributiile salariale aferente, precum si impozit pe venituri din activitati desfasurate in baza contractelor/conventiilor civile incheiate potrivit Codului Civil si CASS datorata de persoane care realizeaza venituri din activitati desfasurate in baza contractelor/conventiilor civile incheiate potrivit Codului Civil.

In temeiul dispozitiilor art. 55 alin 1, alin 2 lit k, art. 57 alin 1 si 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu pct. 67 si 68 din HG nr. 44/2004, organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea impozitului pe veniturile din salarii urmare retrarii veniturilor platite in suma totala de x lei, obtinute de angajati (X, X, X, X, X, X, X X) in baza conventiilor civile de prestari servicii pe perioada supusa verificarii, ca si venituri din activitati dependente.

Drept pentru care, baza impozabila s-a majorat cu suma de x lei, impozitul pe veniturile din salarii fiind in suma de x lei, iar impozitul pe veniturile din activitati desfasurate in baza contractelor/conventiilor civile incheiate potrivit Codului Civil fiind diminuat cu suma de x lei, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X.

In drept, in conformitate cu dispozitiile art. 7 alin. 1, art. 46 alin. 1, art. 52, art. 55, art. 78 si art. 79 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct. 18, 19, 66¹ si 67 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004:

In anul 2008:

“Art. 7. - (1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

1. **activitate** - orice activitate desfășurată de către o persoană în scopul obținerii de venit;

2. **activitate dependentă** - orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare;

(...) 4. **activitate independentă** - orice activitate desfășurată cu regularitate de către o persoană fizică, alta decât o activitate dependentă.”

(2) **Criteriile care stabilesc dacă o activitate desfășurată de o persoană fizică reprezintă o activitate dependentă sau independentă sunt prevăzute în norme.**”

“**Art. 46. (1) Veniturile din activități independente** cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente. “

Norme metodologice:

„18. Se supun impozitului pe veniturile din activități independente persoanele fizice care realizează aceste **venituri în mod individual** sau asociate pe baza unui contract de asociere încheiat în vederea desfășurării de activități în scopul obținerii de venit, asociere care se realizează potrivit dispozițiilor legale și care nu dă naștere unei persoane juridice.”

„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.”

Codul fiscal:

“**Art. 52. - (1)** Plătitorii următoarelor venituri au obligația de a calcula, de a reține și de a vira impozit prin reținere la sursă, reprezentând plăți anticipate, din veniturile plătite:

d) venituri din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil, altele decât cele menționate la art. 78 alin. (1) lit. e).”

Norme metodologice:

“**66**¹. Persoanele fizice care realizează venituri din activități desfășurate pe baza contractelor/convențiilor civile, încheiate potrivit Codului civil au dreptul să opteze, pentru impunerea venitului brut cu cota de 16%, impozitul fiind final, potrivit art. 78 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”

Codul fiscal:

“**Art. 55. - (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.”

Norme metodologice:

“**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;

- partea care utilizează forța de muncă pune la dispoziția celeilalte părți mijloacele de muncă, cum ar fi: spații cu înzestrare corespunzătoare, îmbrăcăminte specială, unelte de muncă și altele asemenea;
- persoana care activează contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea ei intelectuală, nu și cu capitalul propriu;
- plătitorul de venituri de natură salarială suportă cheltuielile de deplasare în interesul serviciului ale angajatului, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, și alte cheltuieli de această natură, precum și indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă suportate de angajator potrivit legii;
- persoana care activează lucrează sub autoritatea unei alte persoane și este obligată să respecte condițiile impuse de aceasta, conform legii.”

Codul fiscal:

“**Art. 78.** - (1) În aceasta categorie se includ, însa nu sunt limitate, următoarele venituri:

(...) **e)** venituri primite de persoanele fizice din activități desfășurate pe baza contractelor/convențiilor civile, încheiate potrivit Codului civil, altele decât cele care sunt impozitate conform cap. 2 și conform opțiunii exercitate de către contribuabil. Opțiunea de impunere a venitului brut se exercită în scris, în momentul încheierii fiecărei/fiecărui convenții/contract civil și este aplicabilă veniturilor realizate ca urmare a activității desfășurate pe baza acestei/acestui convenții/contract.”

“**Art. 79.** - (1) Impozitul pe venit se calculeaza prin retinere la sursa la momentul platii veniturilor de catre platitorii de venituri, prin aplicarea unei cote de 16% asupra venitului brut.

(2) Impozitul calculat si retinut reprezinta impozit final.

(3) Impozitul astfel retinut se vireaza la bugetul de stat pâna la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei în care a fost retinut.”

Se retine ca prevederi legale similare au existat pe intreaga perioada supusa impunerii, cu exceptia art. 7 din Codul fiscal, care a suferit urmatoarele modificari:

„Art. 7 (1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

1. **activitate** - orice activitate desfășurată de către o persoană în scopul obținerii de venit;

2. **activitate dependentă** - orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare;

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.

Subpunctul 2.1. a fost modificat prin alineatul din Ordonanța de urgență nr. 82/2010 începând cu 10.09.2010.

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.

Subpunctul 2.2. a fost introdus prin punctul 1. din Ordonanța de urgență nr. 58/2010 începând cu 01.07.2010.

Norme metodologice:

1. O activitate poate fi reconsiderată, potrivit criteriilor prevăzute la art. 7 alin. (1) pct. 2.1 din Codul fiscal, ca activitate dependentă, în cazul în care **raportul juridic în baza căruia se desfășoară activitatea nu reflectă conținutul economic al acestuia.** Activitățile desfășurate în mod independent, în condițiile legii, care generează venituri din **profesii libere,** precum și **drepturile de autor și drepturile conexe** definite potrivit prevederilor Legii nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe, cu modificările și completările ulterioare, nu pot fi reconsiderate ca activități dependente potrivit prevederilor art. 7 alin. (1) pct. 2.1 și 2.2 din Codul fiscal.

Având în vedere dispozițiile legale mai sus invocate, rezulta că, exercitarea 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.**

În ceea ce privește persoanele care prestează munca în temeiul unei convenții civile, trebuie subliniat că aceste convenții, întrucât sunt considerate din punct de vedere fiscal activități independente, prezintă particularități și caracteristici distincte, total diferite față de cele pe baza de contracte individuale de muncă, încheiate în conformitate cu prevederile Legii nr. 53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare.

Convențiile civile se încheie pe un lucru determinat, astfel cum reglementează art. 962 - 965 din Codul civil, ca un raport juridic de a da sau de a face, adică de realizare a unui produs, de executare a unei lucrări sau de prestare a unui serviciu, și nu pe timp, perioada de muncă. În același sens, încheierea convențiilor civile

pentru prestarea unor activitati se realizeaza numai cu respectarea conditiilor universal valabile care stau la incheierea oricarei conventii civile, respectiv:

- realizarea activitatii sa fie cu caracter ocazional, intamplator conjunctural si uneori, urgent;
- activitatea respectiva sa nu fie inscrisa in obiectul de activitate al unitatii si nici prevazuta a se realiza prin posturile cuprinse in statul de functii al unitatii;
- pentru o asemenea activitate nu se poate stabili cu exactitate perioada, timpul de munca (destul de diferit de la un executant la altul), calificarea executantului (in special pe baza de diplome care pentru unele activitati, nu sunt edificatoare), mijloacele de realizare si alte asemenea elemente;
- pentru realizarea unei asemenea activitati nu se justifica incadrarea de personal cu contract individual de munca, nici chiar cu timp partial pe perioada nedeterminata;
- obiectul conventiei civile consta intr-un raport juridic de a face ceva, fara a se specifica perioada, timpul de munca.

Mai mult, cu privire la legalitatea incheierii de contracte civile de prestari servicii s-a pronuntat si Inspectoratul Teritorial de Munca al Municipiului Bucuresti din cadrul Ministerului Muncii, Familiei si Protectiei Sociale, Inspectia Muncii, prin adresa nr. x:

“Intre contractele individuale de munca si conventiile civile de prestari servicii exista deosebiri de fond.

Conventiile civile pot fi incheiate potrivit normelor dreptului comun numai pentru activitati care au caracter ocazional (de circumstanta), exclud subordonarea prestatorului muncii fata de beneficiarul acesteia, se realizeaza uno ictu (dintr-o data).

Existenta oricarui element din cele mentionate anterior ne arata ca suntem in afara unui raport de munca, deci ca se poate incheia o conventie civila, asa cum evident inexistentia lor arata contrariul.

Trasatura proprie, fundamentala, caracteristica si determinanta a raportului de munca, care asa cum am aratat, se exclude pentru raportul juridic civil, este constituita de relatia de subordonare existenta intre subiectele acestui raport, in sensul ca persoana care presteaza munca este subordonata celuilalt subiect al raportului juridic de munca.

Consecinta subordonarii, sub aspectul obiectului si continutului raportului juridic de munca, consta in aceea ca, cel ce angajeaza stabileste programul si locul de munca al personalului sau avand, in acelasi timp, dreptul de a-i da indicatii generale sau amanuntite cu privire la modalitatile realizarii sarcinilor de serviciu. In esenta, subordonarea consta in dreptul exclusiv al angajatorului de a organiza in conditiile legii, munca salariatului in colectivul sau.

Salariatul nu poate refuza indeplinirea sarcinilor de serviciu, chiar daca sub aspectul oportunitatii, eficientei economice, interesul serviciului, indicatiile nu ar reprezenta solutia optima ori ar fi gresite.

Subordonarea caracteristica pentru raportul juridic de munca implica incadrarea in colectivul de munca al unui angajator determinat intr-o anumita structura organizatorica si intr-o anumita ierarhie functionala.

In concluzie, in situatia in care nu sunt intrunite conditiile pentru incheierea unei conventii civile, iar partile convin stabilirea de raporturi juridice, actul juridic nu poate fi decat un contract individual de munca, incheiat cu respectarea prevederilor Legii nr. 53/2003 Codul muncii, modificata si completata.”

Potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. X, rezulta urmatoarele:

- in perioada ianuarie 2008 – octombrie 2010, X a incheiat contracte civile de prestari servicii cu diverse persoane fizice – X, X, X - (personal de intretinere - femeie de serviciu, instalator), inregistrate in Registrul de casa sub denumirea de „salariu”; pentru sumele achitate, asociatia nu a constituit, declarat si virat impozit pe veniturile din salarii si contributi sociale;

- in perioada noiembrie 2010 – octombrie 2012, a incheiat conventii civile de prestari servicii in conditiile Codului civil cu personal de intretinere si administrativ - X, X, X, X X, X, X, X; pentru sumele achitate, asociatia a constituit si declarat numai impozit pe venituri din activitati desfasurate in baza contractelor/conventiilor civile incheiate potrivit Codului Civil in cota de 16%;

- in perioada noiembrie 2012 – septembrie 2013, a incheiat conventii civile de prestari servicii in conditiile Codului civil cu personal de intretinere si administrativ (instalator, cenzor si contabil) - X, X, X, X; asociatia a inregistrat in contabilitate cheltuieli cu salariile si contributiile salariale aferente, precum si impozit pe venituri din activitati desfasurate in baza contractelor/conventiilor civile incheiate potrivit Codului Civil si CASS datorata de persoane care realizeaza venituri din activitati desfasurate in baza contractelor/conventiilor civile incheiate potrivit Codului Civil.

In temeiul dispozitiilor art. 55 alin 1, alin 2 lit k, art. 57 alin 1 si 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu pct. 67 si 68 din HG nr. 44/2004, organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea impozitului pe veniturile din salarii urmare retrarii veniturilor platite in suma totala de x lei, obtinute de angajati (X, X, X, X, X, X, X X) in baza conventiilor civile de prestari servicii pe perioada supusa verificarii, ca si venituri din activitati dependente.

Drept pentru care, baza impozabila s-a majorat cu suma de x lei, impozitul pe veniturile din salarii fiind in suma de x lei, iar impozitul pe veniturile din activitati desfasurate in baza contractelor/conventiilor civile incheiate potrivit Codului Civil fiind diminuat cu suma de x lei, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X.

Nu poate fi retinuta niciuna dintre motivatiile contestatarei avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Prestarea serviciilor de curatenie si de intretinere **nu presupune** prestarea acestora în mod obisnuit, pe cont propriu si urmarind un scop lucrativ, in contracte neexistand nicio mentiune cu privire la aceste aspecte.

2. Prestatorii **nu au dreptul de a alege liber** modalitatea de desfasurare a activitatii, programul de lucru si locul de desfasurare a activitatii; mai mult, potrivit clauzelor contractuale, acestia au obligatia de a executa contractul la termenul si in conditiile de calitate stabilite de beneficiar; in ceea ce priveste locul de desfasurare al activitatii, acesta este cert.

De exemplu:

- Conventia din data de 19.10.2007 incheiata intre contestatara si X are ca obiect „curatenie pe scara **3 zile pe saptamana cate o ora**; predarea resturilor menajere catre firma de salubritate; spalarea tomberoanelor.”

- Conventia din data de 15.10.2007 incheiata intre contestatara si X are ca obiect „prestare servicii – intretinere pompe hidrofor. Asociatia se obliga sa achite **lunar** x lei.”

- Conventia civila de prestari servicii nr. x:

Art. 2 „Angajatul realizeaza in baza prezentului contract servicii de curatenie, **conform fisa post**, angajatorului, **contra unei sume de x lei/luna**”

Art. 3 „Plata remuneratiei ce se cuvine angajatului se va face la data de 30 a lunii.”

Art. 4 „Obligatiile angajatorului – sa-l remunereze pe angajat pentru rezultatul muncii sale; **sa creeze angajatului conditii corespunzatoare de munca**, cu **respectarea normelor de protectie a muncii.**”

Art. 5 „Obligatiile angajatului – sa realizeze activitatea prevazuta in contract stabilita de comun cu angajatorul; **sa predea la termen lucrarea** prevazuta in contract; **sa respecte secretul lucrarilor si regulile disciplinare** stabilite de angajator pentru salariatii sai.”

Art. 6 Durata conventiei civile – conventia se incheie pentru o perioada de 2 luni (de la 1 noiembrie la 31 decembrie 2010), **timpul de lucru fiind de 2 ore pe zi.**”

Se retine ca aceste clauze contractuale se regasesc in toate contractele incheiate de asociatie, incepand cu anul 2010.

3. - Asociatia nu a facut dovada ca prestatorii desfasoara activitatea de curatenie/ intretinere **pentru mai multi clienti.**

4. - Prestatorii **desfasoara activitatea numai direct**, fara personal angajat de acesta în conditiile legii; mai mult, potrivit clauzelor contractuale, are obligatia de a nu permite tertilor sa aiba acces la informatiile confidentiale.

5. - In ceea ce priveste veniturile platite de asociatie cenzorului (conventia fara numar, nedatata, incheiata cu domnul X), respectiv administratorului (conventia fara numar, nedatata, incheiata cu domnul X), potrivit art. 55 alin 2 lit f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„Art. 55 (2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:

(...) f) sumele primite de reprezentanții în adunarea generală a acționarilor, în consiliul de **administratie**, membrii directoratului și ai consiliului de supraveghere, precum și în comisia de **cenzori.**”

6. - Contrar sustinerilor asociatiei, organele de inspectie fiscala au calculat impozitele si contributiile de asigurari sociale datorate conform legii pentru munca prestata in baza urmatoarelor conventii civile, deoarece activitatile desfasurate de acestia sunt activitati ocazionale:

- nr. x incheiata cu domnul X, pe o perioada de 2 luni;
- nr. x incheiata cu domnul X, pe o perioada de 2 luni;
- nr. x incheiata cu domnul X, pe o perioada de 3 luni;
- fara numar si data incheiata cu domnul X X, pe o perioada de 1 luna;
- fara numar si data incheiata cu domnul x, pe o perioada de 5 zile;
- fara numar si data incheiata cu domnul X, pe o perioada de 5 zile.

7. Motivatia asociatiei potrivit careia organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere sumele platite de aceasta reprezentand impozit retinut la sursa in cota de 16%, cata vreme Anexa 1 invocata cuprinde inclusiv coloanele: „impozit conv. civile control”/ „impozit conv. civile asoc.”/ „dif. impozit conv. civile control”.

8. Nu pot fi retinute argumentele potrivit careia asociatia nu putea produce efecte juridice decat dupa data de 10.08.2010, cand a obtinut codul de inregistrare fiscala, intrucat, conform dispozitiilor art. 3 din HG nr. 1588/2007 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 230/2007 privind înființarea, organizarea și funcționarea asociațiilor de proprietari, asociatia de locatari era obligata sa se organizeze in asociatie de proprietari inca din anul 2007.

Fata de cele mai sus prezentate rezulta ca sunt neintemeiate argumentele contestatarei cu privire la respectarea dispozitiilor art. 52 alin. 1 lit. d din Codul fiscal, cata vreme nu a tinut cont si de obligativitatea indeplinirii conditiilor legale privind exercitarea unei activitati independente. Prin urmare, sunt nerelevante argumentele sale privind neindeplinirea conditiilor prevazute la pct. 67 din HG nr. 44/2004, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Referitor la indeplinirea conditiei privind faptul ca partile care intra in relatia de munca, denumite angajator si angajat stabilesc de la inceput felul activitatii, timpul de lucru si locul desfasurarii activitatii:

Contrar sustinerilor sale, asa cum rezulta din clauzele contractuale mai sus analizate, in relatia dintre contestatara si prestatori a existat permanent o relatie de subordonare, aceasta fiind expres stipulata in contract, angajatorul/beneficiarul avand obligatia sa creeze angajatului conditii corespunzatoare de munca, cu respectarea normelor de protectie a muncii, iar angajatul/prestatorii avand obligatia sa predea la termen lucrarea prevazuta in contract; sa respecte secretul lucrarilor si regulile disciplinare stabilite de angajator pentru salariatii sai; de altfel, felul activitatii, timpul de lucru si locul desfasurarii activitatii sunt clar stabilite de asociatie, prestarea serviciilor de intretinere si administrative neputandu-se realiza decat la sediul asociatiei si in intervalul de timp clar stabilit in contract; nu prezinta relevanta simplele afirmatii ale asociatiei cu privire la faptul ca nu s-au contabilizat orele de lucru prin fise de pontaj, nu exista birou sau spatiu personalizat si programul de lucru nu era fix, aceste sustineri fiind contrazise de clauzele contractuale.

2. Referitor la indeplinirea conditiei privind partea care utilizeaza forta de munca care pune la dispozitia celeilalte parti mijloacele de munca, cum ar fi: spatii de munca, materiale, s.a.:

Astfel cum insasi asociatia recunoaste, aceasta pune la dispozitia prestatorilor materialele folosite, respectiv detergent, lopata, matura, mop si galeata, valoarea materialelor neprezentand importanta, iar, astfel cum am prezentat anterior, spatiul de desfasurare al activitatii este sediul asociatiei.

3. Referitor la indeplinirea conditiei privind persoana care activeaza ce contribuie numai cu prestatia fizica sau cu capacitatea ei intelectuala, nu si cu capitalul propriu si privind platitorul de venituri care suporta cheltuielile de deplasare ale angajatului:

Contrar sustinerilor sale, asa cum rezulta din clauzele contractuale mai sus prezentate si cum deja a fost aratat anterior, prestatorii de servicii contribuie numai cu prestatia fizica sau cu capacitatea lor intelectuala si nicidecum nu contribuie cu capital propriu.

In ceea ce priveste suportarea sau nu de catre platitorul de venituri a cheltuielilor de deplasare, nu reprezinta o conditie obligatorie pentru ca o activitate

sa fie considerata dependenta/independenta, alte elemente fiind avute in vedere la incadrarea juridica a unei relatii contractuale existenta intre doua parti.

4. Referitor la indeplinirea conditiei privind persoana care activeaza care trebuie sa lucreze sub autoritatea unei alte persoane, fiind obligata sa respecte conditiile impuse de aceasta, conform legii:

Contrar sustinerilor sale, asa cum rezulta din clauzele contractuale si cum deja a fost aratat anterior, prestatorii nu au dreptul de a alege liber modalitatea de desfasurare a activitatii, programul de lucru si locul de desfasurare a activitatii; au obligatia de a executa contractul la termenul si in conditiile de calitate stabilite de beneficiar; prestarea de servicii se efectueaza numai la sediul beneficiarului; etc.

Mai mult, asa cum inclusiv Inspectoratul Teritorial de Munca al Municipiului Bucuresti din cadrul Ministerului Muncii, Familiei si Protectiei Sociale, Inspectoria Muncii, a subliniat prin adresa nr. x, consecinta subordonarii consta in aceea ca, **asociatia** stabileste programul si locul de munca al personalului si, in acelasi timp, are dreptul de a-i da indicatii generale sau amanuntite prestatorului cu privire la modalitatile realizarii sarcinilor de serviciu. In esenta, subordonarea consta in dreptul exclusiv al contestatarei de a organiza in conditiile legii, munca prestatorului in colectivul sau.

De altfel, prestatorii nu pot refuza indeplinirea sarcinilor de serviciu, acestia fiind incadrati intr-o anumita ierarhie functionala, respectiv structura organizatorica a asociatiei.

Fata de cele mai sus prezentate se retine ca in mod corect organele de inspectie fiscala au procedat la recalificarea veniturilor platite de **X** in baza contractelor civile de prestari servicii, avand in vedere ca:

- aceste venituri nu indeplinesc conditiile legale pentru a fi incadrate in categoria veniturilor obtinute din activitati independente, prevazute la pct. 19 (art. 46) din HG nr. 44/2004;

- aceste venituri indeplinesc in integralitate conditiile legale prevazute la pct. 67 (art. 55) din HG nr. 44/2004, desi nu este obligatorie indeplinirea cumulativa a acestora;

- nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea constatata, desi cunostea pozitia organelor de inspectie fiscala.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei nici invocarea de catre contestatara a faptului ca nu exista niciun text de lege care sa dea inspectorilor fiscali dreptul de a recalifica veniturile platite in perioada 01.01.2008 – 01.07.2010, intrucat:

- dispozitiile art. 11 din Codul fiscal, potrivit carora *"la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în întelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia în considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei"* sunt perfect aplicabile in speta (contractele civile de prestari servicii incheiate intre asociatie si diverse persoane fizice), tinand cont de faptul ca, atat in acceptia Codului fiscal, cat si in sens general, notiunea de "tranzactie" se refera la conventia incheiata între doua sau mai multe parti, prin care se transmit anumite drepturi, se face un schimb comercial etc.;

- in speta sunt aplicabile si dispozitiile art. 6 si art. 7 alin. 2 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si pct. 6.1. din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 1050/2004, potrivit carora:

Codul de procedura fiscala:

“**Art. 6** - Organul fiscal este îndreptatit sa aprecieze, în limitele atributiilor si competentelor ce îi revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, întemeiata pe constatari complete asupra tuturor împrejurarilor edificatoare în cauza.”

Norme metodologice:

“**6.1.** În aprecierea unei situatii fiscale asupra careia urmeaza a lua o decizie, organul fiscal va determina starile de fapt relevante din punct de vedere fiscal prin utilizarea mijloacelor de proba prevazute de lege.”

Codul de procedura fiscala:

“**Art. 7** - (2) Organul fiscal este îndreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea în vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.”

Drept pentru care, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **X** pentru impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor in suma de x lei si pentru impozitul pe veniturile din activitati desfasurate in baza contractelor/conventiilor civile incheiate potrivit Codului Civil in suma de (-) x lei.

3.2. Referitor la contributiile sociale in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod legal in sarcina asociatiei contributiile sociale, in conditiile in care la pct. 3.1 din prezenta decizie s-a retinut ca baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii a fost legal majorata, iar baza de calcul a impozitului pe veniturile din activitati desfasurate in baza contractelor/conventiilor civile incheiate potrivit Codului Civil a fost legal diminuata.

In fapt, urmare retrarii veniturilor platite in suma totala de x lei, obtinute de angajati in baza conventiilor civile de prestari servicii pe perioada supusa verificarii, ca si venituri din activitati dependente, organele de inspectie fiscala au calculat, pentru perioada 01.01.2008 – 30.09.2013, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. X, urmatoarele obligatii de plata:

	Debit
CAS angajator	x
CAS angajat	
CAS accidente munca	
somaj angajator	
somaj angajat	
fond garantare	
CASS angajator	
CASS angajat	
concedii si indemnizatii	

CAS contracte/conventii	
sanatate contracte/conventii	
TOTAL	

In drept, in ceea ce priveste **contributia de asigurari sociale (CAS)** datorata de angajator si retinuta de la asiguratii, sunt incidente prevederile art. 18, art. 23 si art. 24 din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 01.01.2008, care prevad:

"**Art. 18.** - (1) In sistemul public sunt contribuabili, dupa caz:

- a) asiguratii care datoreaza contributiile individuale de asigurari sociale;
- b) angajatorii; [..]".

"**Art. 23.** - (1) Baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale în cazul asiguraților o constituie:

a) venitul brut realizat lunar, în situația asiguraților prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I și II."

"**Art. 24.** - (1) Baza lunară de calcul a contribuției de asigurări sociale datorate de către angajator o constituie suma veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale conform art. 23 alin. (1). "

Incepand cu data de **01.01.2011**, au intrat in vigoare dispozitiile art. 6, art. 11, art. 31 - 34 din Legea nr. 263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice, potrivit carora:

"**Art. 6.** - (1) În sistemul public de pensii sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:

I. a) persoanele care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă, inclusiv soldații și gradații voluntari (...).

VI. persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele salariale, din:

(...) b) contracte/convenții încheiate potrivit Codului civil. »

"**Art. 11 (5)** În situația asiguraților prevăzuți la art. 6 alin. (1) pct. VI declararea contribuțiilor individuale de asigurări sociale se face de către plătitorul de venit. Declarația este similară celei nominale privind evidența asiguraților și a obligațiilor de plată către bugetul asigurărilor sociale de stat și are același regim juridic cu aceasta."

"**Art. 31.** - (1) Contribuția de asigurări sociale se datorează din momentul încadrării în una dintre situațiile prevăzute la art. 6 alin. (1) sau de la data încheierii contractului de asigurare socială.

(2) Contribuția individuală de asigurări sociale se datorează de asigurații prevăzuți la art. 6 alin. (1) pct. I și II.

(7) Asigurații prevăzuți la art. 6 alin. (1) pct. VI datorează contribuția de asigurări sociale la nivelul cotei contribuției individuale de asigurări sociale."

"**Art. 32.** - (1) Calculul și plata contribuției de asigurări sociale datorată de către asigurații prevăzuți la art. 6 alin. (1) pct. I și II, respectiv de către angajatorii acestora se fac lunar de către angajatori."

“Art. 33. - (1) Baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale în cazul asiguraților o constituie:

a) câștigul salarial brut/solda brută, în cazul asiguraților prevăzuți la art. 6 alin. (1) pct. I și II. (...)

d) venitul brut, pentru veniturile din activitatea desfășurată în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil, în situația persoanelor prevăzute la art. 6 alin. (1) pct. VI lit. b).”

“Art. 34. - (1) Baza lunară de calcul a contribuției de asigurări sociale datorată de angajator o constituie suma câștigurilor salariale brute/soldelor brute lunare, precum și asimilate acestora.”

În ceea ce privește **contribuția de asigurări sociale de sănătate (CASS)** datorată de angajator și reținută de la asigurați, sunt incidente prevederile art. 257 și art. 258 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“Art. 257. - (1) Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții banesti lunare pentru asigurările de sănătate, cu excepția persoanelor prevăzute la art. 213 alin. (1).

(2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, care se aplică asupra:

a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit.

b) veniturilor impozabile realizate de persoane care desfășoară activități independente care se supun impozitului pe venit; dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția, aceasta nu poate fi mai mică decât cea calculată la un salariu de bază minim brut pe țară, lunar. (...)”

“Art. 258. - (1) Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurării au obligația să calculeze și să vireze la fond o contribuție de 7% asupra fondului de salarii, datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă.

(2) Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei legi, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de o persoană fizică și juridică pentru plata drepturilor salariale sau asimilate salariilor.”

Se reține că pe întreaga perioadă supusă impunerii cota de CASS prevăzută la art. 257 și art. 258 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, s-a modificat, astfel că, de exemplu, potrivit art. 9, alin. (3), lit. a) din Legea nr. 388/2007, pentru anul 2008, cota de contribuție pentru asigurările de sănătate datorată potrivit art. 258, s-a stabilit la 5,2%.

Referitor la **contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator și reținută de la asigurați**, sunt aplicabile prevederile art. 19, art. 26 și art. 27 din Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru somaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2008, conform cărora:

“Art. 19. - În sistemul asigurărilor pentru somaj sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:

a) persoanele care desfasoara activitati pe baza de contract individual de munca sau pe baza de contract de munca temporara, în condițiile legii, cu excepția persoanelor care au calitatea de pensionari (...)"

"**Art. 26.** - Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la bugetul asigurărilor pentru somaj, a cărei cotă se aplică asupra sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru somaj, conform art. 27 alin. (1)."

"**Art. 27.** - (1) Angajatorii au obligația de a reține și de a vira lunar contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru somaj, a cărei cotă se aplică asupra bazei lunare de calcul, reprezentată de venitul brut realizat lunar, în situația persoanelor asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevăzute la art. 19."

De asemenea, prevederile legale de mai sus s-au modificat după cum urmează:

"**Art. 26.** - Angajatorii au obligația de a calcula lunar și de a plăti, potrivit prevederilor Legii nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, o contribuție la bugetul asigurărilor pentru șomaj, a cărei cotă prevăzută de lege se aplică asupra bazei de calcul al contribuției datorate de angajator la bugetul asigurărilor pentru șomaj, stabilită potrivit legii, în situația persoanelor asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevăzute la art. 19.

Art. 26. - a fost modificat prin punctul 11. din Lege nr. 250/2013 începând cu 27.07.2013.

Art. 27. - (1) Angajatorii au obligația de a calcula și de a reține lunar, precum și de a vira potrivit prevederilor Legii nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj, a cărei cotă prevăzută de lege se aplică asupra bazei de calcul al contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj, stabilită potrivit legii, în situația persoanelor asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevăzute la art. 19.

Alineatul (1) a fost modificat prin punctul 12. din Lege nr. 250/2013 începând cu 27.07.2013.

(2) Prevederile alin. (1) nu se aplică pe perioada în care raporturile de muncă sau de serviciu ale persoanelor asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevăzute la art. 19, sunt suspendate potrivit legii, cu excepția perioadei de incapacitate temporară de muncă în care plata indemnizației se suportă de unitate, conform legii.

*) Potrivit art. XIII din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 117/2010, prevederile art. 27 din Legea nr. 76/2002 se aplică începând cu veniturile aferente lunii ianuarie 2011.

Art. 27. a fost modificat prin punctul 6. din Ordonanță de urgență nr. 117/2010 începând cu 01.01.2011.

Cu privire la **contribuțiile angajatorilor pentru accidente de munca și boli profesionale, pentru concedii și indemnizații și la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale**, sunt incidente prevederile următoarelor acte normative:

- Art. 101 din Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de munca și boli profesionale, republicată:

"**Art. 101.** - (1) Baza lunară de calcul la care angajatorul datorează contribuția de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale pentru persoanele prevăzute la art. 5 și 7 o constituie:

a) suma veniturilor brute realizate lunar."

- art. 4 din O.U.G. nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare:

"**Art. 4.** - (2) Începând cu data de 1 ianuarie 2006, *cota de contribuție pentru concedii și indemnizații*, destinată exclusiv finanțării cheltuielilor cu plata drepturilor prevăzute de prezenta ordonanță de urgență, este de 0,85%, aplicată la fondul de salarii [...]",

Începând cu 26.04.2010, alineatul (2) a fost modificat prin punctul 3 din Ordonanță de urgență nr. 36/2010, după cum urmează:

"**Art. 4** (2) Cota de contribuție pentru concedii și indemnizații, destinată exclusiv finanțării cheltuielilor cu plata drepturilor prevăzute de prezenta ordonanță de urgență, este de 0,85%, aplicată la fondul de salarii sau, după caz, la drepturile reprezentând indemnizație de șomaj, asupra veniturilor supuse impozitului pe venit ori asupra veniturilor cuprinse în contractul de asigurări sociale încheiat de persoanele prevăzute la art. 1 alin. (2) lit. e), și se achită la bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate. »

- art. 7 din Legea nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale:

"**Art. 7.** - (1) Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la Fondul de garantare în cota de 0,25%, aplicată asupra *sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj* realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii".

Începând cu 01.01.2011, potrivit dispozițiilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu privire la contribuțiile sociale obligatorii a fost introdus Titlul IX² prin punctul 99 din Ordonanță de urgență nr. 117/2010:

„Art. 296³ Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale

Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:

a) persoanele fizice rezidente care realizează venituri din desfășurarea unor activități în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege, atât pe perioada în care desfășoară activitate, cât și pe perioada în care beneficiază de concedii medicale și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, precum și cele care realizează venituri de natura celor prevăzute la art. 55 alin. (2);

(...) c) persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială și pentru care, potrivit art. III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale, cu modificările ulterioare, există obligația plății contribuției individuale de asigurări sociale și asigurări pentru șomaj."

„Art. 296⁴ Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale

(1) Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), reprezintă câștigul brut realizat

din activități dependente, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, astfel cum sunt definite la art. 55 alin. (1). În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din salarii cuprind salariile de bază corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii.”

„Art. 296¹⁴ Baza de calcul al contribuțiilor sociale datorate pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. c)

Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. c), baza de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale datorate bugetului asigurărilor sociale de stat și a contribuției individuale datorate bugetului asigurărilor pentru șomaj este cea stabilită potrivit art. III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 58/2010, cu modificările ulterioare.”

În acest sens, potrivit dispozițiilor OUG nr. 58/2010:

“**Art. III. - (1)** Orice venituri de natură profesională, altele decât cele salariale, se impozitează cu cota de impozit pe venit.

(2) În sistemul public de pensii și în sistemul asigurărilor pentru șomaj, prin venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială, în sensul prezentei ordonanțe de urgență, se înțelege acele venituri realizate din drepturi de autor și drepturi conexe definite potrivit art. 7 alin. (1) pct. 13¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și/sau venituri rezultate din activități profesionale desfășurate în baza contractelor/convențiilor încheiate potrivit **Codului** civil. Asupra acestor venituri se datorează contribuțiile individuale de asigurări sociale și asigurări pentru șomaj.

(3) Persoanele fizice care realizează venituri de natură profesională, pentru care, potrivit prezentei ordonanțe de urgență, se datorează și se plătește contribuția individuală de asigurări sociale și contribuția individuală de asigurări pentru șomaj, sunt considerate asigurate obligatoriu, prin efectul legii, în sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, precum și în sistemul asigurărilor pentru șomaj și beneficiază de prestațiile prevăzute de Legea **nr. 19/2000** privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, precum și de indemnizație de șomaj în condițiile Legii **nr. 76/2002** privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare.”

“**Art. III. - (1)** Orice venituri de natură profesională, altele decât cele salariale, se impozitează cu cota de impozit pe venit.

(2) În sistemul public de pensii și în sistemul asigurărilor pentru șomaj, prin venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială, în sensul prezentei ordonanțe de urgență, se înțelege acele venituri realizate din drepturi de autor și drepturi conexe definite potrivit art. 7 alin. (1) pct. 13¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și/sau venituri rezultate din activități profesionale desfășurate în baza contractelor/convențiilor încheiate potrivit Codului civil, precum și contractele civile și cele de colaborare încheiate în temeiul prevederilor art. 38 alin. (6) din Legea **nr. 96/2006** privind Statutul deputaților și al senatorilor, republicată, cu modificările ulterioare, respectiv art. 18 din Legea **nr. 53/1991** privind indemnizațiile și celelalte drepturi ale senatorilor și deputaților, precum și salarizarea personalului din aparatul Parlamentului României, republicată,

cu modificările și completările ulterioare. Asupra acestor venituri se datorează contribuțiile individuale de asigurări sociale și asigurări pentru șomaj.

Alineatul (2) a fost modificat prin alineatul din Ordonanța de urgență **nr. 82/2010** începând cu 12.06.2011.

(3) Persoanele fizice care realizează venituri de natură profesională, pentru care, potrivit prezentei ordonanțe de urgență, se datorează și se plătește contribuția individuală de asigurări sociale și contribuția individuală de asigurări pentru șomaj, sunt considerate asigurate obligatoriu, prin efectul legii, în sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, precum și în sistemul asigurărilor pentru șomaj și beneficiază de prestațiile prevăzute de Legea **nr. 19/2000** privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, precum și de indemnizație de șomaj în condițiile Legii **nr. 76/2002** privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare.”

“**Art. III.** Abrogat prin alineatul din Ordonanță de urgență **nr. 125/2011** începând cu 01.07.2012.”

Deși contestă contribuțiile sociale în suma de x lei, **X** nu aduce niciun argument suplimentar față de cele prezentate cu privire la reconsiderarea sumelor plătite în baza unor contracte civile de prestări servicii.

Față de prevederile legale de mai sus, având în vedere că la pct. 3.1 din prezenta decizie s-a reținut că o parte din sumele plătite în baza unor contracte civile de prestări servicii reprezintă în fapt remunerații de natură salarială, precum și faptul că asociația nu aduce argumente cu privire la cota de contribuții și modul de calcul a acestora, urmează a se respinge ca neintemeiată contestația formulată de **X** pentru contribuțiile sociale în suma de x lei.

3.3 Referitor la accesoriile în suma de x lei:

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect suplimentar de plată accesorii în suma de x lei, în condițiile în care, pe de o parte, la pct. 3.1 și pct. 3.2 ale prezentei decizii s-au reținut ca fiind datorate debitele asupra cărora au fost calculate accesoriile contestate, iar, pe de altă parte, asociația nu a depus documente sau situații din care să rezulte că acestea s-au calculat eronat.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată de inspecția fiscală nr. X s-au stabilit în sarcina asociației accesorii în suma de x lei aferente obligațiilor de plată stabilite suplimentar. Accesoriile au fost calculate pentru perioada 25.01.2008 – 15.01.2014.

In drept, potrivit dispozițiilor art. 119 și art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

"Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere."

"Art. 120 - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care sa stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv."

Articolele de mai sus au fost modificate prin art. I, pct. 9 din O.U.G. nr. 39/2010, după cum urmează:

"Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere."

"Art. 120 - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv".

"Art. 120¹ - (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezultă că pentru neachitarea la scadență a obligațiilor de plată se datorează după acest termen majorări de întârziere, iar începând cu data intrării în vigoare a OUG nr. 39/2010, se datorează atât dobânzi, cât și penalități de întârziere.

Referitor la suma de x lei reprezentând accesorii aferente obligațiilor de plată stabilite suplimentar de inspectia fiscală, individualizate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată de inspectia fiscală nr. X, se reține că stabilirea de accesorii în sarcina asociației, reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatarii a fost reținut debitul de natură impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor obligatorii aferente în suma de x lei, iar prin contestație nu se prezintă argumente privind modul de calcul al accesoriilor și nici documente sau situații din care să rezulte că acestea au fost calculate eronat, rezultă că **X** datorează și suma de x lei, cu titlu de accesorii, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul Titlul IX², art. 7 alin. 1, art. 11, art. 46 alin. 1, art. 52, art. 55, art. 78 si art. 79 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct. 18, 19, 66¹ si 67 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, art. 962 - 965 din Codul civil, art. 18, art. 23 si art. 24 din Legea nr. 19/2000, art. 257 si art. 258 din Legea nr. 95/2006, art. 19, art. 26 si art. 27 din Legea nr. 76/2002, art. 101 din Legea nr. 346/2002, art. 4 din O.U.G. nr. 158/2005, art. 7 din Legea nr. 200/2006, O.U.G. nr. 39/2010, art. 6, art. 7, art. 119, art. 120, art. 216 alin 1 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **X** pentru suma totala de x lei reprezentand impozit pe veniturile din salarii, contributi sociale si accesorii aferente stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. X emisa de AS2FP.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.