



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul de Soluționare a Contestațiilor



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335
E-mail: info.adm@dgrfptm.ro
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

D E C I Z I A nr. 1774 / 526 / 16.11.2015

privind soluționarea contestației depusă de SC X SRL din ..., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr..../...2015.

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, cu adresa nr..../...2015, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../...2015, asupra contestației depusă de SC X SRL, cu sediul în ..., str. ..., nr...., jud. ..., având C.I.F. ..., înregistrată la ORC ... sub nr...., prin dna. X, în calitate de administrator.

Contestația a fost înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr..../...2015.

Contestația este formulată împotriva:

- Deciziei de impunere nr. ...-... .. / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. ...-... .. / ...2015, și vizează suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei – contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei – contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;

- ... lei – contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări de șomaj datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări de șomaj datorată de angajator;
- ... lei – contribuția individuală de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – contribuția angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei – contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – contribuția pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – contribuția pentru concedii și indemnizații;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații;
- ... lei – impozit pe veniturile din salarii;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii.

- Dispoziției nr. .../...2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală;

Contestația este autentificată, purtând amprenta ștampilei SC X SRL din ... și semnătura dnei. X, în calitate de administrator.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care:

- Decizia de impunere nr. ...-... ... / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. ...-... ... / ...2015, a fost transmisă către petentă

în data de 15.05.2015, potrivit celor menționate pe confirmarea de primire anexată în copie la doasrul contestației;

- Contestația formulată de SC X SRL din ..., a fost înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr..../...2015.

În consecință, constatând că în speță sunt întrunite prevederile titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dispozițiile exprese ale OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe pe fond asupra contestației formulată de SC X SRL din

I. Prin contestația formulată, SC X SRL din ..., solicită anularea Deciziei de impunere nr. ...-... ... / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. ...-... ... / ...2015, având în vedere următoarele motive:

I.1. Cu privire la caracterul deductibil al provizionului în cuantum de ... lei constituit pentru creanțele neîncasate de la C... N... A..., Italia;

În urma controlului efectuat, organul de inspecție fiscală a stabilit că suma de ... lei, reprezentând provizion constituit pentru creanțele neîncasate de la clientul C... N... A..., reprezintă o cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil și, ca atare, a determinat impozitul pe profit suplimentar.

Se reține în raportul de inspecție fiscală faptul că, petenta nu am depus pe perioada controlului fiscal, documente care să ateste faptul că, societatea C... N... A... se află în procedura insolvenței.

Trebuie menționat faptul că, organul fiscal aplică ad litteram textul art.22 alin.(1) lit.j) Cod fiscal și solicită proba declarării în faliment a societății italiene, fără a ține seama de specificul legislației italiene privind insolvența.

Este evident că textul legal citat, respectiv art.22 alin.(1) lit.j) Cod fiscal se referă la situații așa cum sunt reglementate de legea română, însă, în speță trebuie aplicat raportat la dispozițiile legii italiene. În legea română, alte situații de dificultate financiară au condus la noi soluții, cum este concordatul preventiv, dar fără ca acestuia să i se atașeze consecințele fiscale, în Legea nr.381/2009. În schimb, în Legea nr.85/2014 a fost introdus mecanismul instituției testului creditorului privat, care poate conduce la diminuarea creanței fiscalului, având același rezultat. Legislația italiană permite, așa cum se observă din documentul atașat, datat din 2012, (ANEXA NR. ... la contestație) ca o societate în lichidare să ceară să i se aplice procedura concordatului, ceea ce în dreptul român nu este posibil.

În speța de față, societatea H..., care a preluat șantierul naval A..., și a devenit debitorul petentei, a solicitat un concordat, aflându-se în situația legală de societate în lichidare. Trebuie menționat că și în dreptul român o societate aflată în lichidare voluntară poate cere deschiderea insolvenței, însă nu poate cere un concordat, deoarece mecanismul Legii nr.31/1990 este anterior celui al concordatului.

Dacă o societate aflată în lichidare solicită acordarea/încheierea unui

concordat, cu consecința amputării unor datorii ale aceluși debitor, efectul comercial este identic cu cel produs de procedura falimentului reglementată de legea română, respectiv imposibilitatea creditorului chirografar de a-și recupera creanța deținută asupra unui debitor aflat sub protecția cadrului legal respectiv. Petenta susține că, așa cum se observă din documentul anexat, propunerea de concordat acordă societății petente doar un procent de 10% din creanța deținută, ceea ce a determinat-o să provizioneze întreaga creanță.

Dacă consecințele comerciale sunt identice, deci situațiile de fapt sunt similare, atunci și consecințele fiscale ce decurg din acestea trebuie să fie identice, deși situațiile juridice sunt nominal diferite.

Petenta menționează că, așa cum rezultă din documentul eliberat de Tribunalul din P... (ANEXA NR. ... la contestație), procedura concordatului este o procedură care nu are caracter public, așa cum la noi este mandatul ad-hoc, astfel că îi este imposibil să urmărească în mod operativ situația derulării acestei proceduri. Principiul neutralității, consacrat de art.3 Cod fiscal, impune a trata în același fel pe antreprenorii români care desfășoară afaceri în România și pe cei ce lucrează și în străinătate, mai ales în alte State Membre ale UE.

Egala protecție care este legal datorată acestor două situații se concretizează în imperativul eliminării oricărei discriminări potențiale care ar putea afecta pe cei protejați de lege, și anume contribuabilii îndreptățiți la constituirea unui provizion deductibil fiscal, chiar în lipsa unui text expres care să prevadă echivalența tuturor situațiilor din legislația Statelor Membre.

Trebuie remarcat că legiuitorul român a recunoscut implicit tratamentul egal al consecințelor afacerilor comerciale cu parteneri, furnizori și beneficiari români și cu cei străini, prin modul în care a modificat, în anul 2010, dispozițiile art.21 alin.(1), respectiv pct.23 lit.d) din Normele metodologice și art.21 alin.(4) lit.b) Cod fiscal. În urma modificării dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.b) Cod fiscal, unde erau inițial trecute, ca nedeductibile și de unde au fost eliminate - concomitent cu apariția dispozițiilor de la lit.d) a punctului 23 din Normele metodologice de aplicare a art.21 alin.(1) Cod fiscal, care dispune că sunt deductibile *“dobânzile, penalitățile și daunele interese, stabilite în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane rezidente/nerezidente”*. Prin aceste modificări, se recunoaște explicit că sunt deductibile cheltuielile cu dobânzile, penalitățile și daunele interese, stabilite în contractele încheiate cu beneficiari persoane rezidente și nerezidente, spre deosebire de textele respective inițiale, din 2004, care nu făceau această echivalare.

În acest caz, pentru a asigura egalitatea de tratament ce decurge din principiul neutralității, organul fiscal era îndreptățit să utilizeze dispozițiile art.14 C.pr. fisc care prevăd că: *“situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic”*; principiul prevalenței economicului asupra juridicului nu se utilizează doar când rezultatul aplicării sale este favorabil fiscoi, ci în toate cazurile justificate, indiferent de rezultat.

Petenta consideră că situația de fapt este identică în cazul falimentului reglementat de legea română și al concordatului aplicat unei societăți în lichidare în Italia, și, în consecință, dispozițiile art.22 alin.(1) lit.j) Cod fiscal sunt aplicabile în speță.

În cazul în care acest temei legal este considerat insuficient, petenta arată că

se pot adăuga dispozițiile art.21 alin.(2) lit.n) Cod fiscal, care dispune, la pct.3 că este admisă deductibilitatea creanțelor asupra unor debitori dizolvați, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesor. Ori, societatea italiană fiind în lichidare, și acest temei legal poate fi considerat aplicabil situației din Italia, care nu are o reglementare identică în România.

În subsidiar, petenta arată că, la finele anului 2011, în directă legătură cu constituirea provizionului în sumă de ... lei asupra C... N... A..., a considerat drept venituri datorii aferente furnizorilor care i-au prestat servicii pentru lucrările executate în beneficiul acestui client.

Aceste datorii, în sumă de ... euro, respectiv ... lei, includ facturi întocmite de către ... LLP, M...C... Y... SNC și ... SRL și care se referă la materiale utilizate în serviciile prestate de către petentă în relația cu C... N... A....

Chiar dacă au trecut 3 ani de la nașterea acestor datorii, petenta susține că nu deține niciun document prin care furnizorii să fi renunțat la aceste creanțe, și petenta avea intenția de a la plăti, pe măsura încasării sumelor de la client.

În plus, ca o consecință a considerării ca și cheltuială nedeductibilă a provizionului constituit în 2011 pentru suma de ... lei, organul de inspecție fiscală a diminuat profitul aferent anilor 2012 și 2013, deoarece societatea a înregistrat venituri din provizioane pentru deprecierea activelor.

Astfel și pentru anii 2012 și 2013 s-a diminuat, profitul impozabil cu suma totală de ... lei (... lei pentru anul 2012 și ... pentru anul 2013).

Prin urmare, suma de ... lei a fost stabilită în mod netemeinic ca și cheltuială nedeductibilă în sarcina petentei, la fel și diminuarea profitului aferent anilor 2012 și 2013.

I.2. Cu privire la recalificarea netemeinică și nelegală în venituri salariale a indemnizațiilor de delegare/detașare acordate în perioada iulie 2011- august 2014;

Petenta arată că organele de inspecție fiscală consideră că sumele acordate salariaților cu titlu de indemnizații de detașare/delegare în perioada iulie 2011 - august 2014 reprezintă venituri asimilate salariilor motiv pentru care au procedat la recalificarea acestora. Urmare a recalificării asupra acestor sume au fost determinate impozit pe venituri din salarii și contribuții sociale obligatorii.

Ca atare, organul fiscal consideră că petenta nu era îndreptățită să acorde salariaților trimiși în Italia indemnizații de delegare/detașare (diurne), nefiind îndeplinite, în principal, condițiile delegării și ale detașării din Codul Muncii, cele stipulate din Directiva 96/71/CE și de prevederile HG nr.518/1995, iar argumentul principal care se desprinde din actul de control este acela potrivit căruia locul permanent de muncă al salariaților era în Italia, la societățile beneficiare a serviciilor prestate de petentă, și, prin urmare, societatea și-a desfășurat principala activitate pe teritoriul acestei țări, nefiind justificată delegarea salariaților.

Petenta susține că, alături de celelalte aduse în sprijinul operațiunii de recalificare, acest argument, a fost adus prin interpretarea și aplicarea trunchiată și abuzivă a reglementărilor naționale și internaționale în materie.

Conform susținerilor organului fiscal, în condițiile în care cea mai mare parte a angajaților exercită misiuni temporare pe teritoriul unui alt stat, în vederea aducerii

la îndeplinire a obligațiilor contractuale ale angajatorului, societatea angajatoare își modifică locul în care își desfășoară activitatea principală, angajații săi având și ei locul de muncă modificat din această perspectivă.

Acest argument nu împiedică însă organul fiscal să impoziteze, din punct de vedere al impozitului pe profit și al TVA, veniturile obținute din această așa-numită “activitate principală” în România.

În fapt, organul fiscal nu motivează argumentat în drept soluția adoptată, și nu face decât să redea selectiv o serie de prevederi legale, care doar în aparență justifică constatările sale. Interpretate și analizate juridic aceste texte demonstrează concluzia nelegală a organelor de inspecție fiscală, restricțiile în privința libertății fundamentale de circulație a persoanelor, a prestării de servicii, încălcarea dreptului la muncă și la beneficiile muncii a persoanelor. Este clar că organul fiscal nu a procedat niciun moment la analizarea efectelor constatărilor sale asupra angajaților și a angajatorului, atenția exclusivă fiind acordată perceperii a cât mai multe impozite pentru bugetul de stat.

Aparte de aceste aspecte, în continuare, petenta învederează argumentele sale împotriva celor invocate de organului fiscal.

I.2.1. Din punct de vedere al dreptului muncii;

Petenta susține că organul fiscal invocă prevederi privind delegarea, detașarea din reglementările interne și cele internaționale fără a proceda la o interpretare conformă a acestora. Nu trebuie omis nici faptul că domeniul dreptului muncii nu reprezintă aria de specialitate a organelor fiscale, acestea având o pregătire cu predilecție în domeniul economic, fiscal.

Dovadă a acestui fapt o reprezintă invocarea dispozițiilor din Codul Muncii atât privind delegarea, cât privind detașarea, fiind clar că organul fiscal nu face diferență în aceste două forme de modificare a locului muncii. Apoi, dispozițiile din Codul muncii nu sunt coroborate cu cele transpuse în baza directivei 96/71/CE.

În cazul muncii ce urmează a fi prestată în străinătate, noțiunea de detașare corespunde celei de delegare definite în Codul muncii, salariatul delegat desfășurând o activitate pentru angajatorul din statul de trimitere și nu în interesul angajatorului unde își desfășoară activitatea, detașarea internațională valorând, în fapt și în drept, delegare.

Așadar, diferența dintre reglementarea internă și cea internațională constă în faptul că, potrivit Codului muncii român, un salariat detașat va fi subordonat unității la care este detașat, având contractul individual de muncă suspendat pe toată perioada detașării, ceea ce dă naștere obligației de plată a salariului și a celorlate drepturi (indemnizația de detașare) din partea acestui angajator, corelativ cu obligația salariatului de a se subordona acestuia; În schimb, în cazul detașării internaționale, potrivit legislației europene, salariatul detașat va presta munca în interesul angajatorului care l-a detașat, rămânând în continuare angajatul acestuia, cu următoarele consecințe: contractul individual de muncă nu se suspendă, salariul și celelalte drepturi (indemnizația de detașare) vor fi acordate de către angajatorul care l-a detașat, iar salariatul va rămâne subordonat acestuia. În cazul trimiterii salariaților români în străinătate pentru executarea unor lucrări contractate de angajatorul român,

în conformitate cu legislația autohtonă, petenta susține că ne găsim în prezența delegării și nu a detașării. Detașarea transnațională îmbracă forma delegării, în care angajatul va fi în continuare într-o strânsă legătură cu angajatorul de origine, de la care va primi dispoziții și cărui va raporta, tot de la acesta urmând să primească și salariul, împreună cu celelalte beneficii decurgând din raportul de muncă.

Cu privire la sumele de bani acordate în perioada iulie 2011 - august 2014 salariaților, sub formă de diurnă, pentru personalul delegat în Italia, problema de drept care trebuie dezlegată în speță este dacă pentru diurnă petenta datorează impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale, cu alte cuvinte dacă diurna este asimilată veniturilor salariale.

Petenta susține că măsura reîncadrării fiscale a diurnei, ca venituri de natură salarială, este netemeinică, pentru următoarele motive:

- În speță, veniturile salariale asupra cărora petenta a declarat, reținut și achitat impozit și contribuții sociale nu prezintă un caracter disproporționat raportat la sumele acordate cu titlu de diurnă. În partea din RIF dedicată analizei punctului de vedere al petentei, organul fiscal susține cu privire la acest argument că “veniturile acordate sub formă de diurnă sunt de 492% mai mari decât veniturile acordate cu titlu de diurnă (probabil “de salarii” n.a.). În efectuarea acestui calcul organul fiscal însă nu a ținut cont de faptul că sumele acordate cu titlu de diurnă, în limitele legale, au avut drept scop asigurarea cheltuielilor cu masa în Italia. Prin urmare, organul fiscal trebuia să efectueze un calcul privind costul necesar cu alimentația zilnică în Italia/persoană, și numai pentru diferență, dacă s-ar fi constatat o asemenea diferență, să stabilească proporția între sumele acordate cu titlu de salarii în România și această eventuală diferență. Pe de altă parte, un aspect ignorat de către organul fiscal este că petenta ar fi putut opta pentru detașarea salariaților la întreprinderile beneficiare, situație care, în ipoteza depășirii celor 183 de zile și prin nesolicitarea formularului Al, ar fi determinat impozitarea veniturilor obținute de salariații săi exclusiv în Italia. Ori, prin exercitarea opțiunii pentru delegare nu a făcut decât să contribuim în continuare la bugetul de stat al României, asigurând, în același timp, salariaților săi condiții normale de muncă;

- Este adevărat că pe perioada delegării se mențin drepturile de natură salarială, dar tot atât de adevărat este că indemnizația de delegare, acordată strict în virtutea particularității schimbării locului obișnuit de muncă, trebuie să se diferențieze de salariu, scopul principal al acestei indemnizații fiind acoperirea cheltuielilor suplimentare făcute cu hrana. În plus, pe perioada delegării, relațiile de muncă rămân nemodificate, cu excepția locului muncii, angajatul având dreptul - suplimentar - la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil;

- Modificarea locului muncii este de esența delegării. Petenta remarcă că niciunde în cuprinsul actului de control, organul fiscal nu face trimitere la prevederile art.42 din Codul muncii care dispune că “locul muncii poate fi modificat unilateral de către angajator prin delegarea sau detașarea salariatului într-un alt loc de muncă decât cel prevăzut în contractul individual de muncă”. În schimb organul fiscal invocă, în repetate rânduri, faptul că prin acte adiționale petenta a modificat locul muncii al salariaților, omițând că o asemenea modificare este esențială în vederea delegării ;

- Potrivit art.41 alin.(1) alin.(2) și alin.(3) lit.b) din Codul muncii, modificarea locului muncii se poate realiza doar prin acordul părților, iar conform art.3 din Anexa la HG nr. 1860/2006, executarea sarcinilor pe perioada delegării se consideră muncă prestată în realizarea obligațiilor ce revin persoanei delegate la locul ei de muncă.

Petenta anexează contractele încheiate cu C...T... S.P.A. Italia, SC A... S.p.a Italia, D.. N... SRL Italia, șantierul Naval A... SRL Italia și SC E... ... SRL Italia (ANEXELE NR. ...-... la contestație).

În speță, angajatorul și salariații au încheiat acte adiționale la contractele individuale de muncă prin care au prevăzut expres măsura delegării, durata acesteia, precum și mențiunea privitoare la plata unei indemnizații de delegare, urmărind schimbarea temporară (nu definitivă) a locului de muncă (o condiție a delegării), fiind îndeplinită și condiția existenței unui interes al serviciului, ca temei al delegării, în sensul că petenta, în calitate sa de angajator, a delegat salariații în Italia, pentru executarea lucrărilor menționate în contractele de antrepriză, astfel:

- în cazul contractului individual de muncă nr..../...2013, încheiat între petentă, în calitate de angajator, și salariața V... E...-A..., există Actele Adiționale nr. .../...2013, nr. .../...2013, nr. .../...2013, nr. .../...2013, nr. .../...2013, care prevăd expres “pentru perioada în care salariața este delegată să desfășoare activitatea în Italia, respectiv la A... S.p.A, pe lângă drepturile salariale care i se cuvin conform CIM, va primi o indemnizație de delegare, în vederea acoperirii cheltuielilor de hrană, a celor mărunte uzuale. Nu se consideră timp de lucru absențele nejustificate/nemotivate”. (ANEXA NR. ...la contestație);

- în cazul contractului individual de muncă nr..../...2011, încheiat între petentă, în calitate de angajator, și salariatul Davidoaia Marius, există Actele Adiționale nr. .../...2013, nr. .../...2013, nr. .../...2013, nr. .../...2013, nr. .../...2013, care prevăd expres “pentru perioada în care salariatul este delegat să desfășoare activitatea în Italia, respectiv la A... S.p.A, pe lângă drepturile salariale care i se cuvin conform CIM, va primi o indemnizație de delegare, în vederea acoperirii cheltuielilor de hrană, a celor mărunte uzuale. Nu se consideră timp de lucru absențele nejustificate/nemotivate”. De asemenea, prin Actul Adițional nr. .../...2012, părțile au convenit expres delegarea salariatului la E... ... SRL, F... (SP), Italia, precum și diurna conform HG nr.518/1995, în vederea acoperirii cheltuielilor de hrană, a celor mărunte uzuale (ANEXA NR. ... la contestație);

- identică este situația contractelor individuale de muncă ale salariaților: V... I..., R... L..., B... A...-I..., D... G... C..., etc., unde există încheiate acte adiționale, care prevăd expres că “pentru perioada în care salariatul este delegat să desfășoare activitatea în Italia, E.../A... S.p.A, pe lângă drepturile salariale care i se cuvin conform CIM, va primi o indemnizație de delegare, în vederea acoperirii cheltuielilor de hrană, a celor mărunte uzuale. Nu se consideră timp de lucru absențele nejustificate/nemotivate” .

Din modul de încheiere a actelor adiționale, având în vedere și indicarea expresă a temeiului juridic invocat în cuprinsul acestora (art.41 și 43 din Codul muncii), rezultă că voința părților contractului individual de muncă a fost ca măsura dispusă să reprezinte delegarea salariaților, cu toate consecințele care decurg din aceasta, respectiv: raportul juridic de muncă dintre angajator și salariat nu se stinge/suspendă, pe întreaga perioadă a delegării salariatul își păstrează postul și salariul avute anterior, nu se transferă autoritatea asupra salariatului, acesta rămânând

subordonat angajatorului care a dispus delegarea, pe întreaga perioadă a delegării.

Ceea ce impută organele fiscale, este faptul că petenta, manifestând o diligență sporită și, în vederea protejării drepturilor angajaților săi, a procedat la încheierea acestor acte adiționale cu indicarea modificării temporare a locului muncii, evitând astfel statuarea unei obligații a fiecărui angajat în parte de a se îngriji să întocmească zilnic ordine de deplasare, pe care să le remită societății. Petenta apreciază că încheierea acestor acte adiționale, care reprezintă acordul de voință al ambelor părți, nu doar suplinesește această cerință, ci conferă forța juridică superioară întregii operațiuni.

Mai mult, prin aceasta modalitate, definind anticipat, în acord cu fiecare angajat în parte, perioada și condițiile desfășurării muncii în locațiile solicitate de contractanții săi, petenta susține că a încercat asigurarea unei transparențe menită să confere angajaților siguranța locului de muncă, iar în ceea ce o privește menținerea unui personal calificat pe care să se bazeze în executarea contractelor sale de execuție lucrări, specifice obiectului său de activitate.

Ratione personae și ratione materiae, dispozițiile HG nr.1.860/2006 și/sau HG nr.518/1995 nu se aplică societăților din sectorul privat. Numai din punct de vedere fiscal, având în vedere dispozițiile art.55 alin.(2) lit.i) și cele ale art.21 alin.(3) lit.b) Cod fiscal - anterior abrogării sale la 1 iunie 2013 - contribuabilii și autoritățile fiscale se raportează la plafoanele instituite prin aceste acte normative în vederea determinării cuantumului indemnizațiilor ce poate fi recunoscut ca deductibil la determinarea impozitului pe profit, respectiv ca venit neimpozabil în vederea determinării impozitului pe salarii.

Prin urmare, este eronată/inadecvată invocarea repetată de către inspectorii fiscali a prevederilor HG nr.518/1995, aceasta fiind de natură să conducă la concluzia potrivit căreia doar persoanele care desfășoară activitățile de la art.1 din acest act normativ ar fi îndreptățite să beneficieze de diurnă, ceea ce în mod evident nu este cazul, în condițiile în care acest act normativ se aplică doar anumitor categorii de angajați din instituțiile publice.

Petenta susține că în concepția (eronată a) organului fiscal, diurna ar putea fi acordată numai pentru desfășurarea activităților enumerate în cuprinsul art.1 din HG nr.518/1995. Această concepție este însă formulată cu depășirea limitelor de apreciere. Dacă ar fi să considere că opinia organului fiscal este legală, ar însemna că societățile private (care, ratione personae nu fac obiectul acestui act normativ) pot delega/detașa salariați în străinătate numai în vederea efectuării unor activități de natură culturală, științifică, recreativă, etc., ceea ce este contrar obiectului de activitate al majorității societăților comerciale.

De asemenea, petenta susține că raționamentul organului fiscal este nelegal, întrucât îngreșește libertatea fundamentală de prestare a serviciilor pe teritoriul unui alt stat membru, astfel cum este garantată de dreptul primar (Tratatele constitutive) și secundar al UE (Directiva 96/71/CE).

În fine, petenta arată că organul de inspecție fiscală omite un aspect foarte important, și anume că prevederile art.55 alin.(2) lit.i) și cele ale art.21 alin.(3) lit.b) Cod fiscal - anterior abrogării acestuia la 1 iunie 2013 - reprezintă norme de trimitere numai în ceea ce privește CUANTUMUL indemnizației de detașare acceptată la deductibilitate/care nu reprezintă venit impozabil, nu și în privința

persoanelor/activităților cărora/pentru care poate fi acordată aceasta indemnizație. Din chiar textul acestor prevederi legale rezultă că persoanele cărora le poate fi acordată indemnizația sunt salariații delegați/detașați în țară sau străinătate.

Legiuitorul român nu a considerat necesar să enumere și activitățile pentru care este acordată această indemnizație, întrucât reiese clar că deductibilitatea acestor cheltuieli este condiționată de legătura lor cu veniturile impozabile ulterioare/activitatea salarială. Prin urmare, această indemnizație este acordată pentru îndeplinirea unor activități economice care, pe de o parte, intră în obiectul de activitate al contribuabililor și care, pe de altă parte, sunt desfășurate în scopul obținerii de venituri.

În concluzie, prevederile HG nr.518/1995 sunt incidente în speță numai ca reper în vederea determinării cuantumului neimpozabil al indemnizațiilor de delegare/detașare. De la adoptarea prevederilor art.55 alin.(2) lit.i) și art.21 alin.(3) lit.b) Cod fiscal nicio autoritate nu a pus sub semnul întrebării aceasta interpretare, care, de altfel, reiese în mod clar din modul în care sunt formulate aceste texte legale. Același raționament este aplicabil și în privința HG nr.518/1995, care, pe parcursul celor 20 de ani de când este în vigoare, organele fiscale s-au raportat exclusiv în vederea determinării plafonului deductibil/neimpozabil al indemnizațiilor de delegare/detașare și nu în vederea determinării activităților pentru care se poate acorda o asemenea indemnizație.

Față de argumentele expuse anterior, în considerarea faptului că actele adiționale îndeplinesc toate caracteristicile legale ale acordului de voință realizat între angajator și salariați, coroborat cu textele de lege relevante în materie, petenta susține că organele fiscale nu pot schimba voința angajatorului și a salariaților.

I.2.2. Din punct de vedere fiscal;

Petenta arată că, în cuprinsul actului de impunere, organul de inspecție fiscală redă o serie de dispoziții legale, naționale și de drept al UE, din diverse ramuri de drept, fără a proceda la justificarea aplicabilității acestora în situația în discuție.

Dacă elimină textele legale redate, petenta constată că “argumentele” prezentate de organul de inspecție fiscală, în justificarea soluției sale, sunt ne semnificative atât ca întindere, cât și, mai ales, ca relevanță și concurență.

În plus, aceste “argumente” sunt prezentate prin crearea unui amalgam dificil de urmărit pentru contribuabil, fiind încălcată obligația organelor fiscale privind adoptarea unei soluții motivate în mod corespunzător. Toată această “construcție” a argumentației nu are decât rolul de a crea aparența unei soluții legale, când, în fapt, contribuabilul nu este decât pus într-o situație de dezorientare totală, fiind-i astfel încălcat dreptul la apărare.

Din argumentația organului fiscal, petenta conchide că întreaga operă de “recalificare” a organului fiscal are la bază susțineri referitoare la:

- conținutul contractelor de prestări servicii încheiate de petenta cu societățile din Italia;
- locul desfășurării activității, astfel cum este precizat în actele adiționale la contractele individuale de muncă;
- faptul că nu au fost prezentate documente justificative privind cheltuielile cu masa;

- faptul că activitățile pentru care au fost trimiși angajații în Italia nu se încadrează în cele enumerate în HG 518/1995, toate “împletite” cu dispoziții legale, pe care, pe de o parte, organul fiscal le-a invocat după bunul său plac, și anume selectiv, și, pe de altă parte, a căror incidență în speță nu a fost motivată.

În dovedirea celor evidențiate mai sus, petenta aduce următoarele argumente:

I.2.2.1. Cu privire la “argumentele” organului fiscal desprinse din analiza contractelor de antrepriză încheiate de petenta cu SC A... S.p.a, D... N... SRL, șantierul Naval A... SRL și SC E... ... SRL ;

a) Argumente de drept civil;

Petenta susține că, în mod neîntemeiat, organul fiscal reține, faptul că: “s-a constatat că, deși SC X SRL ... a fost autorizată ca agent de muncă temporară doar din data de 03.06.2013 și a încheiat în acest sens «Contractul pentru detașare personal» doar cu societatea C... T... SPA Italia, contribuabilul a acționat în acest sens și a pus la dispoziție personal societăților partenere din Italia, chiar dacă a încheiat cu aceștia Contracte de antrepriză și nu Contracte de punere la dispoziție personal.

Astfel, potrivit dispozițiilor art.1851 Cod Civil, prin contractul de antrepriză, antreprenorul se obligă că, pe riscul său, să execute o anumită lucrare, materială sau intelectuală sau să presteze un anumit serviciu pentru beneficiar în schimbul unui preț.

Totodată, prevederile art.1852 reglementează posibilitatea antreprenorului de a încredința unuia sau mai multor subantreprenori executarea unor părți sau elemente ale lucrării sau serviciilor, situație în care antreprenorul răspunde pentru fapta subantreprenorului la fel ca și pentru fapta sa proprie, fără însă ca subantreprenorul să aibă o relație contractuală directă cu beneficiarul lucrării.

Ceea ce definește și particularizează antrepriza și o deosebește de un raport contractual specific dreptului muncii este independența antreprenorului în realizarea obligațiilor, acesta asumându-și riscul și răspunzând pentru pagubele cauzate.

În speță, particularitățile lucrărilor executate au impus adaptarea relațiilor contractuale de maniera în care să răspundă cel mai eficient cerințelor beneficiarilor și respectiva antreprenorilor generali ai fiecărei lucrări în parte.

Faptul că petenta și-a asumat contractual obligații precum cele indicate de organul fiscal, nu este de natură să modifice natura juridică a operațiunii, ci reflectă în mod firesc acordul de voință al părților, raportat la specificul lucrărilor prestate. Astfel, petenta s-a obligat să respecte instrucțiunile primite de la antreprenor, să execute lucrările cu meticulozitate și profesionalism, să urmărească fișele tehnice și desenele puse la dispoziție de beneficiarul lucrărilor, etc.

Aceste obligații reprezintă o transpunere a necesității coordonării întregului proiect de către antreprenorul general, aceasta fiind singura modalitate pentru aducerea la îndeplinire a proiectului în mod corespunzător solicitărilor beneficiarilor și în termenele convenite. În vederea asigurării obligației de coordonare a lucrărilor

subcontractate, petenta, în calitate de prestator, a asigurat prezența pe șantier a unei echipe de persoane însărcinate cu supravegherea acestora, executarea lor conform prevederilor contractuale.

Un alt argument în sensul nelegalității recalificării contractelor de (sub)antrepriză în contracte de punere la dispoziție personal îl reprezintă modalitatea de stabilire a prețului lucrărilor executate. Astfel, prețul cuprins în contractele încheiate de petentă reprezintă valoarea negociată a lucrărilor ce urmau a fi executate, nefiind calculat prin raportare la numărul de angajați puși la dispoziție și neavând în componență comisionul agentului de muncă temporară, element obligatoriu menționat în art.91 din Codul Muncii. De altfel, acest text legal specifică elementele obligatorii pe care contractul de punere la dispoziție trebuie să le cuprindă, elemente prevăzute ad validitatem, în absența cărora relația contractuală nu poate fi calificată în acest sens. În justificarea acestui fapt, petenta susține că deține situații de lucrări, anexă la facturile întocmite, din care rezultă în mod clar că prețul facturat este determinat în funcție de lucrările executate, și nu în funcție de orele lucrate de salariați și tipul lucrărilor executate. Petenta anexează în acest sens, cu titlu de exemplu, factura nr. .../...2011 și factura nr. .../...2012 emise către A... S.p.A și fișele tehnologice aferente (ANEXA NR. ... la contestație).

Nu în cele din urmă, petenta remarcă o contradicție în argumentarea organului fiscal: dacă susținerile sale privind natura contractelor erau adevărate, petenta nu s-ar găsi în prezent în situația de a constitui provizioane pentru clienți aflați în lichidare; la o activitate de leasing de personal, neplata unei singure tranșe de salarii ar fi condus în mod automat la retragerea oamenilor de pe șantier, ori petenta și-a asumat riscul neîncasării tocmai deoarece suntem în prezența unui adevărat contract de antrepriză.

b) Argumente de drept fiscal:

Petenta susține că, organul fiscal procedează la “analiza” clauzelor acestor contracte (prin redarea selectivă a unor prevederi din aceste contracte), cu scopul, irelevant în susținerea argumentației sale, de a evidenția că petenta, în calitate de subcontractor se obligă: pe de o parte, să pună la dispoziție personalul necesar în vederea executării lucrărilor, iar pe de altă parte, să își asume întreaga responsabilitate pentru plata remunerației acestor salariați, aferentă activității desfășurate în Italia.

Ceea ce încearcă de fapt organul fiscal să evidențieze este că, întrucât petenta și-a asumat întreaga responsabilitate pentru plata remunerației personalului trimis în Italia, autoritățile române sunt competente să aprecieze natura acestei remunerații potrivit legislației românești.

Astfel, organul fiscal interpretează aceste prevederi ca o atribuire de competență, contrar regulilor ce guvernează atribuirea de competențe între statele parte la o Convenție de evitare a dublei impuneri. Ori, în cazul de față, modul în care a procedat organul de inspecție fiscală este nelegal întrucât și-a arogat o competență de apreciere înainte de a verifica competența statului român de a impozita veniturile.

După redarea clauzelor din contractele de subantrepriză, organul de inspecție fiscală concluzionează brusc că aceste contracte reprezintă în fapt contracte de punere

la dispoziție, fără însă a argumenta această recalificare majoră.

Petenta menționează că serviciile pot fi prestate de către o societate și prin intermediul angajaților săi, fapt necontestat la nivel național și internațional. Organul fiscal nu a precizat care sunt criteriile OBIECTIVE în funcție de care a operat o asemenea recalificare.

Comentariile la art.15 din Convenția Model OCDE oferă asemenea criterii de recalificare a unui contract de prestări servicii în contract de muncă:

- Natura serviciilor prestate, prin determinarea faptului dacă activitatea desfășurată de angajat reprezintă o parte integrantă a activității întreprinderii pentru care aceste servicii sunt prestate. Un element cheie este reprezentat de identificarea societății care își asumă riscul pentru activitatea prestată de angajat. În cazul în care natura serviciilor indică faptul că suntem în prezența unui raport de muncă, următoarele elemente suplimentare trebuie luate în considerare

- Societate a care are autoritatea de a instrui angajații privind modul de îndeplinire a activităților;

- Cine pune la dispoziție instrumentele și materialele necesare desfășurării activității de către angajat;

- Cine determină numărul și calificările necesare ale angajatului ce efectuează activitatea;

- Cine are dreptul să selecteze persoanele care vor executa lucrările și să determine cadrul contractual încheiat cu persoana respectivă în acest sens;

- Cine este îndreptățit să aplice sancțiuni disciplinare;

- Cine este îndreptățit să stabilească zilele de concediu și programul de lucru al angajatului;

În cazul în care elementele/drepturile enumerate înclină în favoarea angajatorului formal (cum este și în cazul de față) suntem în prezența unui contract de prestări de servicii.

În cazul invers, în care toate sau majoritatea criteriilor înclină balanța în favoarea societății beneficiare, petenta susține că suntem, într-adevăr în prezența unui contract de muncă, dar acest contract de muncă se consideră a fi încheiat cu societatea beneficiară.

Prin urmare, în cazul de față, autoritățile italiene (și nu cele române), în temeiul legislației interne anti-abuz, ar trebui să determine dacă suntem în prezența unui contract de prestări servicii sau a unui contract de muncă. Petenta observă că, în fapt, în cunoștință de cauză sau nu, organul de inspecție fiscală a ignorat acest aspect, întrucât ar fi însemnat să se declare incompetent, cu toate consecințele fiscale ce decurg de aici.

Nu în ultimul rând, petenta menționează că recalificarea contractelor de prestări servicii a fost efectuată pur și simplu, doar afirmativ, fără să se fi motivat care sunt elementele legale și de fapt care justifică încadrarea acestor contracte în categoria celor de punere la dispoziție.

Nu poate fi considerat un argument în acest sens faptul că în punctul de vedere al Ministerului Familiei și Protecției Sociale exprimat prin adresa nr. .../... ..2012 și de MFP - Direcția Generală Legislației Cod Fiscal, se menționează că "*statutul salariatului temporar nu este acela de salariat delegat sau detașat astfel cum este definit de art.43-47 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii*".

În primul rând, așa cum a menționat, petenta susține că nu s-a probat recalificarea contractului de prestări servicii în contract de punere la dispoziție și, prin urmare, de salariat delegat în salariat temporar. În plus, organul de inspecție fiscală ignoră faptul că salariații în discuție, delegați în vederea efectuării unor activități în străinătate, au fost angajați de petenta cu contracte individuale de muncă pe perioada nedeterminată, având o vechime în munca neîntreruptă; ori, salariații trimisi în străinătate în baza unui contract de punere la dispoziție au calitatea de angajați cu caracter temporar, fiind angajați pe perioada determinată a executării/prestării unor lucrări/servicii clar determinate și limitate în timp ca durată.

În al doilea rând, petenta apreciază că acest punct de vedere nu constituie o probă în înțelesul prevederilor din Codul de procedură fiscală.

Astfel, Curtea Supremă de Justiție a arătat limpede, într-o speță care reprezintă un pilon judiciar extrem de solid în materie, că: “Precizările” Ministerului Finanțelor nu au caracterul unui act normativ, ci constituie doar o recomandare de ordin metodologic. (C.S.J., s. cont. adm., dec. Nr. 2.270/5.10.1999, în Th. Mrejeru, R.A. Lazar, B. Mrejeru, Autoritățile administrative și economia de piață. Jurisprudența Curții Supreme de Justiție 1998-2001, Ed. AII Beck, București, 2001, p.148-149).

Petenta invocă faptul că și alte instanțe ajută, prin soluții similare. O decizie de referință este cea în care se arată: “adresa Agenției Naționale de Administrare Fiscală la care face referire recurenta nu poate fi o probă în dosarul cauzei, câtă vreme reprezintă doar o opinie unilaterală a organului ierarhic superior recurentei.” (C.A. Oradea, dec. Nr. 283/CA din 18 octombrie 2007, în Curtea de Apel Oradea, Buletinul Jurisprudenței 2007, Ed. C.H. Beck, București, 2008, p.393-396).

I.2.2.2. Cu privire la faptul că organul fiscal nu a procedat la analiza incidentei în cauza de față a prevederilor art.16 din Convenția de evitare a dublei impuneri dintre România și Italia;

Petenta susține că, în analiza efectuată, organul fiscal a omis faptul că, fiind vorba despre o activitate salarială desfășurată în străinătate, este întotdeauna necesară analiza dispozițiilor speciale ce reglementează acest tip de activitate. Astfel, actul de impunere nu menționează un astfel de temei legal care, de altfel, poate conduce la inexistența dreptului de impozitare al României asupra veniturilor (lato sensu inclusiv a indemnizațiilor de delegare/detașare) aferente activității desfășurate în străinătate.

Petenta face referire aici la Convenția de evitare a dublei impunerii dintre România și Italia, care, potrivit art.1 alin.(4) Cod fiscal, se aplică cu prioritate față de reglementările cuprinse în Codul fiscal și care, coroborat cu dispozițiile Codului fiscal, conduce, în unele cazuri, la neimpozitarea în România a veniturilor salariale pentru activitatea desfășurată în străinătate.

Astfel, pentru ipoteza în care persoanele fizice sunt rezidente fiscal în România, identificarea dreptului României de a impozita veniturile din activitatea salarială desfășurată în străinătate presupune ca etapă obligatorie investigarea dispozițiilor art.16 “Activități dependente” din Convenția de evitare a dublei impunerii încheiată între România și Italia.

În principiu, România, în calitate de stat de rezidență al persoanelor fizice, (1) are dreptul de impozita veniturile mondiale și (2) obligația de a acorda credit fiscal pentru impozitul plătit în statul de desfășurare a activității.

Totuși, România a renunțat la dreptul de a impozita veniturile din activitatea desfășurată în străinătate de persoanele fizice prin dispozițiile art.55 alin.(4) lit.m) Cod fiscal potrivit cărora:

“(4) Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit (...)

m) sumele sau avantajele primite de persoane fizice din activități dependente desfășurate într-un stat străin, indiferent de tratamentul fiscal din statul respectiv. Fac excepție veniturile salariale plătite de către sau în numele unui angajator care este rezident în România ori are sediul permanent în România, care sunt impozabile în România numai în situația în care România are drept de impunere”;

Prima teză a art.55 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal stabilește principiul neimpozitării în România a sumelor sau avantajelor primite de persoanele fizice din activități dependente desfășurate într-un stat străin. Acest principiu se aplică indiferent de tratamentul fiscal (caracterul impozabil sau neimpozabil al sumelor primite de salariat) din statul străin.

De la această dispoziție de principiu, teza a doua a art.55 alin.(4) lit.m) stabilește o excepție, și anume sumele plătite de către sau în numele unui angajator care este rezident în România ori de către sau în numele unui angajator nerezident care are în România un sediu permanent, care sunt impozabile în România numai în situația în care România are drept de impunere.

Dreptul de impunere vizat de textul art.55 alin.(4) lit.m) este cel potrivit unui convenții de evitare a dublei impuneri pentru că, potrivit primei teze a art.55 alin.(4) lit.m), România nu are dreptul de a impozita veniturile din activitatea dependentă desfășurată într-un stat străin.

Norma de la art.55 alin.(4) lit.m) include și sumele recalificate de organul fiscal din indemnizații de delegare/detașare în venituri de natură salarială.

Așadar, România și-a rezervat dreptul de a impozita veniturile salariale din străinătate doar dacă:

(1) acestea sunt plătite de către sau în numele unui angajator rezident în România sau de un sediu permanent din România al angajatorului nerezident și numai dacă:

(2) este exclusă competența primară de impozitare a statului de desfășurare a activității.

Această excludere poate interveni în următoarele situații:

(2.1) persoana fizică are o prezență în statul de desfășurare a activității mai mică de 183 de zile;

(2.2) remunerația nu este plătită de către sau în numele unui angajator rezident în statul de desfășurare a activității și

(2.3) remunerația nu este suportată de un sediu permanent al angajatorului din statul de desfășurare a activității.

Petenta susține că important de precizat este faptul că statul de desfășurare a activității are dreptul de a impozita toate veniturile salariale, inclusiv cele acordate în România de angajatorul din România. Mecanismul întâlnit în practică (și incident și în situația de față) prin care angajatorul din România reține impozitul la nivelul

salariului (minim) acordat în România este eronat și neglijat de inspecțiile fiscale. În toate aceste ipoteze, cu ocazia controalelor fiscale, organele de inspecție fiscale ar fi trebuit să constate reținerea și virarea nelegală și în plus a impozitul pe venit și să asigure restituirea acestor sume către societățile controlate.

Acest principiu de impozitare rezultă neechivoc și prevederile pct.875 (1) din normele metodologice de aplicare a art.55 alin.(4) lit.m) Cod fiscal, care prevăd următoarele, pentru ipoteza în care persoana fizică are o prezență în statul de desfășurare a activității mai mare de 183 de zile:

“pentru veniturile din salarii obținute de contribuabilii prevăzuți la art.40 alin.(1) lit.a) și alin.(2) din Codul fiscal pentru activitatea desfășurată într-un stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri și care sunt plătite de către sau în numele unui angajator care este rezident în România sau are sediul permanent în România, dreptul de impunere revine statului străin dacă persoana fizică este prezentă în acel stat pentru o perioadă care depășește perioada prevăzută în convenția de evitare a dublei impuneri încheiată de România cu statul în care se desfășoară activitatea. În această situație, angajatorul care este rezident în România sau are sediul permanent în România și care efectuează plata veniturilor din salarii către contribuabilii prevăzuți la art.40 alin.(1) lit.a) și alin.(2) din Codul fiscal nu are obligația calculării, reținerii și virării impozitului pe venitul din salarii, întrucât dreptul de impunere revine statului străin în care persoana fizică își desfășoară activitatea”.

Totodată, dispozițiile art.55 alin.(4) lit.m) și normele metodologice de aplicare aferente nu pun condiția impozitării efective în statul de desfășurare a activității, ci doar a îndeplinirii condițiilor de impozitare în acest din urmă stat.

Așa cum a menționat și mai sus, petenta susține că în cauza de față organele fiscale au “omis” efectuarea analizei și din punct de vedere a incidenței prevederilor Convenției de evitarea a dublei impuneri, pentru a constata dacă România are competență de impozitare nu numai în privința indemnizațiilor de delegare, dar și în privința salariului minim, pentru care au fost achitate impozitul pe venit și contribuțiile sociale obligatorii.

În aceste condiții este evident că organul fiscal a invocat în mod netemeinic prevederile art.94 alin.(2) și ale art.7 alin.(2) Cod procedură fiscală, întrucât nu s-a ținut cont de toate prevederile legale.

I.2.2.3. Cu privire la lipsa temeiului legal pentru recalificarea sumelor reprezentând indemnizații de delegare/detașare conform Directivei 96/71/CE ;

În mod nelegal sunt invocate prevederile Directivei 96/71/CE și ale Directivei 2008/104/CE.

Conform art.3 alin.(1) prima liniuță din Directiva 96/71/CE “statele membre asigură că, indiferent de legea aplicabilă raporturilor de muncă, întreprinderile menționate la articolul 1 alineatul (1) garantează lucrătorilor detașați pe teritoriul lor condiții de muncă și de încadrare în muncă cu privire la următoarele aspecte stabilite în statul membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările:

- prin acte cu putere de lege și acte administrative și
- prin convenții colective sau sentințe arbitrale de generală aplicare în sensul

alineatului (8) în măsura în care se referă la activitățile prevăzute în anexă:

c) salariul minim, inclusiv plata orelor suplimentare; prezenta literă nu se aplică sistemelor complementare de pensii.

Aceste dispoziții se completează cu cele prevăzute la art.3 alin.(7) care dispun că *“alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă.”*

Petenta arată că prevederile menționate sunt aplicabile doar în ipoteza în care în statul de desfășurare a activității (în cazul său Italia) este reglementat un nivel al salariului minim, ceea ce nu este cazul în situația concretă, aspect menționat chiar de organul fiscal.

În această ipoteză, legiuitorul comunitar dispune că indemnizațiile plătite pentru a acoperi cheltuielile cu transportul, cazarea și masa trebuie evidențiate separat de cheltuielile salariale; deci, orice sume de bani plătite lucrătorului detașat cu titlu de compensarea/rambursarea cheltuielilor de transport, cazare, masă NU vor fi incluse în salariul minim.

Petenta consideră însă că din textul art.3 alin.(7) din Directiva 96/71/CE rezultă și o concluzie care are caracter de principiu și anume că nu pot fi asimilate salariilor sumele plătite salariaților detașați cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă.

Pe de altă parte, directiva 96/71/CE prevede posibilitatea recalificării altor sume decât cele expres prevăzute la art.3 para. (7) - în sensul includerii anumitor sume în salariul minim - numai din perspectiva statului în care se desfășoară activitatea de către persoana detașată, nicidecum din perspectiva statului de plecare - România.

Acest argument este întărit de interpretarea oferită de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauzele care i-au fost deduse spre soluționare și care vizează Directiva 96/71/CE.

Astfel, în cauza C-522/12, Tevfik Isbir împotriva DB Services GmbH, CJUE arată în considerentul de la para. 33 că: *“trebuie amintit că legiuitorul Uniunii a adoptat Directiva 96/71 în scopul, astfel cum rezultă din considerentul (6) al acesteia, de a prevedea, în interesul angajatorilor și al personalului acestora, condițiile de lucru și de angajare aplicabile raporturilor de muncă în cazul în care o întreprindere stabilită într-un anumit stat membru detașează lucrători pe teritoriul unui alt stat membru, cu titlu temporar, în cadrul unei prestări de servicii. Din considerentul (13) al aceleiași directive rezultă că legislațiile statelor membre trebuie coordonate astfel încât să se prevadă un nucleu de norme imperative de protecție minimă care trebuie respectate, în statul membru gazdă, de angajatorii care detașează lucrători în acest stat. Directiva menționată nu a armonizat însă conținutul material al acestor norme imperative de protecție minimă. Prin urmare, acest conținut poate fi definit în mod liber de statele membre cu respectarea Tratatului CE și a principiilor generale de drept al Uniunii (Hotărârea din 18 decembrie 2007, Laval un Partneri, C-341/05, Rep., p. 1-11767, punctele 58-60)”*.

Argumentul conform căreia posibila recalificare a sumelor acordate salariilor detașați (altele decât cele de transport, masă și cazare) poate opera doar în statul de

desfășurare a activității este confirmat de interpretarea Curții de Justiție a Uniunii Europene din considerentul de la para. 36 al Cauzei C-522/12 conform căruia: “în plus, trebuie amintit că articolul 3 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 96/71 face trimitere expres, în scopul aplicării acesteia, la legislația și la practica naționale ale statului membru pe teritoriul căruia este detașat lucrătorul în vederea stabilirii salariului minim vizat la primul paragraf al aceluiași alineat (1)”

În continuare la para. 37 se arată că “în acest context, trebuie să se constate că Directiva 96/71 nu furnizează ea însăși niciun element de definiție materială a salariului minim. Preocuparea de a stabili care sunt elementele constitutive ale acestuia în vederea aplicării directivei ține, așadar, de dreptul statului membru în cauză, cu singura condiție ca această definiție, astfel cum rezultă din legislația sau din convențiile colective naționale relevante sau din interpretarea conferită acestora de instanțele naționale, să nu aibă drept efect împiedicarea liberei prestări a serviciilor între statele membre”.

În absența unei definiții în directive 96/71/CE a salariului minim, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a interpretat această noțiune și a arătat în cauza C-341/02 având ca obiect acțiunea declanșată de Comisie pentru neîndeplinirea obligațiilor prevăzute de Directiva 96/71/CE de către Germania “nu intră în elementele componente ale salariului minim sumele plătite pentru munca suplimentară, contribuțiile la schemele de pensii, sumele plătite pentru rambursarea cheltuielilor de detașare (...). Doar suma brută a salariilor trebuie să fie luată în considerare”.

În cauza C-396/12, Sähköalojen ammattiliitto, (în speță este vorba despre o întreprindere cu sediul în Polonia care detașează lucrători în Finlanda în vederea efectuării de lucrări pe șantierul de construcție a unei centrale nucleare) Curtea și-a nuanțat poziția în privința elementelor care intră în calculul salariului minim, precizând că această sarcină revine statului în care sunt detașați salariații (în cazul său Italia).

În ceea ce privește diurna, Curtea a statuat următoarele (pct.46-52 din Hotărâre): “în ceea ce privește aspectul dacă o diurnă cum este cea în discuție în litigiul principal este o parte a salariului minim, în sensul articolului 3 din Directiva 96/71, trebuie să se arate că din dosarul de care dispune Curtea reiese că convențiile colective în materie de muncă pertinente în Finlanda prevăd acordarea unei diurne lucrătorilor detașați. În conformitate cu aceste convenții, diurna respectivă ia forma plății zilnice a unei sume fixe, al cărei quantum, în perioada în discuție, era cuprins între 34 de euro și 36 de euro. Din dosar reiese că această diurnă nu este vărsată lucrătorilor cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, în sensul articolului 3 alineatul (7) al doilea paragraf din Directiva 96/71. Astfel, diurna menționată este destinată să asigure protecția socială a lucrătorilor în cauză, compensând inconveniențele cauzate de detașare, care constau în îndepărtarea persoanelor interesate de mediul lor obișnuit. Rezultă că o astfel de diurnă trebuie calificată drept “alocație specifică detașării”, în sensul articolului 3 alineatul (7) al doilea paragraf din Directiva 96/71. Or, în conformitate cu dispoziția menționată, această alocație este o parte a salariului minim. În aceste condiții, diurna respectivă trebuie plătită unor lucrători detașați cum sunt cei în discuție în litigiul principal în aceeași măsură în care lucrătorii locali beneficiază de aceasta cu ocazia unei detașări pe teritoriul finlandez. Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se concluzioneze

că o diurnă cum este cea în discuție în litigiul principal trebuie considerată parte a salariului minim în condiții identice cu cele la care este supusă includerea acestei diurne în salariul minim plătit lucrătorilor locali cu ocazia unei detașări a acestora în interiorul statului membru în cauză.

Rațiunea acestei soluții deriva din principiul nediscriminării aplicat de Curtea de la Luxemburg ca etalon în vederea garantării libertăților fundamentale consacrate în legislația primară a UE. Din vasta jurisprudență a Curții, rezultă că tratamentul discriminatoriu presupune aplicarea unor tratamente diferite în situații comparabile, cum este cazul salariaților din Polonia detașați în Finlanda, în cauza de mai sus.

Petenta observă că în cauza de față, salariații petentei detașați în Italia, este vorba tot de aplicarea principiului nediscriminării. Așa cum a constatat și organul fiscal, legislația italiană nu reglementează salariul minim și nici componentele acestuia. Ori, dacă în cazul salariaților petentei detașați în Italia s-ar considera că diurnele reprezintă parte a salariului minim, aceștia ar fi discriminați față de angajații italieni pentru care nu se prevede un asemenea tratament.

În baza interpretării oferite de CJUE în spețele menționate, este evident că sumele reprezentând indemnizația de delegare/detașare plătite conform legislației din România nu-și schimbă natura juridică indiferent de regimul juridic sau fiscal prevăzut în Italia. Mai mult, directiva analizată, contrar susținerilor organului fiscal, nu permite armonizarea reglementărilor naționale de protecție a salariaților în cazul detașării într-un alt stat și cu atât mai puțin a regimului fiscal al sumelor reprezentând indemnizații de detașare/delegare.

Față de aceste argumente, petenta arată că organul fiscal nu dispune de niciun temei legal pentru recalificarea naturii juridice a sumelor acordate cu titlu de indemnizație de delegare/detașare nici de drept intern, nici de drept European (Directiva 96/71/CE) și cu atât mai puțin prin invocarea unor argumente legate de regimul fiscal al veniturilor din Italia, acestea sume păstrându-și natura juridică de indemnizații de delegare/detașare.

Petenta susține că nu poate fi primit nici argumentul că ar fi aplicabile dispozițiile Directivei 2008/104/CE privind munca prin agent de muncă temporară, angajamentul, asumat de petentă prin contractele de prestări servicii, de respectare a legislației europene cu privire la obligațiile față de salariați nereprezentând o justificare pertinentă în acest sens. Respectarea legislației statului membru în care este stabilită societatea beneficiară în privința salarizării este impusă și de dispozițiile Directivei 76/71/CE; (a se vedea în acest sens argumentele menționate mai sus).

I.2.2.4. Cu privire la nelegalitatea invocării prevederilor art.55 - Cod fiscal;

Petenta susține că recalificarea de către organele fiscale a sumelor plătite cu titlu de indemnizații de delegare/detașare în salarii a fost efectuată cu încălcarea principiului legalității impozitelor, taxelor și contribuțiilor.

Organul fiscal neagă caracterizarea de indemnizații/diurne, dar nu este corespunzător

motivată natura de salarii rezultată din recalificare a acestor sume de bani, deoarece:

- art.55 alin.(2) C. fisc. în aplicarea căruia sunt date Normele metodologice, pct.68, face o enumerare exemplificativă a veniturilor “considerate asimilate salariilor”.

- la ultima literă, lit.k), se vorbește despre “orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor în vederea impunerii”.

Deci:

- textul generic al art.55 alin.(2) se referă la venituri considerate asimilate salariilor, fără a preciza care este criteriul legal de asimilare, iar lit.k) se referă și la avantaje de natură salarială, adăugând la enunțul art.55 alin.(2) C.fisc., și

- textul lit.k) are în vedere extinderea noțiunii de salarii exclusiv în vederea impunerii, adică a calculării impozitului pe venit, nu și a contribuțiilor sociale, care nu erau cuprinse în Codul fiscal la data elaborării acestui text.

Petenta, presupunând că exprimarea legiuitorului este deficitară, și că ea acoperă totuși operațiunea de reîncadrare așa cum se prezintă în speță, observă că există, în textele art.55 Cod fiscal, doar două sintagme privind recalificarea și anume în venituri “de natură salarială” și “asimilate salariilor”.

În ce privește sumele “asimilate salariilor”, singurul care poate face asimilarea este legiuitorul așa cum rezultă din enumerarea de la art.55 alin.(2) Cod fiscal; deoarece legea nu indică nici un criteriu legal al asimilării, enumerarea de la art.55 alin.(2) este limitativă, la fel cu cea de la pct.68 din Normele Metodologice. Din enumerările amintite rezultă că ele sunt eclectice, eterogene, fără o “natură” comună sau alt element comun. Petenta susține că a considera că fiecare inspector fiscal poate “asimila” orice sumă platită cu un salariu ar însemna să extindem câmpul impozitării fără nicio limită, încălcând - din nou - principiul constituțional al legalității impozitelor, taxelor și contribuțiilor.

Singura ipoteză care mai rămâne de examinat este aceea conform căreia inspectia fiscală a considerat că adevăratul conținut economic al plăților de indemnizații de detașare este cel de salarii deoarece aceste plăți au “natură salarială”. În continuare dificultatea intervine în identificarea naturii salariale a sumei plătite: de angajator angajatului, în lipsa unui criteriu indiscutabil, similar cu cel al activității dependente - consacrat la art.7 Cod fiscal - care să permită identificarea naturii comune - de salariu - a mai multor plăți.

Petenta susține că un posibil răspuns îl dă art.55 alin.(1) Cod fiscal, care însă nu se referă la natura salarială, ci aparent - la criteriul de asimilare: toate veniturile unui angajat cu contract de muncă, indiferent de perioada pentru care se acordă și de denumirea lor sau forma sub care se acordă pot fi asimilate salariilor (“sunt considerate venituri din salarii”).

a) petenta reține ca posibil criteriu general de asimilare cel rezultat din sintagma “indiferent de denumirea lor”; faptul că se pot recalifica orice sume plătite angajaților/venituri în salarii nu înseamnă însă că există un criteriu clar, legal consacrat, al naturii salariului. O extindere fără indicarea unui criteriu ar însemna o poartă deschisă abuzului fiscalului, ceea ce nu se poate accepta; natura salarială a unor plăți către angajați poate fi negată cu evidența și în cazul altor sume decât indemnizația de deplasare, cazare și masă: spre ex., ajutoarele sociale, mecenatul, bursele/cheltuielile de scolarizare, sumele acordate pentru plata chiriei locuinței de serviciu, etc.

În speță, chiar considerând că se poate proceda la o asimilare, petenta susține că avem situația cu totul particulară a lucrătorilor care se deplasează în altă țară

(Italia), unde li se asigură transportul și cazarea, și un salariu în țară situat la un nivel de cca. 10 ori inferior salariului minim din Italia. În această ipoteză este evident că suma primită cu titlu de indemnizație de deplasare are rolul primordial de a-i asigura muncitorului hrana și întreținerea zilnică necesară pentru a-și putea onora contractul de muncă, salariul său din România nefiind suficient raportat la costul vieții din Italia. În consecință, nivelul salariului din România, amputat și de impozite și contribuții, nu poate satisface minimul cheltuielii necesare traiului din Italia, iar angajatul român trebuie să utilizeze alte mijloace de supraviețuire, singurele pe care le are fiind indemnizația de detașare.

Dar faptul că ambele sume pot căpăta aceeași destinație, pentru acoperirea nevoilor de hrană, nu înseamnă că au aceeași natura.

Din cele ce preced rezultă că indemnizația de detașare nu este o contrapartidă a muncii depuse în Italia, ci o sumă alocată pentru acoperirea cheltuielilor necesare traiului în acea țară, mult mai ridicate comparativ cu cele din România; și din acest fapt deducem existența unei deosebiri esențiale între salariu și indemnizația de detașare: aceasta din urmă este datorată pentru fiecare zi de delegare, pentru acoperirea disconfortului care poate fi compensat în bani, comparativ cu regimul de la locul de muncă de bază. Salariul se acordă ca și contrapartidă a muncii depuse, pe cand indemnizația pentru simpla prezență în alt loc, dar în interesul serviciului.

b) Recalificând indemnizația în salariu și amputând-o cu impozite și contribuții, salariatul român detașat devine discriminat față de cel italian, ajungând sub salariul minim respectiv nivelul decent de trai din Italia, care este respectat de către Constituția italiană, așa cum menționează și organul fiscal.

Petenta susține că, criteriul care îi pare determinant este cel al încadrării sumelor plătite în minimul necesar traiului din Italia, în cheltuielile suplimentare, în disconfortul suplimentar creat prin detașare, mai precis în partea acestui disconfort care poate fi acoperită prin bani pentru că sunt alte componente depărtarea de familie, ruperea legăturilor cu mediul obișnuit - care nu pot fi compensate.

În opinia sa, petenta susține că sumele plătite lucrătorilor trimiși în Italia ar putea fi recalificate în salarii doar în măsura în care depășesc minimul necesar traiului în acest stat, la care persoana delegată are oricum dreptul. Nici în decizia de impunere și nici în RIF nu se susține că persoana delegată nu are drept la indemnizația de delegare, dar organul fiscal apreciază întreaga sumă drept salariu fără să observe dreptul la indemnizația de delegare.

Petenta invocă faptul că perspectiva organului fiscal este evident cea conform căreia salariatul delegat face economii în Italia raportat la cheltuielile sale de trai, dar uită să se raporteze la acest nivel minim; această raportare a făcut-o însă legiuitorul care a determinat o limită deductibilă de indemnizații în țară, la nivelul de 32,5 lei (13 lei ori 2,5), inferioară evident minimului necesar pe zi, și la nivelul de 2,5 ori 35 de euro pe zi care poate fi eventual superioară minimul de trai necesar în Europa.

În plus, petenta invocă ca și relevante în speță și concluziile CJUE în cauza C-396/12, menționată mai sus, în privința includerii tichetelor de masă în cuantumul salariului minim, considerând că situația este similară cu cea din prezenta cauză, întrucât rolul principal al indemnizațiilor de detașare acordate de petenta este cel de a asigura necesitățile alimentare ale salariaților în Italia.

Astfel, Curtea a menționat următoarele la pct.61-63 din Hotărâre: “În ceea ce privește interpretarea articolului 3 din Directiva 96/71, privit în lumina articolelor 56 TFUE și 57 TFUE, în ceea ce privește noțiunea de salariu minim din perspectiva suportării cheltuielilor cu tichetele de masă oferite lucrătorilor vizați de ESA (societate la care a fost efectuată detașarea, n.a), trebuie să se arate că oferirea acestor tichete nu se întemeiază nici pe dispoziții ale unor acte cu putere de lege și acte administrative ale statului membru gazdă, nici pe convențiile colective pertinente invocate de Sähkoalojen ammattiliitto, ci își are originea în raportul de muncă stabilit, în Polonia, între lucrătorii detașați și ESA, angajatorullor. În plus, asemenea plății alocațiilor acordate în vederea compensării cheltuielilor cu cazarea, aceste alocații sunt plătite cu titlu de compensație pentru costul vieții; suportat în mod efectiv de lucrători ca urmare a detașării lor. Prin urmare, din însuși modul de redactare a articolului 3 alineatele (1) și (7) din Directiva 96/71 reiese cu claritate că alocațiile respective nu trebuie considerate parte a salariului minim, în sensul articolului 3 din această directivă”.

I.2.2.5. Cu privire la nemotivarea aplicabilității în cauză a prevederilor art.11 alin.(1) Cod fiscal;

În susținerea soluției sale, organul fiscal nu motivează aplicabilitatea prevederilor art.11 alin.(1) Cod fiscal. Acest prim alineat al articolului 11 Cod fiscal constituie o preluare fragmentară, parțială, a teoriei realității economice, consacrate în alte sisteme de drept, cum ar fi cel belgian, prezentată în doctrină.

Ca și chestiune preliminară, petenta subliniază importanța noțiunii de “tranzacții” care fac obiectul recalificării, noțiune nedefinită expres prin Codul fiscal. Raporturile de muncă sunt greu de subsumat sferei de cuprindere a acestei noțiuni. Termenul de “tranzacții” nu are în dreptul comun o semnificație utilă sensului în care a fost folosit de către organul fiscal. O ipoteză posibilă este cea a sensului autonom, de drept fiscal, al acestei noțiuni; în această ipoteză, ar trebui să presupunem că legiuitorul a utilizat termenul de tranzacții lato sensu, nu deoarece era cel mai potrivit, ci deoarece nu a putut identifica un altul, folosit în limbajul comun, care să aibă o arie de cuprindere mai întinsă.

Din RIF reiese că inspecția fiscală și-a bazat soluția pe ce-a de-a două teză a prevederii menționate, și anume reîncadrarea formei unei tranzacții pentru a-i reflecta conținutul economic.

Petenta susține că din actul de control rezultă că fiscalul a reconsiderat sumele plătite drept indemnizații de detașare ca fiind drepturi de natură salarială: în acest caz avea însă doar opțiunea de a recalifica forma tranzacției, ori nu reiese din actele fiscalului care era forma primară și care cea recalificată a tranzacției. Fiscalul a procedat la simpla “rebotzare” a sumelor plătite ca fiind salarii, dar nu a reîncadrat forma “tranzacțiilor”, ci fondul acestora.

Petenta invocă faptul că nu este clar ceea ce a voit legiuitorul să înțeleagă prin “formă”, dar este evident că niciunde în actele de control nu se face vorbire despre forma inițială și forma rezultată din reîncadrare: atât înainte, cât și după reîncadrare avem în față plăți de sume de la societate către angajat, al căror conținut economic și nu FORMĂ au fost reconsiderate de către fisc.

Citind art.55 alin.(1) Cod fiscal, și dându-i valoare de principiu, petenta susține că putea considera că forma de indemnizații a fost recalificată în cea de salarii, dar a proceda astfel înseamnă a intra în conflict cu restul dispozițiilor art.55 alin.(1) care se referă și la reîncadrare indiferent de denumirea veniturilor. În acest context, petenta consideră că referirea la formă desemnează modalitatea în care s-a făcut plata respectiv “forma” plății ar fi în bani/natură, sau direct/indirect, etc.

Petenta susține că, interpretarea strictă a textului art.11 alin.(1), o conduce astfel la concluzia că acest text nu este utilizabil în speță, ca temei legal pentru operațiunea de reîncadrare/decât dacă interpretăm în sens foarte larg termenii de “tranzacție” și “formă”, ceea ce nu rezultă din context.

Apoi, petenta arată că organul fiscal se bazează pe prevederile acestui text legal în vederea determinării de contribuții sociale asupra indemnizațiilor de delegare. Petenta precizează însă că atunci când contribuțiile sociale obligatorii au fost introduse în Codul fiscal, s-a încercat nu doar simpla lor alipire, ci integrarea lor în textele relevante ale acestuia, fiind modificate, în partea generală (Titlul 1) atât art.1, cât și art.2. Dar, la art.11, după referirea la impozite și taxe nu s-a mai adăugat și cea la contribuțiile sociale obligatorii, ceea ce înseamnă că în prezent nu există o bază legală pentru recalificarea unor sume plătite salariaților în drepturi de natură salarială/asimilate salariilor pentru calcularea de contribuții sociale obligatorii, ci doar pentru impozitul pe venit.

Petenta susține că, conștient de scăpare, legiuitorul a completat în mod corespunzător textul art.11 alin.(1) C.fisc. în proiectul de Cod fiscal rescris, aplicabil de la 01.01.2016. În prezent însă, în lumina textului necontestat al art.139 alin.(1) din Constituție, care dispune că “Impozitele, taxele și orice alte venituri ale bugetului de stat și ale bugetului asigurărilor sociale de stat se stabilesc numai prin lege”, în România nu există bază legală pentru o asemenea recalificare.

În concluzie, din punct de vedere legal, dispozițiile art.11 alin.(1) Cod fiscal nu pot fi invocate ca bază a recalificării/reconsiderării sumelor plătite cu titlu de diurnă în venituri de natură salarială/asimilate salariilor în vederea impunerii cu impozit pe venit și contribuții sociale obligatorii.

Fragilitatea reîncadrării operate de către fisc rezultă și din expunerea de motive la proiectul de lege privind amnistia fiscală, aprobat de către Senatul României la data redactării contestației, și care are în vedere, pentru justificarea soluției excepționale a amnistiei fiscale, următoarele considerente:

- înlăturarea inechităților apărute în aplicarea practică a prevederilor Codului Fiscal în ce privește recalificarea unor activități independente ca activități dependente;
- necesitatea îndreptării situațiilor apărute în practică din cauza interpretărilor diferite a legislației actuale referitoare la acordarea drepturilor de care pot beneficia salariații în desfășurarea activității de transport pe parcurs extern, în speță indemnizația de delegare/detașare și interpretării naturii indemnizației de delegare detașare plătite de agenții de muncă temporară, interpretare care presupune corelarea prevederilor Codului Fiscal și cele ale legislației muncii;

Raportat la toate argumentele enumerate/dezvoltate mai sus, petenta consideră că măsura reîncadrării diurnei acordate salariaților noștri care prestează activitatea în mod temporar, în străinătate, este nelegală și netemeinic argumentată de către organele de inspecție fiscală în cadrul Deciziei de impunere contestate și a RIF pe

care aceasta se sprijină.

I.3. Referitor la DISPOZIȚIA DE MĂSURI nr. .../...2015, petenta invocă faptul că întrucât prin dispoziția de măsuri sunt instituite în sarcina petentei obligații care deriva din operațiunea de recalificare a diurnelor în venituri de natura salariala, în baza argumentelor de mai sus și a principiului accesorium sequitur principale, se impune și anularea în tot a acesteia.

I.4. Petenta, în completare la contestație, înțelege să aducă următoarele argumente suplimentare privind nelegalitatea actelor contestate:

I.4.1. Cu privire determinarea eronată a impozitului pe profit suplimentar pentru anii 2011-2013;

Petenta susține că în decizia de impunere, la pag.1 din 58, în tabelul de obligații suplimentare este trecută suma de ... lei ca bază impozabilă stabilită suplimentar, fără a se preciza, în vreo anexă, care este structura acesteia.

Petenta precizează că nici din anexa “total cheltuieli nedeductibile”, din care rezultă diferențele de impozit de ... lei nu se poate identifica structura bazei impozabile stabilite suplimentar, de care depinde și calcularea impozitului suplimentar.

În ce privește sumele cuprinse în această anexă, petenta solicită să se observe, comparativ cu motivarea în fapt de la pag.3-6 din Decizia de impunere, următoarele elemente neconforme cu realitatea:

I.4.1.1. Pentru anul 2011:

- cheltuiala de ... lei, recalificată de către inspecția fiscală ca și cheltuială nedeductibilă, aferentă unor mărfuri deteriorate, a fost înregistrată în evidențele fiscale ale societății ca și cheltuială deductibilă fiscal.
- cheltuiala cu obligații suplimentare datorate bugetului de stat, de ... lei, considerată cheltuială nedeductibilă de către organul de inspecție, a fost înregistrată deja în evidența fiscală drept cheltuială nedeductibilă, parțial pentru componenta de ... lei. Doar suma de ... lei, înregistrată de petenta drept cheltuială deductibilă fiscal ar trebui să producă efecte fiscale (Anexa nr.1).
- cheltuiala cu combustibilul a fost și ea înregistrată drept deductibilă doar în proporție de 50%, așa cum rezulta din Anexa nr.1.

I.4.1.2. Pentru anul 2012:

- cheltuiala cu combustibilul considerată nedeductibilă de către organele fiscale, de ... lei, petenta susține că a fost parțial considerată fiscal nedeductibilă în evidențele sale, pentru suma de ... lei (Anexa nr.2), astfel încât se justifică doar o cheltuială suplimentară nedeductibilă de ... lei.
- în ce privește cheltuiala de ... lei reprezentând dobânzi, amenzi și penalități achitate la bugetul de stat, cum se precizează atât în Decizia de impunere, la pag. 4, cât și la

pag.22 din RIF, petenta consideră că este o eroare materială, provenită din preluarea mecanică a textului de la anul 2011, deoarece în tabelul din anexe este trecut suma de ... lei, însă petenta invocă faptul nu are posibilitatea de a face verificarea calculelor datorita lipsei unei anexe explicative. Petenta precizează că și în evidențele sale fiscale a considerat nedeductibilă aceeași suma de ... lei (Anexa nr.2.)

- impozitul pe profit în suma de ... lei nu a fost considerat cheltuială fiscal deductibilă de către societate, așa cum rezultă din documentația atașată (Anexa nr.2.)

I.4.1.3. Pentru anul 2013:

- în Decizia de impunere sunt recalificate drept nedeductibile sumele de ... lei, reprezentând 50% din cheltuielile cu combustibilul, ... lei cheltuieli cu dobânzi, penalități și amenzi achitate la bugetul statului și ... lei reprezentând cheltuiala cu impozitul pe profit.

Așa cum rezultă din evidența fiscală, (Anexa nr.3) aceste cheltuieli au fost considerate de asemeni cheltuieli fiscal nedeductibile, astfel încât ele nu trebuie să afecteze concluziile inspecției fiscale, care nu sunt detaliate, ca modalitate de determinare a bazei de calcul.

Din anexa care include calculele de determinare a diferenței de impozit pe profit rezultă că, pentru anul 2011, la recalcularea profitului în sumă de ... lei, care a condus la un impozit suplimentar de ... lei, au fost luate în calcul aceste ajustări, respectiv cheltuielile cu combustibilul, cu mărfurile deteriorate și cu penalitățile și dobânzile plătite bugetului de stat. Aceeași concluzie rezultă și pentru recalcularea profitului impozabil pe anii 2012, la ... lei, respectiv 2013, la ... lei.

Având în vedere aceste determinări matematice, petenta solicită desființarea parțială a concluziilor inspecției fiscale pentru sumele reconsiderate drept cheltuieli nedeductibile și care au fost deja luate în calcul de către societate tot ca și cheltuieli nedeductibile.

I.4.2. Cu privire la nelegalitatea contribuțiilor sociale obligatorii determinate suplimentar asupra sumelor acordate cu titlu de indemnizații de delegare;

Referitor la cerința motivării nu este respectată de organul emitent, petenta susține că motivarea în fapt a recalificării sumelor acordate de petenta cu titlu de indemnizații de delegare în venituri de natură salarială este atât de lapidară încât nu întrunește cerințele unei motivări reale, organul fiscal limitându-se la invocarea calificării ca salarii în Italia a sumelor considerate în România indemnizații de detașare.

Astfel, petenta susține că organul fiscal nu și-a îndeplinit obligația expresă de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii. Nu există probe sau constatări proprii incluse în Decizia de impunere sau în RIF care să demonstreze că acordarea indemnizației de detașare s-a făcut în funcție de realizarea sarcinilor, respectiv de productivitatea muncii.

În plus, petenta susține că:

- în privința motivării în drept, la fiecare paragraf al deciziei de impunere, deși sunt

aspecte particulare, diferite, identificate, se face o enumerare a unui mare număr de dispoziții, legale, de-a valma, fără a se putea stabili care dispoziție legală este aferentă cărei stări de fapt (motiv de fapt);

- deși se invocă art.3 alin.(1) din Directiva 96/71/CE care instituie în sarcina petentei obligația de a plăti salariaților trimiși în delegație un salariu minim, totuși nu se probează existența acestui salariu minim aplicabil domeniului în Italia, cât și cuantumul acestuia;

- metoda de calcul aplicată de organele de inspecție, prin modificarea unui contract de muncă, nu are precedent, respectiv reglementare în materie fiscală. Această metodă de impozitare utilizată nu este explicată și nu are motivarea obligatorie pentru un act administrativ fiscal.

- organele fiscale nu pot schimba situația de fapt care a stat la baza cauzei juridice - încheierea unui act adițional la contractul de muncă, prin care s-au stabilit inclusiv drepturi aferente perioadei de delegare sub forma unor indemnizații de delegare - aspect care rezultă din interpretarea de fond a operațiunii de delegare (raportat la toate operațiunile care au urmat acestui act adițional) și nu din interpretarea formei acesteia;

- legile fiscale se aplică doar situațiilor fiscale fiind de strictă interpretare. În aceste condiții, nu se poate reconsidera un raport de muncă și asimila tranzacțiilor, metoda de interpretare prin analogie nefiind admisibilă;

- organele fiscale nu pot deduce, induce, presupune sau prezuma voința legiutorului. Astfel, pornind de la premisa (unanim acceptată în literatură și practica fiscală) că constituie contribuții sociale obligatorii orice contribuții care trebuie plătite, în conformitate cu legislația în vigoare, pentru protecția șomerilor, asigurări de sănătate sau asigurări sociale, în conformitate cu aceasta definiție legală, contribuțiile sociale obligatorii au următoarele caracteristici:

- sunt legale, adică sunt stabilite în mod expres de către un act normativ cu rang de lege;
- sunt imperative, adică trebuie plătite în mod obligatoriu de către contribuabil;
- sunt limitativ prevăzute de lege, în sensul că este vorba despre acele contribuții plătite pentru protecția șomerilor, pentru asigurări de sănătate, pentru asigurări sociale, etc;

Față de aceste caracteristici, petenta susține că organul fiscal nu poate atribui, de la sine putere, alte caracteristici în sensul de a extinde baza impozabilă care este scutită prin reglementări exprese (în cazul de față).

În continuare, petenta prezintă analiza fiecărui tip de contribuție stabilită în mod suplimentar, cu sublinierea deficiențelor de motivare în drept.

I.4.2.1. În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale datorată de angajator stabilită suplimentar, în cuantum de ... lei;

Petenta arată că organul fiscal invocă ca temei de drept în vederea justificării calculării de obligații suplimentare prevederile art.296¹⁸, art.296³ alin.(3) lit.a) și e), art.296⁴ alin.(1) lit.a) și art.296⁵ alin.(1) Cod fiscal.

În ceea ce privește baza de calcul a contribuției de asigurări sociale, petenta reține faptul că organul fiscal invocă dispozițiile art.296⁵ alin.(1) din Codul fiscal, însă aceste dispoziții se interpretează sistematic, coroborat cu cele ale art.296⁴ din Codul fiscal (care stabilesc baza de calcul a contribuțiilor individuale de asigurări sociale) și cu cele ale art.296¹⁵ și art.296¹⁶ din Codul fiscal, așa cum dispune pct.10 din normele de aplicare a art.296⁵ alin.(1), respectiv: “*în baza de calcul a contribuției de asigurări sociale datorată de angajator bugetului de asigurări sociale se includ sumele care fac parte din baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale, ținându-se seama de excepțiile prevăzute de art.296¹⁵ și art.296¹⁶*”

Astfel, prin analizarea bazei de calcul a contribuțiilor individuale de asigurări sociale, petenta constată că dispozițiile art.296⁴ alin.(1) trebuie coroborate cu cele ale art.296⁴ alin.(1) lit.o) pentru anul 2011, respectiv lit.u), potrivit cărora baza lunară a contribuțiilor sociale individuale obligatorii... include: “*orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii*”.

Aceasta deoarece art.296⁴ alin.(1) stabilește elementele care intră în baza de calcul a contribuțiilor sociale în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii astfel:

“*a) veniturile din salarii, astfel cum sunt definite la art.55 alin.(1) ...*”;

Ipoieza de la art.296⁴ lit.a) are în vedere doar veniturile din salarii, așa cum sunt definite la art.55 alin.(1) Cod fiscal. În ceea ce privește veniturile realizate de persoanele fizice din activități desfășurate în străinătate, organul fiscal le-a calificat, conform constatărilor de la impozitul pe veniturile de natură salarială, drept venituri de natură salarială în temeiul art.55 alin.(2) lit.k) în baza căruia regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor (...) k) “*orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.*”

Or, din perspectiva contribuțiilor sociale, baza de calcul nu este reprezentată de art.296⁴ alin.(1) lit.a) care trimite la venitul din salarii conform art.55 alin.(1), ci de 296⁴ alin.(1) lit.o) care trimite la “*orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii*”.

I.4.2.2. În ceea ce privește contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în cuantum de ... lei;

Petenta arată că organul fiscal invocă ca temeiuri de drept în vederea justificării calculării de obligații suplimentare prevederile art.296¹⁸ și art.296⁴ alin.(1) lit.a) Cod fiscal.

Petenta susține că temeiul legal pentru nesupunerea la plata contribuției de asigurări sociale a angajatorului este reprezentat de dispozițiile art.296⁴ alin.(1) lit.a), coroborate cu cele ale art.296⁴ alin.(1) lit.o) (dispoziție aplicabilă pentru anul 2011), respectiv lit.u) potrivit cărora baza lunară a contribuțiilor sociale individuale obligatorii ... include “*orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii.*”

Organul fiscal se întemeiază pe dispozițiile art.296⁴ alin.(1) lit.a) potrivit cărora baza de calcul a contribuției sociale individuale obligatorii include:

“a) veniturile din salarii, astfel cum sunt definite la art.55 alin.(1)”

Ipoieza de la art.296⁴ alin.(1) lit.a) are în vedere doar veniturile din salarii așa cum sunt definite la art.55 alin.(1) Cod fiscal. În ceea ce privește veniturile realizate de persoanele fizice din activități desfășurate în străinătate, organul fiscal le-a calificat conform constatărilor de la impozitul pe veniturile din salarii, drept venituri de natură salarială în temeiul art.55 alin.(2) lit.k) Cod fiscal, conform căruia regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor (...)

k) *“orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor”*.

Or, din perspectiva contribuțiilor sociale, baza de calcul nu este reprezentată de art.296⁴ alin.(1) lit.a) care trimite la venitul din salarii conform art.55 alin.(1), ci de 296⁴ alin.(1) lit.o) care trimite la *“orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii”*.

I.4.2.3. În ceea ce privește contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, în cuantum de ... lei ;

Petenta arată că organul fiscal invocă ca temeiuri de drept în vederea justificării calculării de obligații suplimentare prevederile art.296¹⁸, art.296³ alin.(3) lit.a) și e) și art.296⁴ alin.(1) lit.a) Cod fiscal.

În ceea ce privește baza de calcul a contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, petenta susține că organul fiscal omite prevederile art.296⁵ alin.(5) din Codul fiscal incidente în acest caz. Dispozițiile acestui articol se interpretează sistematic, coroborat cu cele ale art.296⁴ din Codul fiscal (care stabilesc baza de calcul a contribuțiilor individuale de asigurări sociale) și cu cele ale art.296¹⁵ și art.296¹⁶ din Codul fiscal, așa cum dispune alin.(6) al art.296⁵.

Din analizarea bazei de calcul a contribuțiilor individuale de asigurări sociale, petenta constată că dispozițiile art.296⁴ alin.(1) trebuie coroborate cu cele ale art.296⁴ alin.(1) lit.o) (dispoziție aplicabilă pentru anul 2011), respectiv lit.u), potrivit cărora baza lunară a contribuțiilor sociale individuale obligatorii... include *“orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii”*.

Aceasta deoarece art.296⁴ alin.(1) stabilește elementele care intră în baza de calcul a contribuțiilor sociale în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii astfel: *“a) veniturile din salarii, astfel cum sunt definite la art.55 alin.(1).”*

Ipoieza de la art.296⁴ alin.(1) lit.a) are în vedere doar veniturile din salarii, așa cum sunt definite la art.55 alin.(1) Cod fiscal. În ceea ce privește veniturile realizate de persoanele fizice din activități desfășurate în străinătate, organul fiscal le-a calificat conform constatărilor de la impozitul pe veniturile din salarii, drept venituri de natură salarială în temeiul art.55 alin.(2) lit.k) Cod fiscal, conform căruia regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor (...) k) *“orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor”*.

Or, din perspectiva contribuțiilor sociale, baza de calcul nu este reprezentată de art.296⁴ alin.(1) lit.a) care trimite la venitul din salarii conform art.55 alin.(1), ci de 296⁴ alin.(1) lit.o) care trimite la *“orice alte sume de natură salarială sau*

avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii”.

I.4.2.4. În ceea ce privește contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în cuantum de ... lei;

Petenta arată că organul fiscal invocă ca temeiuri de drept în vederea justificării calculării de obligații suplimentare prevederile art.296¹⁸ și art.296³ alin.(3) lit.a) și e) Cod fiscal. În ceea ce privește baza de calcul a contribuției de asigurări pentru șomaj, organul fiscal omite să invoce dispozițiile art.296⁵ alin.(3) din Codul fiscal potrivit care reglementează baza de calcul a acestei contribuții.

Așadar, legea trimite pentru identificarea bazei de calcul a contribuției angajatorului la fondul de șomaj la baza de calcul a contribuției individuale de asigurări pentru șomaj.

Petenta susține că temeiul legal pentru nesupunerea la plata contribuției de asigurări pentru șomaj a angajatorului este reprezentat de dispozițiile art.296⁴ alin.(1) lit.a) coroborate cu cele ale art.296⁴ alin.(1) lit.o) (dispoziție aplicabilă pentru anul 2011), respectiv lit.u), potrivit cărora baza lunară a contribuțiilor sociale individuale obligatorii. ... include *“orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii”.*

Art.296⁵ alin.(3) trimite îndubitabil la dispozițiile art.296⁴, acestea din urmă stabilind baza de calcul a contribuțiilor sociale individuale ale persoanelor fizice, astfel: *“a) veniturile din salarii, astfel cum sunt definite la art.55 alin.(1)”.*

Ipoieza de la art.296⁴ alin.(1) lit.a) are în vedere doar veniturile din salarii așa cum sunt definite la art.55 alin.(1) Cod fiscal. În ceea ce privește veniturile realizate de persoanele fizice din activități desfășurate în străinătate, organul fiscal le-a calificat conform constatărilor de la impozitul pe veniturile din salarii drept venituri de natură salarială în temeiul art.55 alin.(2) lit.k), în baza căruia regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor (...) k) *“orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor”.*

Or, din perspectiva contribuțiilor sociale, baza de calcul nu este reprezentată de art.296⁴ alin.(1) lit.a), care trimite la venitul din salarii conform art.55 alin.(1), ci de 296⁴ alin.(1) lit.o) care trimite la *“orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii”*, text pe care organul fiscal nu l-a invocat.

I.4.2.5. În ceea ce privește contribuția de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, în cuantum de ... lei;

Petenta arată că organul fiscal invocă ca temeiuri de drept în vederea justificării calculării de obligații suplimentare prevederile art.296¹⁸ și ale art.296⁴ alin.(1) lit.a) Cod fiscal. Organul fiscal se întemeiează doar pe dispozițiile art.296⁴ alin.(1) lit.a) potrivit cărora baza de calcul a contribuției sociale individuale obligatorii include: *“a) veniturile din salarii, astfel cum sunt definite la art.55 alin.(1)”*

Ipoieza de la art.296⁴ alin.(1) lit.a) are în vedere doar veniturile din salarii

așa cum sunt definite la art.55 alin.(1) Cod fiscal. În ceea ce privește veniturile realizate de persoanele fizice din activități desfășurate în străinătate, organul fiscal le-a calificat, conform constatărilor de la impozitul pe veniturile din salarii, drept venituri de natură salarială în temeiul art.55 alin.(2) lit.k); în baza căruia regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor (....)

k) *“orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor”*.

Or, din perspectiva contribuțiilor sociale, baza de calcul nu este reprezentată de art.296⁴ alin.(1) lit.a) care trimite la venitul din salarii conform art.55 alin.(1), ci de 296⁴ alin.(1) lit.o) care trimite la: *“orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii”*, text legal care nu a fost invocat de organul fiscal.

I.4.2.6. În ceea ce privește contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în cuantum de ... lei ;

Petenta arată că organul fiscal invocă ca temeiuri de drept în vederea justificării calculării de obligații suplimentare prevederile art.296¹⁸ și ale 296³ lit a) și lit.e) Cod fiscal.

În ceea ce privește baza de calcul a contribuției la fondul pentru garantarea creanțelor salariale, organul fiscal omite să invoce dispozițiile art.296⁵ alin.(4) din Codul fiscal care reglementează baza de calcul pentru această contribuție.

Ipoteza de la art.296⁵ alin.(4) are în vedere câștigurile brute realizate de salariați cu excepția veniturilor prevăzute la art.296¹⁵.

Astfel, conform art.296¹⁵ “Excepții specifice” la lit.g) sunt excluse: *“sumele primite de angajați pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, precum și indemnizația primită pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a 2,5 ori indemnizația acordată salariaților din instituțiile publice”*.

În cazul său, sumele primite pentru activitatea desfășurată în străinătate se încadrează în situația de excepție de la art.296¹⁵ lit.g), fiind excluse din baza de calcul a contribuției angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

De asemenea, prevederea de la art.296⁵ alin.(4) din Codul fiscal, prevede că baza de calcul o reprezintă câștigurile brute realizate de un salariat, ceea ce trimite la prevederile art.296⁴ alin.(1) lit.o), text care nu a fost invocat de organul fiscal.

I.4.2.7. În ceea ce privește contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în cuantum de ... lei;

Petenta arată că organul fiscal invocă ca temeiuri de drept în vederea justificării calculării de obligații suplimentare prevederile art.296¹⁸, ale art.296³ lit a) și lit.e) și ale art.296⁴ alin.(1) lit a) Cod fiscal.

Petenta arată că temeiul legal pentru nesupunerea la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate a angajatorului este reprezentat de dispozițiile art.296⁵ alin.(2), care nu au fost invocate de organul fiscal, coroborate cu cele ale art.296¹⁵

din Codul fiscal, așa cum rezultă din pct.11 din normele de aplicare a art.296⁵ alin.(2) Cod fiscal.

Conform art.296¹⁵ “Exceptii specifice” lit.g) sunt excluse “*sumele primite de angajați pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, precum și indemnizația primită pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a 2,5 ori indemnizația acordată salariaților din instituțiile publice*”.

Trimiterea la dispozițiile art.296¹⁵ face parte din mecanismul de interpretare a art.296⁵ alin.(2), așa cum rezultă din pct.11 din normele metodologice de aplicare a art.296⁵ alin.(2).

De asemenea, în mod greșit sunt invocate prevederile art.296⁴ alin.(1) lit a) Cod fiscal. Ipoteza de la art.296⁴ alin.(1) lit.a) are în vedere doar veniturile din salarii așa cum sunt definite la art.55 alin.(1) Cod fiscal. În ceea ce privește veniturile realizate de persoanele fizice din activități desfășurate în străinătate, organul fiscal le-a calificat, conform constatărilor de la impozitul pe veniturile din salarii, drept venituri de natură salarială în temeiul art.55 alin.(2) lit.k), în baza căruia regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor (...)

k) “*orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor*”.

Astfel, din perspectiva contribuțiilor sociale, baza de calcul nu este reprezentată de art.296⁴ alin.(1) lit.a) care trimite la venitul din salarii conform art.55 alin.(1), ci de 296⁴ alin.(1) lit.o) care trimite la “*orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii*”, text legal care nu a fost invocat de organul fiscal.

I.4.2.8. În ceea ce privește contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în cuantum de ... lei;

Petenta arată că organul fiscal invocă ca temeiuri de drept în vederea justificării calculării de obligații suplimentare prevederile art.296¹⁸, ale art.296³ lit a) și lit.e) și ale art.296⁴ alin.(1) lit a) Cod fiscal. Art.296⁴ alin.(1) lit.a) Cod fiscal, invocat de către organul fiscal, stabilește elementele care intră în baza de calcul a contribuțiilor sociale în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii astfel: “*a)veniturile din salarii, astfel cum sunt definite la art.55 alin.(1)*”

Ipoteza de la art.296⁴ alin.(1) lit.a) are în vedere doar veniturile din salarii așa cum sunt definite la art.55 alin.(1) Cod fiscal. în ceea ce privește veniturile realizate de persoanele fizice din activități desfășurate în străinătate, organul fiscal le-a calificat, conform constatărilor de la impozitul pe veniturile salariale, drept venituri de natură salarială în temeiul art.55 alin.(2) lit.k), în baza căruia regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor (...) k) “*orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor*”.

Or, din perspectiva contribuțiilor sociale, baza de calcul nu este reprezentată de art.296⁴ alin.(1) lit.a), care trimite la venitul din salarii conform art.55 alin.(1), ci de 296⁴ alin.(1) lit.o) care trimite la “*orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii*”, neputându-se pune semnul

egalității între veniturile din salarii și veniturile de natură salarială.

I.4.2.9. În ceea ce privește contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, în cuantum de ... lei ;

Petenta arată că organul fiscal invocă ca temeiuri de drept în vederea justificării calculării de obligații suplimentare prevederile art.296¹⁸ și art.296³ lit a) și lit.e) Cod fiscal. Organul fiscal omite dispozițiile art.296⁵ alin.(2) potrivit cărora : *“pentru persoanele prevăzute la art.296³ lit.e) și g), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate și contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art.296³ lit.a) și b) ... ”*

Petenta susține că temeiul legal pentru nesupunerea la plata contribuției angajatorului la fondul pentru concedii și indemnizații este reprezentat de dispozițiile art.296⁵ alin.(2), coroborate cu cele ale art.296¹⁵ și 296¹⁶ așa cum dispun prevederile pct.11 din normele de aplicare ale art.296⁵ alin.(2). Legiuitorul uniformizează astfel baza de calcul a impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale, stabilind la art.296¹⁵ “Excepții specifice”, lit.g) că nu se cuprind în baza lunară de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii prevăzută la art.296⁴: *“sumele primite de angajați pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, precum și indemnizația primită pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a 2,5 ori indemnizația acordată salariaților din instituțiile publice”*.

Trimiterea la dispozițiile art.296¹⁵ face parte din mecanismul de interpretare a art.296⁵ alin.(2), așa cum rezultă din pct.11 din normele metodologice de aplicare a art.296⁵ alin.(2).

I.4.2.10. Concluzie generală cu privire la toate contribuțiile sociale stabilite în mod suplimentar ;

Din analiza actului de control, petenta observă că organul fiscal a invocat o serie de dispoziții - unele în mod repetat cu referire la același tip de contribuție - însă a omis să invoce textele legale care reglementează baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii în cazul celor datorate de angajator și temeiul legal în privința celor datorate în numele angajatului.

Din analiza tuturor textelor legale incidente în materia determinării contribuțiilor sociale obligatorii, petenta susține că acestea trebuie interpretate prin raportare la dispozițiile Titlului III, mai exact cele ale art.55 alin.(2) lit.k), iar în cuprinsul contestației petenta arată că a argumentat pe larg motivele pentru care dispozițiile art.55 alin.(2) lit.k) nu pot fi utilizate în vederea recalificării sumelor acordate cu titlu de diurnă în venituri de natură salarială.

I.4.3. Cu privire la recalificarea ca procedeu de determinare a unor contribuții sociale obligatorii;

I.4.3.1. Referitor la inaplicabilitatea ca temei legal a prevederilor art.11 alin.(1)

Cod fiscal;

Petenta arată că în cuprinsul contestației, în secțiunea **I.2.2.5.**, a argumentat nelegalitatea invocării prevederilor art.11 alin.(1) Cod fiscal în vederea recalificării sumelor acordate cu titlu de indemnizații de delegare în vederea calculării de contribuții sociale obligatorii.

I.4.3.2. Referitor la fragilitatea recalculării bazei de impunere în temeiul art.296⁴ lit.u) fosta lit.o) - Cod fiscal

Petenta arată că începând cu anul 2011 Codul fiscal a încercat să integreze și baza de calcul al contribuțiilor sociale obligatorii. Astfel, dispozițiile art.296⁴ lit.u) - fosta lit.o) - fac vorbire despre “*orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii*”. Această dispoziție face trimitere la reglementările Titlului III, mai exact la prevederile art.55 alin.(2) lit.k) Cod fiscal și pct.68 din normele aferente.

În cuprinsul contestației, în secțiunea **I.2.2.4.**, petenta a argumentat pe larg deficiența invocării prevederilor art.55 alin.(2) în vederea recalificării sumelor acordate cu titlu de diurnă în venituri asimilate salariilor.

Fragilitatea dispoziției la care se face trimitere atrage după sine și fragilitatea normei de trimitere, în speță art.296⁴ lit.u)- fosta lit.o).

Prin urmare, concluzia la care a ajuns petenta urmare a analizei efectuate – este că sumele plătite lucrătorilor trimiși în Italia ar putea fi recalificate în salarii, doar în măsura în care depășesc minimul necesar traiului în acest stat, la care persoana delegată are oricum dreptul - este valabilă și în ce privește posibilitatea organului fiscal de a calcula contribuții sociale obligatorii asupra sumelor acordate cu titlu de diurnă salariaților.

În consecință, petenta susține că nu există un singur text clar care să conducă la calcularea contribuțiilor, în lipsa unui abuz de drept din partea contribuabilului.

I.4.3.3. Referitor la ipoteza unui abuz;

Petenta susține că singura ipoteză în care o parte a sumei plătite cu titlu de indemnizație ar putea fi recalificată o constituie ipoteza unui abuz din partea societății/contribuabilului. Deși textul art.11 alin.(1), teza finală, referitor la tranzacțiile artificiale a fost introdus doar în anul 2013, iar din punct de vedere teoretic abuzul în dreptul fiscal este în România o necunoscută, atât în lege, în doctrina, cât și în jurisprudență, totuși o astfel de recalificare are la baza ideea abuzului de drept, concept concretizat din 2011 în art.16 Codul civil.

Este abuz în cazul în care toată suma plătită cu titlu de indemnizație de delegare înlocuiește în patrimoniul angajatului salariul la care ar fi avut dreptul; totuși, se poate aprecia că partea care depășește nivelul minim “rezonabil” de existență a unei persoane în Italia ar constitui subiectul recalificării.

Ca să fim în prezența unui abuz la nivel comunitar, având în vedere relația pusă în discuție - între două state membre diferite, petenta susține că trebuie aplicat criteriul testului obiectiv și cel al testului subiectiv.

Teoria abuzului dezvoltată în dreptul fiscal al UE a ajuns la concluzia că tranzacția “suspectă” trebuie analizată din perspectiva testului obiectiv și a testului subiectiv. Reiese din cauza Emsland-Starke (C-110/99) faptul că abuzul de drept european trebuie stabilit în baza circumstanțelor obiective din care rezultă că:

- (1) obiectivele previzionate ale dreptului UE nu pot fi atinse (testul obiectiv) și
- (2) intenției subiective de abuz (testul subiectiv).

a) Testul obiectiv

Cu privire la testul obiectiv, petenta arată că în cauza Emsland-Starke, Curtea a identificat: *“o combinare a circumstanțelor obiective în care, deși s-a constatat observarea (respectarea) formală a condițiilor derivate din regulile comunitare, obiectivul, scopul dispozițiilor dreptului comunitar nu a fost îndeplinit.”*

Petenta susține că dacă circumstanțele obiective sunt apreciate în lumina obiectivelor dreptului european aplicabil, atunci se poate concluziona că obiectivul previzionat nu a fost atins. O astfel de situație poate constitui abuz.

Această situație este adesea catalogată de Curte în sensul în care circumstanțele obiective nu implică “tranzacții comerciale cu bună-credință” sau “operațiuni comerciale normale”, ci “crează condiții artificiale” sau reprezintă “aranjamente exclusiv artificiale”.

Petenta invocă și faptul că, în situația TVA, în cauza Weald Leasing (C-103/09), Curtea, în încercarea de a răspunde la întrebarea referitoare la semnificația tranzacțiilor comerciale normale, a statuat în sensul în care nu prezintă importanță natura operațiunilor comerciale în care contribuabilul este angrenat, ci mai degrabă obiectul și efectele tranzacțiilor specifice în cauză, precum și scopul (paragrafele 43 și 44).

b) Testul subiectiv;

Petenta arată că în cauza Emsland-Starke Curtea descrie testul subiectiv ca reprezentând: *“intenția de a obține un avantaj derivat din regulile comunitare prin crearea în mod artificial a condițiilor necesare pentru obținerea sa”*.

Petenta invocă faptul că la întrebarea dacă restricțiile asupra libertății de mișcare pot fi sau nu justificate în scopul prevenirii practicilor abuzive, CJUE consideră, în situațiile impozitării directe, că: *“obiectivul specific unei astfel de restricții trebuie să fie acela de a preveni crearea de aranjamente exclusiv artificiale care nu reflectă realitatea economică, cu referire la evitarea impozitării profituri/or generate de activitățile desfășurate pe teritoriul national”* (Cadbury Schweppes, paragraful 55).

În cauzele privitoare la TVA descrierea elementului subiectiv este diferită. De exemplu, în cauza Weald Leasing, Curtea a considerat (paragraful 30) că: *“trebuie să fie evident, pe lângă o serie de factori obiectivi, faptul că scopul esențial al tranzacției este acela de a se obține un avantaj fiscal.”* (Cauza Part Service SRL C-425/06 și Halifax).

În speță, raportat la aceste două criterii (teste) de identificare ale abuzului,

petenta concluzionează că nu a existat un abuz din partea societății; lipsa de coordonare a sistemelor de securitate sociale din statele membre și lacunele reglementării române nu pot fi puse în sarcina unui contribuabil de bună-credință.

I.4.3.4. Referitor la efectul direct al Directivelor. Interpretarea art.3 alin.(7) din Directiva 96/71/CE;

Petenta invocă art.3 alin.(7) din Directiva 96/71/CE, care are următorul enunț: *“alocațiile specifice detașării sunt considerate parte integrantă a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă.”*

Petenta precizează că legislația italiană nu impune respectarea unui nivel minim de salarizare.

Dispozițiile acestui articol sunt aplicabile aparent doar în speță în care ar exista salariu minim reglementat pe ramură, însă sunt deosebit de utile și în speță, datorită concluziilor ce rezultă din analiza textului sau, în lumina obiectivelor urmărite de către legiuitorul comunitar.

Astfel, rezultă că pot fi calificate ca având natură salarială orice alte sume acordate salariaților (alocații) numai dacă acestea nu sunt acordate pentru suportarea cheltuielilor specifice delegării, adică a acelui discomfort (lato sensu) care poate fi compensat prin bani, respectiv transportul, cazarea și masa.

În speță, petenta susține că doar cheltuielile cu masa au rămas de inclus în indemnizația de delegare, transportul și cazarea fiind deja acoperite de angajator, ori nivelul acestora nu poate fi analizat decât raportat la costul mesei din Italia pe zi de detașare. În măsura în care suma plătită ar întrece semnificativ acest cost, ea ar putea fi recalificată ca având natură salarială, din perspectiva interpretării directivei, dar acest fapt nu a fost stabilit de către inspecția fiscală.

În concluzie, petenta susține că opera de recalificare efectuată de organele de inspecție fiscală în privința sumelor acordate cu titlu de diurnă este nelegală, iar contribuțiile suplimentare calculate nu sunt datorate.

În consecință, petenta solicită anularea, în parte, ca netemeinică și nelegală, a Deciziei de Impunere nr. ... - ... / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de către ANAF - DGRFP Timișoara - AJFP Hunedoara, Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. ... - ... / ...2015, precum și anularea, în tot, ca netemeinică și nelegală a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../...2015.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, prin Decizia de impunere nr. ...-... / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. ...-... / ...2015, au consemnat următoarele:

II.1. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de ... lei și accesoriile aferente

acestui, respectiv dobânzi / majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;

Urmare a verificărilor efectuate asupra actelor și documentelor fiscale și contabile ale unității, puse la dispoziția organelor de inspecție de către reprezentanții societății, organele de inspecție fiscală au rezultat următoarele:

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în exercițiul financiar 01.01-31.12.2011, conform balanței de verificare întocmite la 31.12.2011, unitatea verificată a înregistrat pierdere contabilă în sumă de ... lei.

Total venituri înregistrate în sumă de ... lei;

Total cheltuieli înregistrate în sumă de ... lei.

Din total venituri/cheltuieli înregistrate în exercițiul financiar 2011, în perioada supusă inspecției fiscale din anul 2011, respectiv iulie – decembrie 2011, SC X SRL a înregistrat:

Venituri totale în sumă de ... lei din care:

- venituri din prestări servicii în sumă de ... lei;
- alte venituri din exploatare (din anulare datorie furnizori externi) ... lei;

Cheltuieli totale în sumă de ... lei din care:

- cheltuieli cu deplasarea în sumă de ... lei;
- cheltuieli cu serviciile prestate în sumă de ... lei;
- cheltuieli cu chiriile în sumă de ... lei;
- cheltuieli cu salariile acordate și contribuțiile aferente în sumă de ... lei;
- cheltuieli privind provizioanele constituite în sumă de ... lei.

Potrivit Declarației privind impozitul pe profit pentru anul 2011, cod 101, depusă la organul fiscal teritorial, agentul economic a declarat:

- ... lei - pierdere contabilă;
- ... lei - cheltuieli nedeductibile fiscal;
- ... lei - deduceri suplimentare (amortizare fiscală);
- ... lei - pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți ;
- ... lei - pierdere fiscală de recuperat în anii următori.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în exercițiul financiar 01.01 – 31.12.2012, conform balanței de verificare întocmită la 31.12.2012, unitatea a înregistrat profit contabil în sumă de ... lei și impozit pe profit datorat de ... lei.

Venituri totale în sumă de ... lei din care:

- venituri din prestări servicii intracomunitare în sumă de ... lei;
- venituri din provizioane pentru deprecierea activelor în sumă de ... lei;

Cheltuieli totale în sumă de ... lei din care:

- cheltuieli cu deplasarea în sumă de ... lei;
- cheltuieli cu serviciile prestate în sumă de ... lei;
- cheltuieli cu chiriile în sumă de ... lei;
- cheltuieli cu salariile acordate și contribuțiile aferente în sumă de ... lei;
- cheltuieli cu combustibilul și materialele în sumă de ... lei;
- cheltuieli cu impozitul pe profit în sumă de ... lei.

Potrivit Declarației privind impozitul pe profit, întocmită pentru anul 2012 depusă la organul fiscal teritorial, agentul economic a declarat următoarele:

- profit ... lei ;

- total cheltuieli nedeductibile, din care: ... lei ;
- - ch.imp.profit ... lei ;
- total profit fiscal ... lei ;
- pierdere fiscală de rec. din anii precedenți ... lei ;
- profit impozabil ... lei ;
- impozit pe profit datorat ... lei ;

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în exercițiul financiar 01.01 – 31.12.2013, conform bilanțului de verificare întocmită la 31.12.2013 unitatea a înregistrat profit net de ... lei și impozit pe profit ... lei,

Venituri totale în sumă de ... lei din care:

- venituri din prestări servicii în sumă de ... lei;
- alte venituri din exploatare în sumă de ... lei;
- venituri din chirii în sumă de ... lei;
- venituri din vânzare produse finite în sumă de ... lei;
- venituri din diferențe de curs valutar și reevaloare în sumă de ... lei.

Cheltuieli totale în sumă de ... lei din care :

- cheltuieli cu deplasarea în sumă de ... lei;
- cheltuieli cu serviciile prestate în sumă de ... lei;
- cheltuieli cu chiriile în sumă de ... lei;
- cheltuieli cu salariile acordate și contribuțiile aferente în sumă de ... lei;
- cheltuieli cu combustibilul și materialele în sumă de ... lei;
- cheltuieli cu impozitul pe profit în sumă de ... lei.

Potrivit Declarației privind impozitul pe profit, întocmită pentru anul 2013 depusă la organul fiscal teritorial, agentul economic a declarat următoarele :

- profit ... lei;
- total cheltuieli nedeductibile, din care : ... lei;
- - ch.imp.profit ... lei;
- total profit fiscal ... lei;
- pierdere fiscală de rec.din anii precedenți ... lei;
- profit impozabil ... lei;
- impozit pe profit datorat ... lei;

Față de cele prezentate, organele de inspecție fiscală s-a constatat că nu sunt diferențe între datele înregistrate în evidența contabilă și datele declarate la organul fiscal teritorial de către agentul economic.

II.1.1. Cu privire la sumele de bani acordate în perioada iulie 2011 – august 2014 salariaților unității sub forma de diurnă;

Organele de inspecție fiscală, din verificarea documentelor și actelor contabile puse la dispoziția, au constatat ca în perioada supusă inspecției fiscale, SC X SRL ... a desfășurat activitatea de prestări servicii externe în spațiul intracomunitar, constând în lucrări de caroserie modele, rezinatura modele, laminare și ceruirea pieselor în fibră de sticlă în baza contractelor de antrepriză încheiate cu parteneri externi de pe teritoriul statului intracomunitar Italia. În perioada verificată, prestarea serviciilor către clienții intracomunitari s-a efectuat în baza contractelor încheiate între SC X SRL ... și societăți partenere de pe teritoriul Italiei. Astfel, au fost încheiate

„contracte de antrepriză” cu SC A... S.p.a, D... N... SRL, Santierul Naval A... S.R.L., SC E... ... SRL toate societăți cu sediul în Italia.

De asemenea, din data de 03.06.2013, în baza Autorizației de funcționare seria ..., nr..../...2013 eliberată de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, SC X SRL ... a fost autorizată să funcționeze ca agent de muncă temporară. În acest sens, în data de 26.03.2013 a încheiat un Contract pentru detașare personal cu Societatea C...T... S.P.A. din Italia prin care au fost puși la dispoziția utilizatorului din Italia, un număr de 10 salariați ai SC X SRL ... pentru a lucra pe o perioadă stabilită, respectiv 08 aprilie 2013 - 30 iunie 2013, prelungită prin actul adițional din data de 23.05.2013, până la data de 30 noiembrie 2013.

În vederea realizării obiectelor contractelor comerciale încheiate cu partenerii externi, SC X SRL ... a încheiat Acte adiționale la contractele individuale de muncă ale salariaților prin care, în temeiul prevederilor Legii nr.53/2003, părțile au hotărât modificarea clauzelor din contractele individuale de muncă cu privire la locul de muncă și cu privire la Salarizare. Astfel, s-a stabilit locul de muncă al salariaților ca fiind la societatea parteneră din statul Italia, iar cu privire la salarizare, *„pentru perioada în care salariatul este delegat/detașat să desfășoare activitatea în Italia, respectiv la (numele societății partenere), pe lângă drepturile salariale care i se cuvin conform CIM, va primi o indemnizație de delegare/detașare în vederea acoperirii cheltuielilor de hrană, a celor mărunte uzuale, în valoare de 760 Euro/lună integral lucrată (nu se consideră timp lucrat absențele nejustificate/nemotivate)”*.

De asemenea, cu privire la salarizarea personalului, prin actele adiționale încheiate, se specifică faptul că „drepturile salariale și indemnizația de delegare vor fi achitate lunar în perioada 15 – 20 ale lunii pentru activitatea prestată în luna anterioară, în contul curent al salariatului deschis (...)”.

Față de aceste aspecte, s-a constatat că pentru personalul delegat/detașat în străinătate, în perioada iulie 2011 – august 2014, pentru munca prestată de aceștia pe teritoriul statului Italian, SC X SRL ... a înregistrat contabil cheltuieli cu salariile acordate la aproximativ la nivelul salariului minim (... lei – ... lei) și cheltuieli cu diurna acordată acestora în cuantum variabil. Diurna a fost acordată în funcție de actele adiționale încheiate cu fiecare salariat și în funcție de perioada lucrată de aceștia la partenerii de pe teritoriul Italiei și în funcție de fiecare persoană salariată.

Diurna acordată în cuantum variabil a fost achitată prin virament bancar pe cardurile personale ale salariaților sau prin plăți în numerar, ulterior perioadei lucrate fără a fi impozitată la angajați, considerându-se că nu se datorează pentru acestea impozit venit salarii și contribuții sociale.

În vederea clarificării aspectelor referitoare la sumele acordate personalului pe perioada în care acesta s-a aflat în Franța, s-au solicitat explicații scrise conducerii unității referitoare, respectiv să:

- să precizeze ce reprezintă sumele înregistrate în contul 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” în perioada iulie 2011 – august 2014, care a fost cuantumul indemnizației de deplasare/detașare acordată salariaților unității pentru perioada în care salariații au muncit în străinătate, care a fost documentele justificative în baza cărora s-a acordat indemnizația de detașare/delegare.
- să precizeze dacă s-a încheiat contractul colectiv de muncă pentru anii 2012, 2013,

2014.

- să precizeze dacă s-a solicitat obținerea formularului A1 pentru toți salariații unității.

- să precizeze care sunt documentele justificative în baza cărora s-au întocmit facturile externe reprezentând serviciile prestate către aceștia, înregistrate în evidența contabilă în contul 704 *“Venituri din prestări servicii”*.

În timpul controlului, agentul economic a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală contractele individuale de muncă încheiate cu salariații unității, notificările transmise acestora și actele adiționale încheiate cu aceștia la contractele individuale de muncă. De asemenea, au fost puse la dispoziția echipei de inspecție, contracte de închiriere spații de locuit pe teritoriul Italiei, contracte de închiriere automobile pe teritoriul Italiei, documente de decontare a combustibilului achiziționat pe teritoriul Italiei și facturi de transport persoane extern pe ruta România –Italia și Italia – România.

În Nota explicativă dată de administratorul unității – acesta a răspuns la întrebările formulate, astfel:

„Sumele înregistrate în contul 625” Reprezintă indemnizație de delegare/detașare”;

„Cuantumul indemnizației de delegare/detașare s-a acordat cu respectarea HG 51/1995 privind diurna minimă pe Italia și diferențe stabilite lunar pentru acoperirea altor cheltuieli mărunte uzuale”;

„S-au încheiat acte adiționale la contractele individuale de muncă, cf. art.17,41,43 din Codul muncii. Ordine de deplasare” ;

Cu privire la existența Contractului colectiv de muncă, administratorul a făcut dovada inițierii acțiunii de negociere a contract colectiv de muncă la nivel de unitate fără a se finaliza întrucât numărul salariaților ai SC X SRL ... a scăzut sub 21.

„ S-a solicitat formularul A1 pentru salariații delegați/detașați”;

Cu privire la documentele justificative în baza cărora au fost întocmite facturile externe reprezentând servicii prestate pentru clienții externi, administratorul a menționat că documentul justificativ a constatat în *„Contracte prestări servicii. Fișe tehnologice”*.

De asemenea, administratorul SC X SRL ... a adăugat în cadrul Notei explicative din data de 20.04.2015 următoarele:

„Salariații noștri alternează timpul petrecut în delegare cu cel din țară, cu păstrarea continuității contractelor individuale de muncă. Chiar dacă, pe perioadele petrecute în țară, uneori activitatea este redusă, ei rămân salariații noștri și încercăm să le oferim de lucru în limita comenzilor/contractelor pe care le avem, funcție de natura lucrărilor contractate”.

Față de explicațiile oferite de administratorul SC X SRL ... și potrivit documentele puse la dispoziție de reprezentanții, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că delegarea, potrivit art.43 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii-republicat cu modificările și completările ulterioare *„delegarea reprezintă exercitarea temporară (...) a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului sau de muncă”*, de asemenea potrivit art.44 alin.(1) *„delegarea poate fi dispusa pentru o perioada de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni și se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice (...)”*.

În situația detașării, conform art.47 alin.(1) „Drepturile cuvenite salariatului detașat se acordă de angajatorul la care s-a dispus detașarea.”

În situația detașării, potrivit prevederilor Codului Muncii, art.47 alin.(2): „Pe durata detașării salariatul beneficiază de drepturile care îi sunt mai favorabile, fie de drepturile de la angajatorul care a dispus detașarea, fie de drepturile de la angajatorul la care este detașat”

De asemenea, organele de inspecție fiscală au menționat că prevederile art.1, art.5, art.7, art.12 din HG 518 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, potrivit cărora:

„ART.1 Prevederile prezentei hotărâri se aplică personalului trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar reprezentând:

a) vizite oficiale, tratative (negocieri), consultări, încheieri de convenții, acorduri și alte asemenea înțelegeri;

b) participări la târguri și expoziții; prospectarea pieței; acțiuni de cooperare economică și tehnico-științifică; contractări și alte acțiuni care decurg din executarea contractelor de comerț exterior;

c) documentare, schimb de experiență;

d) cursuri și stagii de practică și specializare sau perfecționare, inclusiv participarea elevilor, studenților și cadrelor didactice însoțitoare la olimpiade și concursuri în domeniul învățământului;

e) participări la congrese, conferințe, simpozioane, seminarii, colocvii sau alte reuniuni, care prezintă interes pentru activitatea specifică a unității, precum și la manifestări științifice, culturale, artistice, sportive și altele asemenea;

f) primiri de titluri, grade profesionale, distincții sau premii conferite pentru realizări științifice, culturale, artistice sau sportive;

g) desfășurarea unei activități științifice, culturale, artistice sau sportive, temporare, fără dobândirea calității de salariat a partenerului extern, precum și pentru ținerea de cursuri în calitate de profesor vizitator;

h) control și îndrumare la misiuni diplomatice, oficii consulare și alte asemenea reprezentanțe în străinătate;

i) executări de lucrări de construcții, reparații și amenajări la imobilele misiunilor diplomatice, oficiilor consulare și ale celorlalte forme de reprezentare în străinătate, precum și ducerea și aducerea pe roți a mijloacelor auto aparținând acestor reprezentanțe;

j) asigurarea protecției demnitarilor români pe timpul cât aceștia se deplasează în străinătate de către personalul specializat din cadrul Serviciului de Protecție și Pază sau din alte unități din sistemul de apărare, ordine publică și siguranță națională, dacă în sistemele respective este prevăzută o asemenea activitate;

Litera j) a art. 1 a fost modificată de pct. 1 al art. 1 din HOTĂRÂREA nr. 420 din 24 iulie 1998, publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 278 din 27 iulie 1998.

k) exerciții, aplicații, ateliere de lucru, controale la unitățile militare participante la misiuni de menținere a păcii, cursuri la școli și academii militare.

Litera k) a art. 1 a fost introdusă de pct. 2 al art. 1 din HOTĂRÂREA nr. 420 din 24 iulie 1998, publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 278 din 27 iulie 1998.

l) crearea și consolidarea democrației, a prosperității, cooperării și stabilității în

Europa de Sud-Est, ca etapă preliminară a integrării statelor regiunii în structurile euroatlantice.

Litera l) a art. 1 a fost introdusă de pct. 1 al art. 1 din HOTĂRÂREA nr. 313 din 8 martie 2001, publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 133 din 19 martie 2001.”

„ART. 5

(1) Personalului trimis în străinătate în condițiile prezentei hotărâri i se acordă:

A. În străinătate:

a) o indemnizație zilnică în valută, denumită în continuare diurnă, în vederea acoperirii

cheltuielilor de hrană, a celor mărunte uzuale, precum și a costului transportului în interiorul localității în care își desfășoară activitatea;

b) o sumă zilnică în valută, denumită în continuare plafon de cazare, în limita căreia personalul trebuie să-și acopere cheltuielile de cazare.”

„ART. 7

(1) Diurna în valută se diferențiază pe două categorii și se acordă la nivelul prevăzut pentru fiecare țară în care are loc deplasarea, potrivit anexei.

(2) Perioada pentru care se acordă diurnă în valută se determină în funcție de mijlocul de transport folosit, avându-se în vedere:

a) momentul decolării avionului, la plecarea în străinătate, și momentul aterizării avionului, la sosirea în țară, și de pe aeroporturile care constituie puncte de trecere a frontierei de stat a României;

b) momentul trecerii cu trenul sau cu mijloacele auto prin punctele de trecere a frontierei sau de stat a României, atât la plecarea în străinătate, cât și la înapoierea în țară.

(3) Pentru fracțiunile de timp care nu însumează 24 de ore, diurna se acordă astfel: 50% până la 12 ore și 100% pentru perioada care depășește 12 ore.

(4) Conducerea ministerelor și celorlalte unități trimițătoare este obligată să ia măsurile necesare ca deplasarea personalului să aibă loc, pe cât posibil, fără întreruperea călătoriei.

(5) În cazul întreruperii călătoriei, determinată de programul de zbor al avioanelor, drepturile de diurnă și cazare ale personalului se acordă, în continuare, la nivelul prevăzut pentru țara de destinație, numai dacă sejurul pe perioada respectivă nu este asigurat de către companiile care efectuează transportul.”

„ART. 12

(1) Sumele în valută convenite personalului, în condițiile stabilite prin prezenta hotărâre, se acordă sub formă de avans.

(1¹) În situații temeinic motivate, sumele prevăzute la alin. (1) se pot acorda și în lei, caz în care personalul are obligația de a achiziționa, anterior plecării în străinătate, valuta de la unitățile specializate care nu percep comision.(...)”

SC X SRL ... a fost supusă unui control de control efectuat de către organele de control din cadrul Inspectoratului Teritorial de muncă Hunedoara fiind întocmit Procesul Verbal de Control nr. .../...2012. Potrivit actului de control încheiat s-a verificat:

-modul de întocmire a contractelor individuale de muncă;

-verificarea modului de transmitere la ITM a documentelor privind încheierea, modificarea și încetarea contractelor individuale de muncă ;

- verificarea modului de întocmire a dovezilor de calcul a salariilor;
- respectarea și plata salariului minim pe economie.

Urmare controlului efectuat, față de obiectivele controlului, s-au constatat deficiențe în privința întocmirii actelor adiționale pentru toți salariații, a concediilor de odihna acordate salariaților, a aducerii la cunoștința salariaților a prevederilor Regulamentului intern și a reglementărilor legale privind formarea profesională.

De asemenea, s-a constatat că SC X SRL ... a întocmit un număr 15 contracte individuale de muncă pe perioada nedeterminată, a fost întocmit și transmis la ITM Registrul General de Evidență a Salariaților, de asemenea au fost întocmite dosare de personal și s-a asigurat plata salariului minm pe economie.

II.1.1.1 Cu privire la suma de ... lei reprezentând cheltuielile înregistrate în evidența contabilă sub forma indemnizației de detașare urmare a Contractului pentru detașare personal încheiat cu partenerul de pe teritoriul Italiei, în baza Autorizației de funcționare ca agent de muncă temporară;

În perioada supusă inspecției fiscale, unitatea a desfășurat activitatea de contractare, pe baze temporare, a personalului – cod CAEN 7820 și a încheiat cu personalul angajat contracte individuale de muncă în formă scrisă, în limba română, pe durată nedeterminată, contracte care ulterior au fost modificate cu acte adiționale prin care se modifica locul de muncă specificându-se că salariatul va fi detașat și își va desfășura activitatea la C...T... S.P.A. Italia, într-o perioadă determinată de timp, cu posibilitatea prelungirii acesteia în temeiul art.88 alin.(3) din Legea nr.53/2003 – Codul muncii.

SC X SRL a fost autorizată de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice să funcționeze ca agent de muncă temporară, în baza Autorizației de funcționare seria ..., nr.../...2013.

În calitate de agent de muncă temporară, în data de 26.03.2013, SC X SRL ... a încheiat cu C...T... S.P.A. Italia, în calitate de „societate care primește”, Contractul pentru Detașare Personal prin care se reglementează detașarea temporară a personalului de la SC X SRL ... la societatea C...T... S.P.A. Italia” adică colaboratori care furnizează propria prestație în mediul societății care primește, pentru realizarea obiectivelor acesteia din urmă, care sunt în direct interes primar al societății care detașează” în perioada 08 aprilie 2013 - 30 iunie 2013, prelungită până la data de 30 noiembrie 2013 prin acte adiționale.

În contractul mai sus menționat, se specifică următoarele:

- „detașarea se realizează conform Regulamentului CE nr.883/2004 și 987/2009 privind detașarea temporară de personal între statele membre”;
- „societatea care detașează menține în sarcina să toate obligațiile și drepturile care derivă din, sau conexe, raportului de muncă existent cu angajații detașați (...) exceptând cedarea prestației lucrative”;

De asemenea, s-au întocmit între Societatea C...T... S.P.A. Italia - în calitate de utilizator și SC X SRL ... – în calitate de agent de muncă temporară Contractele de punere la dispoziție de către agentul de muncă temporară a salariaților de muncă temporară în data de 29.04.2013 pentru perioada 11.05.2013 – 30.06.2013 și în data de 05.06.2013 pentru perioada 05.06.2013-30.11.2013.

Potrivit Contractele de punere la dispoziție de către agentul de muncă temporară a salariaților de muncă temporară :

- „angajatorul asigură cazarea salariatului (...) transportul (...) este asigurat de către angajator”;

- valoarea contractului este „pentru prestația efectuată(...) valoarea contractului este compusă din cheltuieli cu salariile și alte cheltuieli de personal care se negociază lunar între părți prin încheierea unui Act Adițional la prezentul, la care se adaugă un comision de administrare a personalului de către agentul de muncă temporară de ... euro pe luna (respectiv ... euro pe luna pentru salariatul temporar)”;

- între obligațiile agentului de muncă temporară se specifică: „să rețină și să vireze toate contribuțiile și impozitele datorate de salariatul temporar către bugetele statului și să plătească pentru acesta toate contribuțiile datorate în condițiile legii”.

În baza Contractului pentru Detașare Personal încheiat în data de 26 martie 2013 și a Contractele de punere la dispoziție de către agentul de muncă temporară a salariaților de muncă temporară cu societatea C... T... S.P.A., SC X SRL ... a pus la dispoziția partenerului de pe teritoriul Italiei, în lunile mai, iunie și iulie 2012, un număr de 10 salariați angajați cu Contracte individuale de muncă pe perioadă nedeterminată.

Prin acte adiționale la contractele de muncă individuale s-a convenit detașarea salariaților la punctele de lucru ale utilizatorului din Italia pe perioada 29.04.2013 - 30.11.2013 și s-au stabilit condiții referitoare la locul de muncă, durata timpului de lucru, plata indemnizației de detașare „în vederea acoperirii cheltuielilor de hrană, a celor mărunte uzuale” în funcție de timpul lucrat, s-a menționat obligația angajatorului de a asigura cazarea și transportul în Italia și de la locul cazării la locul de muncă efectiv, precum și asigurarea echipamentului de protecție și lucru.

Pe perioada în care au fost trimiși în Italia, salariații temporari au primit de la agentul de muncă temporară (SC X SRL ...), în baza statelor de plată întocmite lunar, un salariu în lei la nivelul sumei de ... lei în luna mai 2013 și salariul de ... lei în lunile iunie și iulie 2013 și o indemnizație de detașare în Euro în quantum variabil, de ... euro (luna mai 2013) și respective ... euro (lunile iunie – iulie 2013) achitată salariaților temporari prin viramente bancare pe cardurile personale la intervale variabile de timp, în general în două tranșe lunare.

În perioada mai 2013 – iulie 2013, a fost înregistrată în contul 641 „Cheltuieli cu salariile” acordate personalului detașat , din care valoarea netă în sumă de 22.465 lei și suma de ... lei în contul 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” reprezentând sume de bani acordate salariaților care au fost „detașați temporar” și și-au desfășurat activitatea pe teritoriul statului italian.

Pentru salariile achitate personalului s-au determinat impozit pe venituri din salarii și contribuții sociale aferente salariilor, care au fost înregistrate în evidența contabilă, declarate și virate la bugetul general consolidat al statului.

Sumele reprezentând indemnizație de detașare au fost neimpozabile la angajați și considerate de agentul de muncă temporară ca fiind deductibile integral la calculul impozitului pe profit.

În baza contractului pentru detașare personal de către agentul de muncă temporară a personalului, încheiate cu C... T... S.P.A Italia, SC X SRL ... a emis, către utilizatorii externi, facturi reprezentând „comision punere la dispoziție personal

conform contractului” în valoare totală de ... lei, și „contravaloare cheltuieli cu salariații” în sumă de ... lei (ct.461) înregistrate în contul 704 „Venituri din prestări servicii” și respectiv în contul 7588 “Alte venituri din exploatare”

Având în vedere aspectele prezentate, s-a constatat că SC X SRL ... a avut un număr de 10 salariați angajați contract individual de muncă modificate prin acte adiționale, care, pentru o perioadă determinată de timp, respectiv lunile mai, iunie și iulie 2013, și-au desfășurat activitatea pe teritoriul statului italian în folosul SC X SRL ..., în cadrul unui contract extern încheiat între SC X SRL ... și o societate de pe teritoriul Italiei, respectiv C...T... S.P.A. Italia.

Organele de inspecție fiscală au menționat că potrivit prevederilor Codului Fiscal, potrivit art. 296³, sunt contribuabili ai sistemelor de asigurări sociale:

“a) persoanele fizice rezidente, care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, precum și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte;(...)”.

Având în vedere situația de fapt constatată, respectiv detașarea de către SC X SRL ... de lucrători pe teritoriul unui stat membru în baza contractelor externe încheiate, organele de inspecție fiscală au menționat că la nivel european, cadrul juridic care reglementează condițiile minime care trebuie respectate în cazul detașării lucrătorilor în cadrul presării de servicii îl constituie Directiva Parlamentului European și a Consiliului 96/71/CE din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene nr. L018/21.01.1997. Astfel, potrivit acesteia:

„Articolul 1 alin.(1) (3)

(1) Prezenta directivă se aplică întreprinderilor înființate într-un stat membru care, în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează lucrători, conform alineatului (3), pe teritoriul unui stat membru.

(...)

Alin.(3) Prezenta directivă se aplică în măsura în care întreprinderile menționate la alinenatul (1) iau una dintre următoarele măsuri cu caracter transnațional:

a) detașarea unui lucrător, în numele întreprinderii sau sub coordonarea acesteia, pe teritoriul unui stat membru, în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detașările și destinatarul prestării de servicii care își desfășoară activitatea în statul membru respectiv, dacă există un raport de muncă între întreprinderea care face detașarea și lucrător pe perioada detașării.”

Potrivit prevederilor art.3 alin.(1) și alin.(7) din Directivei Parlamentului European și a Consiliului 96/71/CE din 16 decembrie 1996, care reglementează Condițiile de muncă și de încadrare în muncă a personalului detașat se prevede că:

„(1) Statele membre asigură ca, indiferent de legea aplicabilă raporturilor de muncă, întreprinderile menționate la articolul (1) alin.(1) garantează lucrătorilor detașați condiții de muncă și de încadrare în muncă cu privire la următoarele aspecte stabilite în statul membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările:

(...) c) salariul minim, inclusiv plata orelor suplimentare (...);

(...) Alin.(7) Alineatele (1)-(6) nu aduc atingere aplicării unor condiții de muncă și de încadrare în muncă mai favorabile pentru lucrători .

Alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în

măsura în care nu sunt varsate cu titlu de rambursare suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă”

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că din documentele puse la dispoziție s-a constatat că toate cheltuielile cu cazarea, deplasarea de la și la locul de muncă, și deplasarea din România –Italia și Italia – România sunt cheltuieli suportate de SC X SRL ... deduse integral din profitul impozabil.

De asemenea, în vederea stabilirii cadrului de protecție pentru lucrătorii temporari, Parlamentul European și Consiliul au emis și Directiva 2008 / 104 /CE privind munca prin agent de muncă temporară , din data de 19 noiembrie 2008. Potrivit dispozițiilor art.5 , alin.(1) din Directiva mai sus menționată:

„ Condițiile de baza de angajare și de muncă aplicabile lucrătorilor temporari sunt, pe durata misiunii de muncă temporară în cadrul unei întreprinderi utilizatoare, cel puțin acelea care s-ar aplica lucrătorilor în cazul în care aceștia ar fi fost recrutați direct de întreprinderea utilizatoare respectivă pentru a ocupa același loc de muncă.”

Organele de inspecție fiscală au menționat că prevederile Regulamentul (CE) nr. 883/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială cu privire la legislația aplicabilă pentru asigurarea socială a personalului fizice care își desfășoară activitatea într-un stat membru, altul decât țara de reședință :

“STABILIREA LEGISLAȚIEI APLICABILE

Articolul 11 a Reguli generale

(1) Persoanele cărora li se aplică prezentul regulament sunt supuse legislației unui singur stat membru.

Această legislație se stabilește în conformitate cu prezentul titlu.

(2) În aplicarea prezentului titlu, persoanele cărora li se acordă o prestație în numerar ca urmare sau ca o consecință a desfășurării unei activități salariate sau independente se consideră că desfășoară activitatea menționată. Această dispoziție nu se aplică în cazul pensiei de invaliditate, pentru limită de vârstă sau de urmaș, sau al indemnizațiilor pentru accidente de muncă, boli profesionale sau al prestațiilor de boală în numerar, care acoperă tratamentul pentru o perioadă nelimitată.

(3) Sub rezerva articolelor 12-16:

(a) persoana care desfășoară o activitate salariată sau independentă într-un stat membru se supune legislației din statul membru respectiv;”

Prin punctului de vedere exprimat de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale prin adresa nr.... ... /... .../...2012 și de Ministerul Finantelor Publice – Direcția Generală Legislație Cod Fiscal se menționează faptul că:

„statutul salariatului temporar nu este acela de salariat delegat sau detașat astfel cum este definit de art.43 - 47 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii” ,

potrivit cărora:

-art.43 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare:

„delegarea, reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului sau de muncă”;

- art.45 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările

ulterioare:

„detașarea este actul prin care se dispune schimbarea temporară a a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia.”

- art.47 alin(1) din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare:

„Drepturile cuvenite salariatului detașat se acordă de angajatorul la care s-a dispus detașarea”.

Față de prevederile Codului muncii cu privire la definirea delegării și detașării, organele de inspecție fiscală au menționat că așa cum a prezentat anterior, salariații SC X SRL ... nu au îndeplinit condițiile delegării și nici a detașării întrucât și-au desfășurat activitatea la locul de muncă specificat prin contractul individual de muncă încheiat cu fiecare salariat, respectiv pe teritoriul statului italian, în interesul SC X SRL ... potrivit actelor contabile și a contractelor externe încheiate cu partenerii externi și au fost remunerați de SC X SRL ... cu sume de bani stabilite în funcție de timpul lucrat.

Potrivit art.1 din H.G. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar se stipulează expres care sunt misiunile cu caracter temporar pentru care se aplică prevederile hotărârii, ori prestările de servicii efectuate de personalul angajat de SC X SRL în UE nu se încadrează în nici una din misiunile temporare prevăzute acolo.

Față de considerarea, de către contribuabil, a sumelor de bani acordate salariaților pentru timpul lucrat pe teritoriul statului italian, ca fiind diurna acordată salariaților, organele de inspecție fiscală au menționat prevederile art.5, 7 și din 12 H.G.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar. Potrivit acestora, personalului trimis în străinătate în condițiile acestei hotărâri, i se acordă o indemnizație zilnică în valută, denumită diurnă, în sumă fixă și sub forma de avans, în valută în vederea acoperii cheltuielilor cu hrană, cazarea sau deplasarea în interiorul localității în care-și desfășoară activitatea ori angajații SC X SRL ... care au lucrat pe teritoriul statului italian chiar dacă nu se încadrează în condițiile acestei hotărâri, au primit sume de bani în valută și în lei în quantum variabil de la o persoană la alta și în funcție de perioada lucrată și doar ulterior prestării serviciilor. De asemenea, organele de inspecție fiscală au menționat că toate cheltuielile cu cazarea și transportul au fost asigurate de SC X SRL ..., și că nu au fost prezentate Deconturi de cheltuieli întocmite conform OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile pentru decontarea și justificarea sumelor primite în valută.

Din punct de vedere fiscal posibilitatea acordării diurnei există pentru salariații care se pot afla în situația de delegare/detașare, situație în care nu se aflau angajații trimiși să lucreze în spațiul UE (deoarece având locul de muncă stabilit în Italia, nu există posibilitatea producerii delegării/detașării) locul de muncă fiind strict determinat în Italia, iar cheltuielile de transport până la locul misiunii și cheltuielile cu cazarea au reprezentat cheltuieli suportate de SC X SRL Mai mult, potrivit Directivei Parlamentului European și a Consiliului 96/71/CE din 16 decembrie 1996, care reglementează Condițiile de muncă și de încadrare în muncă a personalului

detașat, se specifică în mod clar faptul că alocațiile specifice detașării acordate salariaților sunt parte din salariul minim în măsura în care acestea nu sunt acordate cu titlu rambursare a cheltuielilor cu cazarea, transportul și masa salariaților.

Altfel spus, sumele primite de angajații unității verificate cu titlu de diurnă nu pot fi considerate indemnizații de delegare/detașare deoarece angajații au prestat munca la locul de muncă prevăzut în contractele individuale de muncă modificate prin acte adiționale și în interesul SC X SRL ... și au fost platite în contraprestația muncii depuse de salariat în baza contractului de muncă.

Față de aspectele prezentate, a prevederilor actelor normative menționate anterior și a prevederilor art.159 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.53/2003 – Codul muncii republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale art.55 alin.(1) și (2) lit.k), art.90 alin.(1), art.90 alin.2, art.40 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale pct.68 și pct.67 din H.G.44/2004 pentru aprobarea normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, potrivit cărora:

„art.159 (1) Salariul reprezintă contraprestația muncii depuse de salariat în baza contractului individual de muncă. (2) Pentru munca prestată în baza contractului individual de muncă fiecare salariat are dreptul la un salariu exprimat în bani”

- art.55 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“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, ..”

- art. 55 alin.2) lit.k) din Codul fiscal :

“Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor (...)

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor;”

Organele de inspecție fiscală au constatat că sumele de bani în valoare totală de ... lei, acordate personalului salariat cu titlu de „alocații de delegare” ca urmare a muncii prestate pe teritoriul statului italian, la locul de muncă stabilit prin actele adiționale încheiate la contractele individuale de muncă și în interesul SC X SRL ..., înregistrate contabil, în perioada mai, iunie, iulie 2013, în contul 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” reprezintă venituri de natură salarială acordate personalului salariat cu contract individual de muncă și se supun regulilor de impunere proprii veniturilor din salarii.

În vederea determinării consecințelor fiscale care au decurs din acordarea unor sume de bani angajaților temporari, sub titlul de indemnizație de detașare, fără ca acestea să fie impozitate la angajați și angajator, organele de inspecție fiscală au ținut cont și de următoarele aspecte și prevederi legale:

- art.88 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare care prevede că:

„(1) Munca prin agent de muncă temporară este munca prestată de un salariat temporar care a încheiat un contract de muncă temporară cu un agent de muncă temporară și care este pus la dispoziția utilizatorului pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia din urmă.

(2) *Salariatul temporar este persoana care a încheiat un contract de muncă temporară cu un agent de muncă temporară, în vederea punerii sale la dispoziția unui utilizator pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia din urmă.*

(3) *Agentul de muncă temporară este persoana juridică, autorizată de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale, care încheie contracte de muncă temporară cu salariați temporari, pentru a-i pune la dispoziția utilizatorului, pentru a lucra pe perioada stabilită de contractul de punere la dispoziție sub supravegherea și conducerea acestuia. Condițiile de funcționare a agentului de muncă temporară, precum și procedura de autorizare se stabilesc prin hotărâre a Guvernului.*

(4) *Utilizatorul este persoana fizică sau juridică pentru care și sub supravegherea și conducerea căreia muncește temporar un salariat temporar pus la dispoziție de agentul de muncă temporară.*

(5) *Misiunea de muncă temporară înseamnă acea perioadă în care salariatul temporar este pus la dispoziția utilizatorului pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia, pentru executarea unei sarcini precise și cu caracter temporar.”*

- art.1, 2, 10, 11 și 19 din HG nr.1256/2011 privind condițiile de funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporară, care prevede că:

„Art.1

(1) *Prezenta hotărâre reglementează condițiile de funcționare, precum și procedura de autorizare a persoanelor juridice, care urmează să își desfășoare activitatea ca agent de muncă temporară.*

(2) *Prevederile prezentei hotărâri se aplică persoanelor care au încheiat un contract de muncă temporară cu un agent de muncă temporară și care sunt puse la dispoziția unor utilizatori pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestora*

(3) *Prezenta hotărâre se aplică tuturor persoanelor juridice, publice sau private, autorizate ca agenți de muncă temporară, precum și utilizatorilor care desfășoară activități economice indiferent dacă au ori nu un scop lucrativ.*

Art. 2.

(1) *Potrivit prevederilor prezentei hotărâri, pot angaja persoane în scopul efectuării unor misiuni de muncă temporară în folosul și la solicitarea unui utilizator, astfel cum este definit la art.88 alin.(4) din Legea nr.53/2003 - Codul muncii, republicată, sub supravegherea și conducerea acestuia, numai persoanele juridice autorizate conform prezentei hotărâri.*

Art. 10.

(1) *Agentul de muncă temporară încheie cu salariatul temporar un contract de muncă temporară, în scris, în limba română, care trebuie să cuprindă elementele prevăzute la art.94 alin.(2) din Legea nr.53/2003 – Codul muncii, republicată*

Art. 11.

(1) *Agentul de muncă temporară pune la dispoziția utilizatorului un salariat temporar, în baza unui contract de punere la dispoziție încheiat în formă scrisă (2) Contractul de punere la dispoziție trebuie să cuprindă elementele prevăzute la art.91 alin.(2) din Legea nr.53/2003, republicată*

(3) *Condițiile de baza de muncă și de angajare referitoare la durata timpului de lucru, munca suplimentară, repausul zilnic și săptămânal, munca de noapte,*

concediile și sărbătorile legale și salarizarea aplicabile salariaților temporari sunt, pe durata misiunii de muncă temporară la un utilizator, cel puțin acelea care s-ar aplica salariaților în cazul în care aceștia ar fi fost recrutați direct de către utilizatorul respectiv pentru a ocupa același loc de muncă. Toate condițiile de baza de muncă și de angajare stabilite prin legislație, regulamentul intern, contractul colectiv de muncă aplicabil, precum și prin orice alte reglementări specifice aplicabile utilizatorului sunt aplicabile în mod direct și salariaților temporari pe durata misiunii de muncă temporară...”

Art. 19.

Utilizatorul salariaților temporari are următoarele obligații :

(...) d) să asigure salariaților temporari aceleași drepturi cu cele ale salariaților angajați cu contract individual de muncă la utilizator, conferite de lege, de regulamentul intern sau de contractul colectiv de muncă aplicabil utilizatorului, precum și de orice alte reglementări specifice aplicabile utilizatorului;”

- art.91 alin.(2) din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare care prevede că:

„(2) Contractul de punere la dispoziție trebuie să cuprindă :

a) durata misiunii;

b) caracteristicile specifice postului, în special calificarea necesară, locul executării misiunii și programul de lucru;

c) condițiile concrete de muncă;

d) echipamentele individuale de protecție și de muncă pe care salariatul temporar trebuie să le utilizeze;

e) orice alte servicii și facilitati în favoarea salariatului temporar;

f) valoarea comisionului de care beneficiaza agentul de muncă temporară, precum și remunerația la care are dreptul salariatul;

g) condițiile în care utilizatorul poate refuza un salariat temporar pus la dispoziție de un agent de muncă temporară (...).”

- Art.94 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii-republicat, cu modificările și completările ulterioare care prevede că:

(1) Contractul de muncă temporară este un contract individual de muncă ce se încheie în scris între agentul de muncă temporară și salariatul temporar, pe durata unei misiuni.

(2) În contractul de muncă temporară se precizează, în afara elementelor prevăzute la art. 17 și art. 18 alin.(1), condițiile în care urmează să se desfășoare misiunea, durata misiunii, identitatea și sediul utilizatorului, precum și cuantumul și modalitățile remunerației salariatului temporar.

- art.92 alin.(1) din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii - republicat, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că:

„(1) Salariații temporari au acces la toate serviciile și facilitățile acordate de utilizator, în aceleași condiții ca și ceilalți salariați ai acestuia.”

- art.101 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare care prevede că:

„Cu excepția dispozițiilor speciale contrare, prevăzute în prezentul capitol, dispozițiile legale, prevederile regulamentelor interne, precum și cele ale contractelor colective de muncă aplicabile salariaților angajați cu contract

individual de muncă pe durată nedeterminată la utilizator se aplică în egală măsură și salariaților temporari pe durata misiunii la acesta.”

Coroborând dispozițiile HG nr. 1256/2011 privind condițiile de funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporară cu cele din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii rezultă că salariaților temporari nu li se cuvin drepturi de delegare sau detașare statutul lor nefiind acela de salariați delegați sau detașați, pe toata durata misiunii, iar sumele de bani acordate pentru munca prestată în străinătate reprezintă venituri de natură salarială.

II.1.1.2. Cu privire la suma totală de ... lei acordate angajaților trimiși în Italia, în perioada iulie 2011 – august 2014, sub forma indemnizației de deplasare;

Din verificarea documentelor și actelor contabile puse la dispoziția echipei de inspecție, s-a constatat că în perioada supusă inspecției fiscale, SC X SRL ... a desfășurat activitatea de prestări servicii externe în spațiul intracomunitar, constând în lucrări de caroserie modele, rezinatura modele, laminare și ceruirea pieselor în fibră de sticlă în baza contractelor de antrepriză încheiate cu parteneri externi de pe teritoriul statului intracomunitar Italia. În perioada verificată, serviciile externe au fost prestate în baza contractelor încheiate între SC X SRL ... și societăți partenere de pe teritoriul Italiei. Astfel, au fost încheiate „contracte de antrepriză „ cu SC A... S.p.a, D... N... SRL, Santierul Naval A... S.R.L., SC E... ... SRL toate societăți cu sediul în Italia.

Potrivit contractelor de antrepriză încheiate cu principalii clienți externi (D.. N... SRL Italia, E... ... SRL Italia, A... S.P.A și Santierul Naval A... S.r.l.) SC X SRL ... are calitatea de subcontractant sau subantreprenor, iar partenerii externi, de contractanți sau antreprenori, obiectul contractelor îl reprezintă executarea de către subcontractant a lucrărilor de rășinare (pentru D... N...) a lucrărilor de caroserie modele, rezinatura modele (pentru E... ... SRL), a lucrărilor de caroserie modele, realizare matrițe, laminarea și ceruirea pieselor în fibră de sticlă până la extragerea lor din matrițe (pentru A... S.P.A). În vederea realizării obiectului contractelor, subantreprenorul (SC X SRL ...) se obligă, printre altele:

- „*să utilizeze mașini, mijloace și echipamente proprii;*” – contract încheiat cu SC E... ... SRL Italia;

(...)

- „*să urmarească plata tuturor obligațiilor și taxelor referitoare la securitatea și asistență sociale (inclusiv împotriva accidentelor) care decurg din dispozițiile legilor și reglementărilor în vigoare*”; - contract încheiat cu SC E... ... SRL Italia;

- „*să asigure propriilor angajați o renumerație nu mai mică decât cea stabilită prin normele contractuale cu caracter colectiv în vigoare;*” – contract încheiat cu SC E... ... SRL Italia;

(...)

- „*să asigure plata impozitului cu reținere la sursă pe venitul angajaților, precum și contribuțiile la asigurările sociale și de asigurări;*” – contract încheiat cu SC E... ... SRL Italia;

- „*Subantreprenorul scutește încă de pe acum Antreprenorul de orice răspundere pentru nerespectarea normelor de egalitate între muncitorii italieni și cei comunitari*

precum și pentru gestionarea raportului între aceștia dar și chestiuni legate de renumerarea și protecția socială”(...)

“Subantreprenorul va executa lucrările cu meticulozitate și conform instrucțiunilor Antreprenorului și Fișelor tehnice cu un grad maxim de profesionalism” – contract încheiat cu A... S.p.A.;

- „subcontractantul nu poate aduce modificări la modalitățile convenite asupra lucrărilor fără autorizarea scrisă din partea Contractantului”

„Contractantul are dreptul în orice moment să controleze desfășurarea lucrărilor Proiectul și deci schitele aferente lui sunt proprietatea Santierului Naval Arno S.r.l.”(...) „Toate taxele, cheltuielile și contribuțiile obligatorii (...) rămân în sarcina Subcontractantului” – contractul încheiat cu Șantierul Naval A... S.r.l.;

De asemenea, a fost încheiat Contractul nr.... / ...2011 între SC P... M... & C.. SRL ... – România, în calitate de participant secund și SC X SRL ..., în calitate de participant prim, având ca obiect: „realizarea unui yacht L... 34 METRI (...) pentru beneficiarul C... N... A... SRL Italia” .

Potrivit acestui contract: “părțile au obligația să asigure personalului implicat în realizarea obiectivului echipamente de lucru și de protecție, toate drepturile ce decurg din delegarea/detașarea acestuia în străinătate conform legislației muncii din țară noastră și țara respectiva” (...) „Părțile se obliga să realizeze operațiunile conform Fișelor tehnice și desenelor puse la dispoziție de beneficiarul lucrărilor (...)”.

Așa cum au arătat anterior, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că, potrivit contractelor încheiate cu partenerii externi, SC X SRL ... și-a asumat obligația de a realiza lucrări tehnice prin intermediul personalului salariat al acestuia pus la dispoziția partenerilor externi, la sediul sau punctele de lucru ale acestora de pe teritoriul Italiei, iar partenerilor externi le revine obligația de a da instrucțiunile tehnice și sunt cei care dețin proprietatea asupra proiectelor de lucru și a schițelor tehnice. De asemenea, SC X SRL ... și-a asumat obligația de a asigura personalului implicat toate drepturile ce decurg din delegarea/detașarea acestuia în străinătate conform legislației muncii din țară noastră și din Italia. Astfel, s-a constatat că desi SC X SRL ... a fost autorizată ca agent de muncă temporară doar din data de 03.06.2013 și a încheiat în acest sens „Contractul pentru detașare personal” doar cu societatea C...T... S.P.A Italia, contribuabilul a acționat în acest sens și pus la dispoziție personal societăților partenere din Italia, chiar dacă a încheiat cu aceștia „Contracte de antrepriză” și nu „Contracte de punere la dispoziție personal”.

Față de acest fapt, organele de inspecție fiscală au menționat punctul de vedere exprimat de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale, prin adresa nr.7301 RG / 187191 DLM / 10.04.2012 și de Ministerul Finantelor Publice – Direcția Generală Legislație Cod Fiscal, prin care se menționează faptul că: „statutul salariatului temporar nu este acela de salariat delegat sau detașat, astfel cum este definit de art.43 - 47 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii.”

Pentru serviciile prestate, în perioada iulie 2011 – august 2014, beneficiarilor externi, SC X SRL ... a emis facturi în valoare totală de ... lei reprezentând „lucrări efectuate la barca” (către Cartiere Navale A...) sau „lucrări în luna (...) anul (...)”(către A... S.p.A), înregistrate în contul 704 „Venituri din prestări servicii”.

În vederea realizării obiectivelor asumate prin contractele de antrepriză

încheiate cu partenerii din statul membru Italia, SC X SRL ... a încheiat cu un număr mediu lunar de 16 salariați acte adiționale la contractele individuale de muncă prin care s-a hotărât modificarea clauzelor din contractele individuale de muncă cu privire la locul de muncă, și anume acesta a fost modificat la locația partenerilor de pe teritoriul Italiei pentru o perioadă determinată de timp (ex. 26.08.2013 - 25.10.2013 – act adițional nr..../...2013 la contractul individual de muncă încheiat nr. .../...2012 încheiat cu salariatul I... F... R...) cu posibilitatea prelungirii cu acordul părților .

De asemenea, s-a specificat faptul că *„drepturile salariale și indemnizația de delegare vor fi achitate lunar în perioada 15-20 a lunii pentru activitatea prestată în luna anterioară, în contul curent al salariatului deschis la Unicredit Țiriac Bank, la cursul euro-leu din ziua plății (...)*”.

Prin actele adiționale încheiate cu salariații care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul statului italian, s-a înscris obligația SC X SRL ... de a asigura acestora cazarea și transportul salariaților din România – Italia și retur și deplasarea de la locul cazării la locul de muncă efectiv. Potrivit actelor contabile puse la dispoziția echipei de inspecție, cheltuielile cu transportul din România – Italia și retur și cu transportul de la locația de cazare la locul de muncă și cheltuielile cu cazarea salariaților în Italia au fost suportate de SC X SRL și s-a diminuat profitul impozabil cu aceste cheltuieli.

Urmare activității prestate de salariații SC X SRL ... pe teritoriul statului italian și a contractelor încheiate între SC X SRL ... și destinatarul prestării serviciilor, contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă, în perioada iulie 2011 – august 2014, în debitul contului 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” cheltuieli în sumă de ... lei, reprezentând sume de bani acordate salariaților care au fost „delegați temporar” și și-au desfășurat activitatea pe teritoriul statului italian și în debitul contului 641, „Cheltuieli cu salariile” salariile acordate personalului delegat din care valoarea netă în sumă de ... lei, respectiv un salariu mediu net acordat fiecăruia în sumă de ... lei.

Sumele de bani acordate salariaților delegați temporar pe teritoriul statului italian s-a făcut în cuantum variabil de la o persoană la alta, astfel spre exemplu potrivit Actelor adiționale încheiate un salariat - B... A... I... , “va primi o indemnizație de delegare în vederea acoperirii cheltuielilor cu hrană, a celor mărunte uzuale, în valoare de ... Euro/luna integral lucrată (nu se consideră timp lucrat absențele nejustificate / nemotivate)”, iar Dinis Daniel Constantin, “va primi o indemnizație de delegare în vederea acoperirii cheltuielilor cu hrană, a celor mărunte uzuale, în valoare de ... Euro/luna integral lucrată (nu se consideră timp lucrat absențele nejustificate / nemotivate)”. Plata salariaților s-a efectuat ulterior perioadei în care și-a desfășurat activitatea pe teritoriul Italiei, prin viramente în Euro sau plăți în numerar.

Pentru salariile achitate personalului, respectiv pentru suma de ... lei, agentul economic a determinat impozit pe venituri din salarii și contribuții sociale aferente salariilor, care au fost înregistrate în evidența contabilă, declarate și virate la bugetul general consolidat al statului.

Pentru sumele acordate în Euro fiecărui angajat pe cardul personal sau prin plăți în numerar cu titlu de indemnizație de deplasare în sumă totală de ... lei, SC X SRL ... nu a calculat impozit pe venit și contribuții sociale considerându-se de contribuabil că sunt neimpozabile atât la angajat cât și la angajator și au fost

considerate cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit.

Având în vedere aspectele prezentate, s-a constatat că SC X SRL ... a avut un număr mediu lunar de 16 salariați angajați cu contract individual de muncă, modificate prin acte adiționale, care, și-au desfășurat activitatea pe teritoriul statului italian în folosul SC X SRL ..., în cadrul unor contracte externe încheiate între SC X SRL ... și societăți de pe teritoriul Italiei.

Organele de inspecție fiscală au menționat că în anul 2013, veniturile realizate din serviciile prestate pe teritoriul statului italian de personalul salariat al SC X SRL ... au fost în sumă de ... lei. Potrivit Raportului pus la dispoziție de reprezentanții X SRL ..., activitatea de producție realizată la sediul din localitatea ... a constatat în executarea unor piese care au fost comercializate obținând venituri în sumă de ... lei.

Din punct de vedere fiscal, posibilitatea acordării diurnei există pentru salariații care se pot afla în situația de delegare/detașare, organele de inspecție fiscală au menționat că prevederile art.43, art.45 , art.46 și art.47 din Legea nr. 53/2003 privind Codului muncii republicat cu modificările și completările ulterioare, cu privire la definirea delegării și detașării:

- art.43 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare:

„delegarea, reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului sau de muncă”;

- art.45 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare:

„detașarea este actul prin care se dispune schimbarea temporară a a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia.”

- art. 46 din Legea nr.53/2003 – Codul Muncii care prevad că:

“(4) Salariatul detașat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de detașare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil.”

- art.47 alin.(1) din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare:

„Drepturile convenite salariatului detașat se acordă de angajatorul la care s-a dispus detașarea”.

Față de aceste prevederi, organele de inspecție fiscală aduc în vedere aspectele prezentate anterior, potrivit cărora salariații SC X SRL ... și-au desfășurat activitatea la locul de muncă specificat prin contractul individual de muncă, modificat prin act adițional încheiat cu fiecare salariat, respectiv pe teritoriul statului italian, în interesul SC X SRL ... potrivit actelor contabile și a contractelor externe încheiate cu partenerii externi și au fost renumerați de SC X SRL ... cu sume de bani stabilite în funcție de timpul lucrat. Astfel, s-a constatat că pentru salariații SC X SRL ... trimiși să lucreze în spațiul UE, nu există posibilitatea producerii delegării/detașării.

Față de considerarea, de către contribuabil, a sumelor de bani în valoare totală de ... lei, acordate salariaților pentru timpul lucrat pe teritoriul statului italian, ca fiind diurnă acordată salariaților, organele de inspecție fiscală au menționat prevederile art.5, 7 și 12 din H.G. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului

român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar. Potrivit acestora, personalului trimis în străinătate în condițiile acestei hotărâri, i se acordă o indemnizație zilnică în valută, denumită diurnă, în sumă fixă și sub forma de avans, ori angajații SC X SRL ... care au lucrat pe teritoriul statului italian nu se încadrează în condițiile acestei hotărâri, și au primit sumele de bani în valută și în lei în cuantum variabil de la o persoană la alta și doar ulterior prestării serviciilor.

Potrivit art.1 din H.G. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar se stipulează expres care sunt misiunile cu caracter temporar pentru care se aplică prevederile hotărârii, ori prestările de servicii efectuate de personalul angajat de SC X SRL în UE nu se încadrează în nici una din misiunile temporare prevăzute acolo.

Altfel spus, sumele primite de angajații unității verificate cu titlu de diurnă nu pot fi considerate indemnizații de delegare/detașare deoarece angajații au prestat munca la locul de muncă prevăzut în contractele individuale de muncă modificate prin acte adiționale și în interesul SC X SRL ..., neaflându-se în nici una din situațiile prevăzute la art.1 din H.G. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar. De altfel, pentru “diurna” acordată nu au fost prezentate ordine de deplasare nici Deconturi de cheltuieli întocmite conform OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile pentru decontarea și justificarea sumelor primite în valută, plata acestor sume s-a facut diferențiat de la un salariat la altul, în baza pontajelor întocmite lunar și să efectuat ulterior perioadei lucrate ca o contraprestație pentru activitatea desfășurată. De asemenea, organele de inspecție fiscală au menționat că SC X SRL ... a suportat toate cheltuielile cu cazarea și transportul din România – Italia și retur și de la locul cazării la locul de muncă și retur și nu au existat documente care să justifice decontare cheltuielilor cu masa salariaților din sumele acordate cu titlu de diurnă.

Organele de inspecție fiscală au menționat că potrivit prevederilor Codului Fiscal, potrivit art.296³, sunt contribuabili ai sistemelor de asigurări sociale:

“a) persoanele fizice rezidente, care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, precum și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte;(...)”.

Având în vedere situația de fapt constatată, respectiv detașarea de către SC X SRL ... de lucrători pe teritoriul unui stat membru în baza contractelor externe încheiate, organele de inspecție fiscală au menționat că la nivel european, cadrul juridic care reglementează condițiile minime care trebuie respectate în cazul detașării lucrătorilor în cadrul prestării de servicii îl constituie Directiva Parlamentului European și a Consiliului 96/71/CE din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene nr. L018 / 21.01.1997. Astfel, potrivit acesteia:

„Articolul 1 alin.(1) (3)

(1) Prezenta directiva se aplică întreprinderilor înființate într-un stat membru care, în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează lucrători , conform alineatului (3) , pe teritoriul unui stat membru.

(...) Alin.(3)

Prezenta directiva se aplică în măsura în care întreprinderile menționate la alinenatul (1) iau una dintre următoarele măsuri cu caracter transnational:

a) detașarea unui lucrător, în numele întreprinderii sau sub coordonarea acesteia, pe teritoriul unui stat membru, în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detașările și destinatarul prestării de servicii care își desfășoară activitatea în statul membru respectiv, dacă există un raport de muncă între întreprinderea care face detașarea și lucrător pe perioada detașării.”

Potrivit prevederilor art.3 din Directivei Parlamentului European și a Consiliului 96/71/CE din 16 decembrie 1996, care reglementează Condițiile de muncă și de încadrare în muncă a personalului detașat la alin.(1) și alin.(7) se prevede că:

„Statele membre asigură că, indiferent de legea aplicabilă raporturilor de muncă, întreprinderile menționate la articolul (1) alin.(1) garantează lucrătorilor detașați condiții de muncă și de încadrare în muncă cu privire la următoarele aspecte stabilite în statul membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările:

(...) c) salariul minim , inclusiv plata orelor suplimentare (...);

(...)

Alin.(7) Alineatele (1) - (6) nu aduc atingere aplicării unor condiții de muncă și de încadrare în muca mai favorabile pentru lucrători.

Alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt varsate cu titlu de rambursare suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masa”.

Organele de inspecție fiscală au menționat că așa cum a precizat anterior, SC X SRL ... a suportat cheltuielile cu transportul și cazarea salariaților în Italia, diminuând profitul impozabil cu aceste cheltuieli, iar în ceea ce privesc cheltuielile cu masa salariaților au menționat că nu au fost puse la dispoziție documente care să ateste decontarea meselor din sumele de bani acordate salariaților.

De asemenea, în vederea stabilirii cadrului de protecție pentru lucrătorii temporari, Parlamentul European și Consiliul au emis și Directiva 2008 / 104 /CE privind munca prin agent de muncă temporară, din data de 19 noiembrie 2008. Potrivit dispozițiilor art.5 alin.(1) din Directiva mai sus menționată:

„Condițiile de baza de angajare și de muncă aplicabile lucrătorilor temporari sunt, pe durata misiunii de muncă temporară în cadrul unei întreprinderi utilizatoare, cel puțin acelea care s-ar aplica lucrătorilor în cazul în care aceștia ar fi fost recrutați direct de întreprinderea utilizatoare respectivă pentru a ocupa același loc de muncă.”

De altfel, așa cum s-a prezentat anterior, prin caluzele contractuale specificate în contractele externe încheiate cu partenerii de pe teritoriul statului italian și în contractul încheiat cu SC P... M... & C.. SRL ..., SC X SRL ..., în calitate de subantreprenor, și-a asumat răspunderea respectării legislației europene cu privire la obligațiile față de salariații acesteia care-i derivă din desfășurarea activității acestora pe teritoriul statului italian, în interesul SC X SRL

Pentru perioada 2011-2014, legislația statului Italia nu prevede salarii minime pe economie pentru diferitele funcții, dar garantează și veghează ca fiecare persoana care lucrează să aibă dreptul la o renumerare proporțională cu cantitatea și

calitatea muncii efectuate (conform art.36 din Constituția italiană). Oricare ar fi suma brută câștigată, orice renumerație (financiară și în natură) este supusă deducerilor fiscale și a cotizațiilor sociale care sunt obligatorii în Italia pentru orice persoana muncește.

Față de aspectele prezentate, organele de inspecție fiscală au menționat prevederile art. 159, alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.53/2003 –Codul muncii republicată cu modificările și completările ulterioare și ale art.55, alin.(1) și (2), lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

„art.159 (1) Salariul reprezintă contraprestația muncii depuse de salariat în baza contractului individual de muncă. (2) Pentru munca prestată în baza contractului individual de muncă fiecare salariat are dreptul la un salariu exprimat în bani”

- art.55 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“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, ..”

- art. 55 alin.2) lit.k) din Codul fiscal:

“Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor (...)

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor;”

Sumele acordate salariaților ca urmare a atribuțiilor de serviciu exercitate la locul de muncă stabilit pe teritoriul statului italian, sunt drepturi care nu se încadrează în prevederile art.55 alin.(4) lit.g) din Codul fiscal.

Art.55 alin.(4) lit.g) prevede că:

„Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit :

...g) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice...” ,

ori SC X SRL ..., așa după cum au arătat, nu se încadrează în situațiile prevăzute de hotărâre, iar sumele acordate în valută nu beneficiază de deductibilitatea menționată mai sus.

Din aceleași considerente SC X SRL nu poate beneficia nici de prevederile art.296¹⁵ lit.g) și art.296¹ alin.(1) lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care prevede că:

“Art. 296¹⁵ Excepții generale:

„Nu se cuprind în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii, prevăzută la art. 296⁴, următoarele: (...)

g) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice”

Urmare a faptului că unitatea verificată nu a determinat și înregistrat în

evidența contabilă contribuțiile sociale datorate de angajatori pentru sumele de bani acordate salariaților trimiși la muncă în Italia în perioada iulie 2011 – august 2014 și acestea au reprezentat de fapt drepturi de natură salarială cu toate obligațiile ce decurg referitoare la calcularea, evidențierea și virarea impozitelor și contribuțiilor aferente, așa după cum au arăta în capitolele următoare, în timpul inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile art.64 și art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, organele de inspecție fiscală au acordat deductibilitate fiscală cheltuielilor cu contribuțiile sociale obligatorii datorate de angajator și au recalculat impozitul pe profit datorat de unitate pentru fiecare exercițiu financiar în parte.

În concluzie, față de aspectele prezentate, organele de inspecție fiscală au reținut faptul că SC X SRL ... nu se afla în situațiile delegării/detașării personalului la societatea partenerilor de pe teritoriul statului italian, astfel cum sunt reglementate la art.42-47 din Legea nr. 53/2003 privind Codul Muncii – republicat, cu modificările și completările ulterioare.

În aceste condiții nu sunt aplicabile prevederile art.55 alin.(4) lit.g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare cu privire la indemnizațiile primite de salariați pe perioada delegării și detașării.

Astfel, s-a constatat că sumele de bani în valoare totală de ... lei (... lei + ... lei), acordate personalului salariat cu titlu de „diurna” ca o contraprestație pentru activitatea desfășurată pe teritoriul statului italian, la locul de muncă stabilit prin actele adiționale încheiate la contractele individuale de muncă, înregistrate contabil, în perioada iulie 2011-august 2014, în debitul contului 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” reprezintă venituri de natură salarială acordate personalului salariat cu contract individual de muncă și se supun regulilor de impunere proprii veniturilor din salarii, în conformitate cu prevederile art.159 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.53/2003 – Codul muncii, republicată cu modificările și completările ulterioare și ale art.55 alin.(1) (2) lit.k), art.40 alin(1) lit.a), art.90 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct.67, pct.68, pct.209 și pct.106 din H.G.44/2004 pentru aprobarea normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Întrucât în temeiul art.11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(...) autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției” ,

echipa de inspecție a reîncadrat ca venituri de natură salarială, cu toate obligațiile care decurg din calcularea, evidențierea și virarea impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale aferente acestora, veniturile în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei), primite în valută sau lei de către salariații temporari ai agentului de muncă temporară în contraprestație pentru activitatea desfășurată la locul de muncă stabilit pe teritoriul Italiei, înregistrate și tratate de către contribuabil ca o cheltuială cu diurna.

Față de cele arătate mai sus și în conformitate cu prevederile art. 64 și art.94 alin (2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, coroborat cu prevederile art.7 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală:

“organul fiscal este îndreptatit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și

să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecarui caz”,

organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale datorate aferente sumelor de bani acordate în valută personalului angajat sub titlu de indemnizație de detașare, astfel:

1. A fost identificată suma de ... lei, reprezentând sumele în valută sau lei achitate salariaților prin contul curent al unității și încasate de angajații temporari pe cardurile personale sau în numerar în perioada verificată în baza „Tabelelor cu angajații detașați pentru diurna” –semnate de salariați în perioada iulie 2011 - august 2014, ca urmare a contractului de punere la dispoziție personal încheiat între SC X SRL ... și C...T... S.P.A. Italia și a contractelor de antrepriză încheiate cu partenerii de pe teritoriul Italiei.

2. Pentru fiecare angajat și apoi pe întreaga unitate s-a stabilit lunar care a fost cuantumul indemnizației de delegare încasate în valută în perioada iulie 2013 - august 2014, aceasta constituind baza de impozitare.

3. Asupra bazei de impozitare astfel determinate, au fost aplicate cotele de impozitare corespunzătoare fiecărei obligații bugetare, stabilite prin Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anii 2012 – 2013 și Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, determinându-se impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale datorate de angajați și angajatori.

I.1.2. Cu privire la provizioanele constituite de SC X SRL ... în decembrie 2011;

Organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit actelor contabile puse la dispoziție s-a constatat că la data de 31.12.2011, SC X SRL ... a înregistrat cheltuieli cu provizioane pentru creanțe neîncasate în sumă de ... lei pentru creanțele neîncasate de la clientul extern C... N... A... înregistrate în evidența contabilă după data de 01 ianuarie 2007.

În vederea stabilirii deductibilității cheltuielilor cu provizioanele constituite în luna decembrie 2011 în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.22, alin.(1) lit.j) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în timpul controlului, prin Nota explicativă transmisă la contribuabil în data de 09.04.2015 au fost solicitate explicații administratorului societății, dna. X, cu privire la existența sau nu a unei relații de afiliere între SC X SRL ... și Societatea C... N... A... Italia și cu privire la existența unei hotărâri judecătorești de declarare a procedurii de deschidere a falimentului pe baza unei hotărâri judecătorești la clientul C... N... A... Italia.

Din răspunsul oferit de administratorului societății, s-a constatat că nu există relații de afiliere între SC X SRL ... și C... N... A... srl Italia.

Prin adresa înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr. .../...2015 înaintată serviciului din cadrul A.J.F.P. Hunedoara care administrează aplicația informatică ..., au fost solicitate informații cu privire relațiile de afiliere ale dlui. B... V... – cetățean italian. Prin răspunsul transmis, s-a constatat că dlui. B... V... figurează având calitatea de director la B... A... SRL și la X SRL.

În ceea ce privește existența unei hotărâri judecătorești cu privire la începerea procedurii de deschidere a falimentului, administratorul societății a menționat că deține acest document, dar a pus la dispoziția echipei de inspecție o adresa transmisă de avocat G... A... prin care acesta face cunoscut societății X SRL ... ca societatea Santier Naval A... S.R.L. *“în data de 14.03.2012, a depus la Registratura Tribunalului din P... cerere pentru admiterea procedurii de Concordat Preventiv”*. De asemenea, s-a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală *“Cererea DE ADMITERE A PROCEDURII DE concordat preventiv, art.160 din Legea Falimentului pentru H... S.R.L. în lichidare, cod fiscal și TVA ... înscrisă la CCIAA din P... (REA N.pi -...“* transmisă la Tribunalul din P... în data de 13 martie 2012.

Organele de inspecție fiscală au menționat că până la data întocmirii proiectului de raport de inspecție fiscală, reprezentantul societății nu a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală dovada existenței unei hotărâri judecătorești cu privire la data deschiderii procedurii falimentului la societatea Santier Naval A... S.R.L. Având în vedere aspectele prezentate echipa de inspecție fiscală a constatat că nu sunt îndeplinite condițiile privind deductibilitatea cheltuielilor cu provizioanele constituite în procent de 100 % din valoarea creanțelor neîncasate nefiind respectate prevederile art.22, lit.j din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, în timpul controlului.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, față de cele prezentate, cheltuiala cu provizioanele în sumă de ... lei constituite în luna decembrie 2011 este o cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, și în conformitate cu prevederile mai sus menționate și ale art.64 și art. 94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată în timpul controlului s-a recalculat impozitul pe profit datorat pentru anul 2011 prin majorarea bazei de impunere cu suma de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au menționat că, în cursul anilor 2012-2013, SC X SRL ... a înregistrat venituri din provizioane pentru deprecierea activelor în sumă de ... lei (... lei în anul 2012 și suma de ... lei în anul 2013) la nivelul sumelor încasate de la clientul C... N... A... srl Italia - pentru a cărui creanță neîncasată s-au constituit provizioane. La calculul impozitului pe profit pentru anii 2012 și 2013, echipa de inspecție fiscală a diminuat profitul impozabil cu suma de ... lei.

În drept, pe lângă cele arătate mai sus, organele de inspecție fiscală au invocat următoarele prevederi legale:

- art.11 alin.(1), art.19 alin.(1), art.21 alin.4 lit.a), b), c) și t), art.22 alin.(1) lit.j), art.40 alin.(1) lit.a), art.55 alin.(1) (2) lit.k), art.58 alin.(1) și art.90 alin.(1) (2) (2¹) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- pct.41, pct.42, pct.49², pct. 67, pct. 68, pct.106 și pct.209 din HG nr. 44 / 2004 pentru aprobarea normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal;

- art.7 alin.2, art.22 alin.(1) lit. a), art.64 alin.(1), art.94 alin.2 lit.a), b), art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹* alin.(1) OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

- art.1 alin.(1), art.3 alin.(1) lit.b) și art.3 alin.(7) din Directiv 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului European;

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus la **pct. II.1.1.** și **pct.**

II.1.2., organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe profit pentru anii 2011, 2012 și 2013, astfel:

- impozitul pe profit pentru anul 2011:

1. Cu privire la provizioanele constituite în decembrie 2011, SC X SRL ... a înregistrat cheltuieli cu provizioane pentru creanțe neîncasate în sumă de ... lei pentru creanțele neîncasate de la clientul extern C... N... A... înregistrate în evidența contabilă după data de 01 ianuarie 2007.

Echipa de inspecție fiscală a constatat că nu sunt îndeplinite condițiile privind deductibilitatea cheltuielilor cu provizioanele constituite în procent de 100 % din valoarea creanțelor neîncasate nefiind respectate prevederile art.22 lit.j din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în timpul controlului, cheltuiala cu provizioanele în sumă de ... lei constituite în luna decembrie 2011, fiind considerată o cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, și în conformitate cu prevederile mai sus menționate și ale art.64 și art. 94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în timpul controlului s-a recalculat impozitul pe profit datorat pentru anul 2011 prin majorarea bazei de impunere cu suma de ... lei.

În cursul anilor 2012-2013 SC X SRL ... a înregistrat venituri din provizioane pentru deprecierea activelor în sumă de ... lei (... lei în anul 2012 și suma de ... lei în anul 2013) la nivelul sumelor încasate de la clientul C... N... A... srl Italia- pentru a cărui creanță neîncasată s-au constituit provizioane. La calculul impozitului pe profit pentru anii 2012 și 2013, echipa de inspecție fiscală a diminuat profitul impozabil cu suma de ... lei.

2. În anul 2011, SC X SRL ... a diminuat profitul contabil cu suma de ... lei înregistrată în debitul contului 607 “ Cheltuieli cu marfa vândută”. Organele de inspecție fiscală au menționat că în anul 2013, SC X SRL ... nu a înregistrat venituri din vânzare marfa. Potrivit explicațiilor oferite, cheltuiala “cu marfa vândută” în sumă de ... lei, înregistrată în decembrie 2013, reprezintă reprezentând marfa deteriorată descărcată din gestiune. Întrucât în timpul controlului nu au fost puse la dispoziția echipei de inspecție acte și documente care să ateste deteriorarea acestor mărfuri din cauze obiective și acte care să ateste distrugerea acestor mărfuri, în timpul controlului cheltuială cu descărcarea din gestiune a mărfurilor degradate în sumă de ... lei a fost considerată cheltuială nedeductibilă, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct.41 și pct.42 din HG 44/2004 pentru aprobarea normelor de aplicare a Codului Fiscal.

3. În anul 2011, SC X SRL ... a diminuat profitul contabil cu suma de ... lei înregistrată în debitul contului 6022 “Cheltuieli cu combustibilul” în baza bonurilor fiscale pentru carburantul achiziționat de pe teritoriul României și al Italiei. Întrucât în timpul controlului nu s-au pus la dispoziția echipei de inspecție fiscale documente justificative care să certifice utilizarea acestui carburant în scopul exclusiv al activității economice, în timpul controlului s-a limitat deductibilitatea acestor

cheltuieli la limita de 50%, respectiv la suma de ... lei, în temeiul art.21 alin.(4) lit.t din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.49² din H.G.44/2004 pentru aprobarea normelor de aplicare a Codului Fiscal.

4. În anul 2011, SC X SRL ... a diminuat profitul contabil cu suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu dobânzi, penalități și amenzi achitate la bugetul stat înregistrate în debitul contului 6581 “Despăgubiri, amenzi și penalități” în sumă de ... lei și obligații fiscale stabilite prin actul de control precedent încheiat de organele de control din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara în sumă de ... lei înregistrate în debitul contului 635 “Cheltuieli cu alte impozite și taxe”.

În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a majorat profitul impozabil cu cheltuiala în sumă de ... lei reprezentant accesorii și obligații achitate la bugetul statului în anul 2011.

5. Întrucât, în urma inspecției fiscale, suplimentar față de datele înregistrate în evidența contabilă întocmită pentru anul 2011, echipa de inspecție fiscală a stabilit în sarcina agentului economic contribuții la bugetul consolidat al statului datorate de unitate pentru venituri de natură salarială acordate salariaților, în sumă totală de ... lei, aceste cheltuieli au fost deduse integral din profitului impozabil aferent anul 2011 al SC X SRL

Contribuții sociale obligatorii datorate de angajator, stabilite suplimentar în timpul controlului pentru anul 2011, în sumă totală de ... lei, reprezintă :

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator: ... lei
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator: ... lei
- contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator: ... lei
- contribuția de asig. pentru accid. de muncă și boli prof. datorată de angajator: ... lei
- contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice: ... lei
- contribuția angajatorilor pentru fd. de garantare pentru plata creanțelor sociale: ... lei

Potrivit Declarației privind impozitul pe profit, cod 101 depusă de SC X SRL ... pentru anul 2011, contribuabilul a declarat o pierdere fiscală în sumă de ... lei.

Astfel, urmare aspectelor prezentate s-a recalculat profitul impozabil datorat pentru anul 2011 de SC X SRL ... s-a recalculat impozitul pe profit datorat și s-a stabilit impozitul pe profit suplimentar pentru anul 2011 în sumă de ... lei.

- impozitul pe profit pentru anul 2012:

1. În anul 2012, SC X SRL ... a diminuat profitul contabil cu suma de ... lei înregistrată în debitul contului 6022 “Cheltuieli cu combustibilul” în baza bonurilor fiscale pentru carburantul achiziționat de pe teritoriul României și al Italiei. Întrucât în timpul controlului nu s-au pus la dispoziția echipei de inspecție fiscale documente justificative care să certifice utilizarea acestui carburant în scopul exclusiv al activității economice, în timpul controlului s-a limitat deductibilitatea acestor cheltuieli la limita de 50%, respectiv la suma de ... lei, în temeiul art.21 alin.(4) lit.t din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare

și ale pct.49² din H.G.44/2004 pentru aprobarea normelor de aplicare a Codului Fiscal.

2. În anul 2012, SC X SRL ... a diminuat profitul contabil cu suma de ... lei înregistrată în debitul contului 6581 “Despăgubiri, amenzi și penalități” reprezentând cheltuieli cu dobânzi, penalități și amenzi achitate la bugetul stat. În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a majorat profitul impozabil cu cheltuiala în sumă de ... lei reprezentând accesorii și debite achitate la bugetul de stat în anul 2012.

3. În anul 2012, SC X SRL ... a calculat și înregistrat contabil o cheltuiala cu impozitul pe profit în sumă de ... lei. Potrivit prevederilor art.21 lit.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuiala cu impozitul pe profit în sumă de ... lei a fost considerată nedeductibilă la calculul impozitului pe profit datorat pentru anul 2012.

4. Întrucât, în urma inspecției fiscale, suplimentar față de datele înregistrate în evidența contabilă întocmită pentru anul 2012, echipa de inspecție fiscală a stabilit în sarcina agentului economic contribuții la bugetul consolidat al statului datorate de unitate pentru venituri de natură salarială acordate salariaților, în sumă totală de ... lei, aceste cheltuieli au fost deduse integral din profitul impozabil aferent anul 2012 al SC X SRL

Contribuții sociale obligatorii datorate de angajator stabilite suplimentar urmare inspecției fiscale pentru anul 2012 în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator: ... lei
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator: ... lei
- contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator: ... lei
- contribuția de asig. pentru accid. de muncă și boli prof. datorată de angajator: ... lei
- contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice: ... lei
- contribuția angajatorilor pentru fd. de garantare pentru plata creanțelor sociale: ... lei

Astfel, urmare aspectelor prezentate, în timpul controlului s-a recalculat rezultatul fiscal înregistrat de SC X SRL ... pentru anul 2012 și s-a stabilit un profit impozabil în sumă de ... lei și un impozit pe profit datorat pentru anul 2012 în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au menționat că, potrivit Declarației privind impozitul pe profit, cod 101 depusă de SC X SRL ... pentru anul 2012, contribuabilul a declarat un profit fiscal în sumă de ... lei, o pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de ... lei și un impozit pe profit datorat în sumă de ... lei, respectiv cu ... lei mai mult decât impozitul pe profit datorat.

- impozitul pe profit pentru anul 2013:

1. În anul 2013, SC X SRL ... a diminuat profitul contabil cu suma de ... lei înregistrată în debitul contului 6022 “Cheltuieli cu combustibilul” în baza bonurilor fiscale pentru carburantul achiziționat de pe teritoriul României și al Italiei. Întrucât

în timpul controlului nu s-au pus la dispoziția echipei de inspecție fiscale documente justificative care să certifice utilizarea acestui carburant în scopul exclusiv al activității economice, în timpul controlului s-a limitat deductibilitatea acestor cheltuieli la limita de 50%, respectiv la suma de ... lei, în temeiul art.21 alin.(4) lit.t din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2. În anul 2013, SC X SRL ... a diminuat profitul contabil cu suma de ... lei înregistrată în debitul contului 6581 “Despăgubiri, amenzi și penalități” reprezentând cheltuieli cu dobânzi, penalități și amenzi achitate la bugetul stat. În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a majorat profitul impozabil cu cheltuiala în sumă de ... lei.

3. În anul 2013, SC X SRL ... a calculat și înregistrat contabil o cheltuiala cu impozitul pe profit în sumă de ... lei. Potrivit prevederilor art.21 lit.(4) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuiala cu impozitul pe profit în sumă de ... lei a fost considerată nedeductibilă la calculul impozitului pe profit datorat pentru anul 2013.

4. Întrucât, în urma inspecției fiscale, suplimentar față de datele înregistrate în evidența contabilă întocmită în anul 2013, echipa de inspecție fiscală a stabilit în sarcina agentului economic contribuții la bugetul consolidat al statului datorate de unitate pentru venituri de natură salarială acordate salariaților, în sumă totală de ... lei, aceste cheltuieli au fost deduse integral din profitului impozabil aferent anul 2013 al SC X SRL

Contribuții sociale obligatorii datorate de angajator stabilite suplimentar urmare controlului pentru anul 2013 în sumă totală de ... lei, reprezintă :

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator : ... lei
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator : ... lei
- contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator : ... lei
- contribuția de asig. pentru accid. de muncă și boli prof. datorată de angajator : ... lei
- contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice : ... lei
- contribuția angajatorilor pentru fd. de garantare pentru plata creanțelor sociale : ... lei

Astfel, urmare aspectelor prezentate, în timpul inspecției fiscale a fost recalculat rezultatul fiscal înregistrat de SC X SRL ... pentru anul 2013, rezultând profit fiscal în sumă de ... lei și impozit pe profit datorat în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au menționat că, potrivit Declarației privind impozitul pe profit , cod 101 depusă de SC X SRL ... pentru anul 2013, contribuabilul a declarat un profit fiscal în sumă de ... lei și un impozit pe profit datorat în sumă de ... lei, respectiv cu suma de ... lei mai mult decât impozitul pe profit datorat pentru anul 2013.

În concluzie, pentru perioada 2011 – 2013, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL ... a declarat impozit pe profit datorat în sumă de ... lei, iar

urmare controlului efectuat pentru perioada 2011 – 2013, au recalculat un impozit pe profit datorat în sumă de ... lei, stabilind suplimentar un impozit pe profit în sumă de ... lei.

Situația privind modul de calcul al impozitului pe profit datorat pentru perioada 2011-2013 este prezentat în situația anexa la raportul de inspecție fiscală.

Pentru perioada ianuarie – august 2014 au fost calculate suplimentar de către organele de inspecție fiscală, și reconsiderate ca și cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, contribuții sociale obligatorii datorate de angajator în sumă totală de ... lei , din care:

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator : ... lei
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator : ... lei
- contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator : ... lei
- contribuția de asig. pentru accid. de muncă și boli prof. datorată de angajator :... lei
- contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice : ... lei
- contribuția angajatorilor pentru fd. de garantare pentru plata creanțelor sociale : ... lei

Întrucât impozitul pe profit pentru perioada ianuarie - august 2014, nu a făcut obiectul inspecției fiscale, în timpul controlului s-a dispus măsura în sarcina agentului economic pentru cuprinderea acestor cheltuieli în evidența contabilă și în Declarația privind impozitul pe profit pentru anul 2014 - cod 101.

De asemenea, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, nevirat la termen, în conformitate cu prevederilor art.119 și 120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei, iar în conformitate cu prevederilor art.119 și 120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au calculat penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate până la 24.04.2015 conform situației anexate.

II.2. Cu privire la suma de ... lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii în sumă de ... lei și accesoriile aferente acestuia în sumă de ... lei, precum și contribuții sociale în sumă de ... lei și accesoriile aferente acestora în sumă de ... lei;

II.2.1. Cu privire la impozitul pe veniturile din salarii în sumă de ... lei și accesoriile aferente acestuia în sumă de ... lei;

Urmare aspectelor prezentate în cuprinsul capitolului privind impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL ... a acordat salariaților unității sume de bani în contraprestație pentru munca prestată pe teritoriul Italiei. Aceste sume de bani plătite cu titlu de "diurna" au fost deduse integral din baza de impozitare a impozitului pe profit fără a se calcula contribuțiile salariale și impozitul pe venitul din salarii aferente acestora.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca sumele de bani primite de către salariații ai SC X SRL ... sub forma de indemnizație de deplasare/detașare, sunt drepturi salariale suportate de contribuabil pe durata misiunii la utilizator și au majorat baza de impunere a veniturilor de natură salarială cu suma de ... lei.

La determinarea cuantumului impozitului pe veniturile din salarii organele de inspecție fiscală au avut în vedere următoarele prevederi legale aplicabile impozitului pe veniturile din salarii:

- art.40 alin.(1) lit.a), art.55 alin.(1), art.55 alin.(2) lit. k), art.57 și art.58 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal;
- pct.67, pct 68 și pct.106 din H.G.44/2004;
- art.3 alin.(1) lit.c) și art.3 alin.(7) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului European;
- punctul de vedere exprimat de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale și de Ministerul Finanțelor Publice – Direcția Generală Legislație Cod Fiscal, potrivit căruia: „*statutul salariatului temporar nu este acela de salariat delegat sau detașat astfel cum este definit de art.43 - 47 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii.*”

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele de bani primite de către salariații ai SC X SRL ... sub forma de indemnizație de deplasare/detașare, sunt drepturi salariale suportate de contribuabil pe durata misiunii la utilizator și au majorat baza de impunere a veniturilor de natură salarială cu suma de ... lei.

După ce au fost scăzute din venitul total obținut contribuțiile sociale obligatorii suportate de salariați și deducerile personale, s-a aplicat cota legală de 16% asupra veniturilor nete rămase și s-a calculat impozit pe veniturile din salarii în sumă totală de ... lei (... - ... = ... x 16%).

În vederea determinării impozitului pe venituri din salarii pentru perioada iulie 2011 – august 2014 s-au întocmit de către organele de inspecție fiscală pentru fiecare salariat care și-a exercitat atribuțiile de serviciu pe teritoriul Italiei și pentru fiecare luna, situații lunare, anexate la Raportul de inspecție fiscală, care au cuprins date referitoare la:

- suma reprezentând indemnizație deplasare încasată de salariați;
- sume reprezentând contribuții sociale suportate de angajați;
- sume reprezentând contribuții sociale datorate de unitate;
- suma reprezentând impozit pe venituri din salarii datorat.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru nevirarea la termen a impozitului pe veniturile din salarii stabilit suplimentar în sumă de ... lei s-au calculat majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei, precum și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate până la data de 24.04.2015. Situația privind modul de stabilire al accesoriilor de întârziere aferente impozitului pe venitul din salarii stabilit suplimentar este prezentat în situația anexa la raportul de inspecție fiscală.

II.2.2. Cu privire la contribuțiile sociale în sumă de ... lei și accesoriile aferente acestora în sumă de ... lei;

În fapt, urmare aspectelor prezentate în cuprinsul capitolului privind impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat ca SC X SRL ... a acordat salariaților unității sume de bani în contraprestație pentru munca prestată pe teritoriul Italiei. Aceste sume de bani platite cu titlu de «diurnă» au fost deduse integral din baza de impozitare a impozitului pe profit, fără a se calcula contribuțiile sociale

aferente acestora.

Organele de inspecție fiscală au constatat că sumele de bani primite de către salariații ai SC X SRL ... sub formă de indemnizație de deplasare/detașare, sunt drepturi salariale suportate de contribuabil pe durata misiunii la utilizator și au majorat baza de impunere a contribuțiilor sociale cu suma de ... lei.

Pe cale de consecință în sarcina petentei s-au stabilit contribuții sociale în sumă totală de ... lei reprezentând:

- ... lei – contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei – contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei – contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei – contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- ... lei – contribuția individuală de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – contribuția angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei – contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – contribuția pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – contribuția pentru concedii și indemnizații.

Pentru neachitarea la termen a contribuției sociale în sumă totală de ... lei s-au calculat majorări de întârziere și penalități de întârziere, în conformitate cu dispozițiile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, în sumă totală de ... lei reprezentând:

- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări de șomaj datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări de șomaj datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;

- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații;

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către petentă și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

SC X SRL, cu sediul în ..., str. ..., nr...., jud. ..., având C.I.F. ..., înregistrată la ORC ... sub nr...., prin administrator dna. X.

III.1. Referitor la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând ... lei impozit pe veniturile din salarii, ... lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii, contribuții sociale în sumă de ... lei și ... lei accesoriile aferente contribuțiilor sociale, cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor se mai poate investi cu soluționarea pe fond a contestației împotriva Deciziei de impunere nr. ... - ... / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată pentru suma de ... lei, în condițiile în care suma de ... lei stabilită prin titlu de creanță contestat a fost anulată prin Decizia de anulare a obligațiilor fiscale nr. ... / ...2015 emisă de Serviciul Fiscal Municipal Petroșani, în baza Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale și a OPANAF nr.2202/2015 pentru aprobarea procedurilor de anulare a obligațiilor fiscale ce fac obiectul prevederilor Legii nr. 209/2015.

În fapt, organele de inspecție fiscală a constatat că sumele de bani în valoare totală de ... lei (... lei + ... lei), acordate personalului salariat cu titlu de „diurna” ca o contraprestație pentru activitatea desfășurată pe teritoriul statului italian, la locul de muncă stabilit prin actele adiționale încheiate la contractele individuale de muncă, înregistrate contabil, în perioada iulie 2011 - august 2014, în debitul contului 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” reprezintă venituri de natură salarială acordate personalului salariat cu contract individual de muncă și se supun regulilor de impunere proprii veniturilor din salarii.

Echipa de inspecție fiscală a reîncadrat veniturile în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei), primite în valută sau lei de către salariații temporari ai agentului de muncă temporară în contraprestație pentru activitatea desfășurată la locul de muncă stabilit pe teritoriul Italiei, înregistrate și tratate de către contribuabil ca o cheltuială cu diurna, ca venituri de natură salarială, stabilind toate obligațiile care decurg din

calcularea, evidențierea și virarea impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale aferente acestora, în sumă de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe veniturile din salarii;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- ... lei – contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei – contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei – contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei – contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări de șomaj datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări de șomaj datorată de angajator;
- ... lei – contribuția individuală de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – contribuția angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei – contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – contribuția pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;

- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – contribuția pentru concedii și indemnizații;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații.

Petenta contestă Decizia de impunere nr. ...-... ... / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. ...-... ... / ...2015, pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând: impozit pe veniturile din salarii, contribuții sociale și accesorii aferente acestora.

Ulterior emiterii actului administrativ contestat, respectiv a Deciziei de impunere nr. ...-... ... / ...2015 și a depunerii contestației la AJFP Hunedoara, contestație înregistrată sub nr....../...2015, a fost adoptată Legea nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, care a fost publicată în Monitorul Oficial al României nr. 540 din 20 iulie 2015, data intrării în vigoare fiind 23.07.2015.

Conform prevederilor Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, care la art.2 alin.(1) și art.5 alin.(1) se arată:

„ART. 2

(1) Se anulează diferențele de obligații fiscale principale și/sau obligațiile fiscale accesorii, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, ca urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizația primită pe perioada delegării și detașării de către angajații care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări, aferente perioadelor fiscale de până la 1 iulie 2015 și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi.

ART. 5

(1) Anularea obligațiilor fiscale prevăzute la art. 1-4 se efectuează din oficiu de către organul fiscal competent, prin emiteria unei decizii de anulare a obligațiilor fiscale, care se comunică contribuabilului.”,

coroborate cu OPANAF nr.2202/2015 pentru aprobarea procedurilor de anulare a obligațiilor fiscale ce fac obiectul prevederilor Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale și ale Legii nr. 225/2015 privind anularea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anumite categorii de persoane fizice, care la art.1 alin.(1) lit.a), lit.e) - f) și alin.(2) precizează :

„ART. 1

(1) Prin prezentul ordin se aprobă:

a) Procedura privind întocmirea și transmiterea de către structura de inspecție fiscală a listei cu obligațiile fiscale ce pot face obiectul anulării prevăzute de Legea nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, cuprinse în decizii de impunere emise și comunicate contribuabilului anterior intrării în vigoare a legii, prevăzută în anexa nr. 1;

e) Procedura pentru emiteria deciziilor de anulare a obligațiilor fiscale în baza art. 5 din Legea nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale și a prevederilor Legii nr. 225/2015 privind anularea contribuției de asigurări sociale de sănătate

pentru anumite categorii de persoane fizice, prevăzută în anexa nr. 5;
f) modelul formularului "Decizie de anulare a obligațiilor fiscale", prevăzut în anexa nr. 6.

(2) *Anexele nr.1-6 fac parte integrantă din prezentul ordin.*"

AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, a procedat la identificarea de obligații fiscale și constatări ce se încadrează în prevederile Legii nr. 209/2015, conform procedurii privind întocmirea și transmiterea de către structura de inspecție fiscală a listei cu obligațiile fiscale ce pot face obiectul anulării prevăzute de Legea nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, cuprinse în decizii de impunere emise și comunicate contribuabilului anterior intrării în vigoare a legii, procedură prevăzută în anexa nr.1 din OPANAF nr.2202/2015, care arată:

„ANEXA 1

1. În vederea întocmirii și transmiterii către compartimentul cu atribuții de evidență pe plătitori a listei cu obligațiile fiscale ce pot face obiectul anulării prevăzute de Legea nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, cuprinse în decizii de impunere privind sumele stabilite suplimentar urmare inspecției fiscale, emise și comunicate contribuabilului, la nivelul structurii de inspecție fiscală emitente a actelor administrativ-fiscale se va proceda după cum urmează:

a) vor fi identificate rapoartele de inspecție fiscală și actele administrativ-fiscale încheiate și comunicate contribuabililor, urmare cărora au fost stabilite diferențe suplimentare de obligații fiscale reprezentând impozite, taxe și contribuții de natura celor ce pot intra sub incidența Legii nr. 209/2015;

b) se va efectua o analiză a actelor identificate potrivit celor de mai sus, care va consta în verificarea constatărilor înscrise în acestea, în vederea stabilirii dacă diferențele de obligații fiscale stabilite suplimentar sunt de natura celor ce pot intra sub incidența unuia dintre art. 1, 2 sau 3 din Legea nr. 209/2015;

c) în situația în care în decizia de impunere se regăsesc înscrise numai sume stabilite suplimentar de natura celor care pot intra sub incidența unuia dintre art. 1, 2 sau 3 din Legea nr. 209/2015, organul de inspecție fiscală va completa lista prin preluarea integrală a sumei ce poate face obiectul anulării din decizia de impunere (atât obligația fiscală principală, cât și cea accesorie);

d) în situația în care în totalul sumelor stabilite suplimentar prin decizia de impunere sunt cuprinse atât sume de natura celor ce pot intra sub incidența unuia dintre art. 1, 2 sau 3 din Legea nr. 209/2015, cât și sume care nu intră sub incidența actului normativ respectiv, organul de inspecție fiscală va proceda, pentru fiecare obligație fiscală în parte, la refacerea calculelor aferente sumei stabilite suplimentar, atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru obligația fiscală accesorie. Acestea vor fi recalulate pentru aceeași perioadă pentru care au fost calculate inițial în decizia de impunere, astfel încât să se cuprindă în listă numai obligațiile fiscale de natura celor ce pot face obiectul anulării conform Legii nr. 209/2015;

e) lista va fi întocmită de persoana responsabilă din cadrul organului de inspecție fiscală și avizată de șeful de serviciu și de șeful de administrație adjunct - inspecție fiscală, șeful de administrație adjunct - inspecție fiscală contribuabili mijlocii sau directorul general adjunct - inspecție fiscală (Direcția generală de administrare a marilor contribuabili - D.G.A.M.C.), după caz, urmând a fi comunicată compartimentului cu atribuții de evidență pe plătitori din cadrul organului fiscal

competent pentru administrarea contribuabilului. Nominalizarea persoanelor care vor duce la îndeplinire cele de mai sus se va face prin decizie a conducătorului organului fiscal (directorul general al Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, șefii administrațiilor județene ale finanțelor publice, șefii administrațiilor finanțelor publice sectoriale, șeful Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii);

f) în vederea identificării obligațiilor fiscale conform celor de mai sus, respectiv a perioadei pentru care se poate proceda la anularea acestora, anterior transmiterii listei către compartimentul cu atribuții de evidență pe plătitori, se va proceda la solicitarea avizului serviciului juridic în vederea confirmării faptului că obligațiile în cauză identificate de organul de inspecție fiscală pot face obiectul anulării din punctul de vedere al respectării prevederilor legale în ceea ce privește prescripția;

g) în situația în care actele administrative fiscale identificate care cuprind obligații fiscale și constatări ce se încadrează în prevederile Legii nr. 209/2015 se află în procedură de soluționare a contestațiilor la organul fiscal și nu a fost pronunțată o decizie de soluționare, organul de inspecție fiscală va menționa aceste aspecte în cuprinsul listei, compartimentul de evidență pe plătitor urmând să dispună asupra anulării obligațiilor în cauză;

(...)

3. Informațiile pe care lista prevăzută la pct. 1 trebuie să le conțină sunt următoarele:

- a) denumirea contribuabilului;
- b) codul de identificare fiscală;
- c) numărul și data deciziei de impunere în care sunt cuprinse obligațiile fiscale de natura celor ce pot face obiectul anulării;
- d) (suma stabilită) sumele suplimentare stabilite, de natura celor ce pot face obiectul anulării, respectiv obligațiile fiscale principale și obligațiile fiscale accesorii;
- e) perioada pentru care au fost stabilite obligațiile fiscale principale;
- f) data până la care au fost calculate accesoriile;
- g) temeiul legal;
- h) alte informații (contestații în curs, sesizări penale etc.) ”

AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în cuprinsul listei întocmite conform procedurii OPANAF nr.2202/2015 pentru aprobarea procedurilor de anulare a obligațiilor fiscale ce fac obiectul prevederilor Legii nr.209/2015, a inclus obligațiile fiscale în sumă totală de ... lei (debite ... lei + dobânzi ... lei + penalități ... lei) stabilite de inspecția fiscală prin Decizia de impunere nr. ...-... / ...2015 pentru SC X SRL din ..., menționând și faptul că obligațiile fiscale fac obiectul contestației înregistrată sub nr.../...2015, contestație care se afla în procedură de soluționare a contestațiilor și nu a fost pronunțată o decizie de soluționare.

AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, a transmis lista întocmită conform procedurii OPANAF nr.2202/2015 pentru aprobarea procedurilor de anulare a obligațiilor fiscale ce fac obiectul prevederilor Legii nr.209/2015 către organul fiscal competent pentru administrarea contribuabilului, respectiv Serviciul Fiscal Municipal Petroșani.

Serviciul Fiscal Municipal Petroșani, a verificat în evidența fiscală dacă

sumele cuprinse în această listă au fost stinse total sau parțial, și au procedat la emiterea deciziei de anulare a obligațiilor fiscale, conform procedurii prevăzute de ANEXA NR. ... din OPANAF nr.2202/2015, care arată:

„ANEXA 5

I. Dispoziții generale

1. Prezenta procedură privind emiterea deciziilor de anulare a obligațiilor fiscale se aplică pentru obligațiile fiscale ce fac obiectul prevederilor Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale și ale Legii nr. 225/2015 privind anularea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anumite categorii de persoane fizice.

2. Organele emitente ale titlurilor de creanță prevăzute în actele normative prevăzute la pct. 1 transmit compartimentului cu atribuții de evidență pe plătitori din cadrul organului fiscal, denumit în continuare compartiment de specialitate, după caz, liste care cuprind obligațiile fiscale ce fac obiectul anulării, respectiv:

2.1. Listele cu obligațiile fiscale ce fac obiectul anulării individualizate în titluri de creanță comunicate contribuabilului:

2.1.1. lista prevăzută la pct. 1 lit. e) și h) din anexa nr. 1 la ordin;

2.1.2. lista prevăzută la pct. IV.1 lit. a) din anexa nr. 2 la ordin.

2.2. Lista cu obligațiile fiscale ce fac obiectul scăderii din evidența fiscală, individualizate în titluri de creanță necomunicate contribuabilului, respectiv lista prevăzută la pct. IV.1 lit. b) din anexa nr. 2 la ordin.

3. Informațiile pe care le cuprind listele de la pct. 2 sunt cele prevăzute la pct. II.4 și III.2 din anexa nr. 2 la ordin și, după caz, cele prevăzute la pct. 3 din anexa nr. 1 la ordin.

II. Procedura de anulare a obligațiilor fiscale individualizate în titluri de creanță comunicate contribuabilului

1. Compartimentul de specialitate primește listele cu obligațiile fiscale ce fac obiectul anulării individualizate în titluri de creanță comunicate contribuabilului, prevăzute la pct. I.2.1, și verifică în evidența fiscală dacă sumele cuprinse în această listă au fost stinse total sau parțial.

2. În vederea aplicării prevederilor Legii nr. 209/2015, compartimentul de specialitate verifică în evidența fiscală dacă obligațiile fiscale de natura celor prevăzute la art. 1-4 din Legea nr. 209/2015 au fost stinse după data intrării în vigoare a acestei legi, respectiv 24 iulie 2015. În situația în care se constată că au fost efectuate astfel de stingeri, compartimentul de specialitate va reanaliza evidența fiscală și va reface stingerile, astfel încât obiectul anulării să îl reprezinte obligațiile fiscale nestinse la data intrării în vigoare a Legii nr. 209/2015.

3. În situația în care în evidența fiscală este înregistrat un sold rămas nestins din titlul de creanță emis de către inspecția fiscală care poate fi mai mare sau mai mic decât sumele înscrise în lista prevăzută la pct. 1 lit. e) din anexa nr. 1 la ordin, compartimentul de specialitate aplică regula proporționalității atunci când suma plătită nu este suficientă pentru a stinge obligațiile fiscale principale sau, după caz,

accesorii, care au aceeași vechime.

4. Pentru punerea în aplicare a Legii nr. 209/2015, în situația în care se constată sume rămase nestinse total sau parțial, compartimentul de specialitate va completa listele de la pct. 1 cu noi coloane, în care va individualiza obligațiile fiscale rămase nestinse la data intrării în vigoare a acestei legi, ce fac obiectul anulării, respectiv obligațiile fiscale principale și/sau accesorii aferente acestora, după caz.

5. În cazul aplicării prevederilor Legii nr. 225/2015, fac obiectul anulării obligațiile fiscale stabilite prin titlurile de creanță, astfel cum sunt individualizate în lista prevăzută la pct. 1.2.1.2, fără a se lua în considerare sumele achitate în contul acestora, iar lista de la pct. 1 se completează cu o coloană ce cuprinde sumele integrale care fac obiectul anulării. În acest sens, compartimentul de specialitate reface evidența fiscală în mod corespunzător, prin anularea stingerilor efectuate în contul acestor obligații.

6. În vederea anulării obligațiilor fiscale, compartimentul de specialitate întocmește un referat de aprobare a anulării obligațiilor fiscale datorate de contribuabilii prevăzuți în listele de la pct. 4 și 5, la care va anexa aceste liste, precum și deciziile de anulare a obligațiilor fiscale, întocmite în mod corespunzător pentru fiecare contribuabil, conform modelului prevăzut în anexa nr. 6 la ordin, decizie ce constituie titlu de creanță.

7. După aprobarea referatului, listele prevăzute la pct. 4 și 5 se vor completa cu informații despre deciziile de anulare a obligațiilor fiscale, respectiv numărul și data acestora.

8. Decizia de anulare a obligațiilor fiscale se întocmește de către compartimentul de specialitate în două exemplare, se avizează de șeful compartimentului și se aprobă de conducătorul unității fiscale.

9. Decizia prevăzută la pct.8 se comunică de către organul fiscal competent contribuabilului, potrivit prevederilor art.44 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, iar un exemplar se arhivează la dosarul fiscal al contribuabilului.

10. După emiterea deciziilor de anulare, compartimentul de specialitate procedează la anularea obligațiilor fiscale accesorii după reanalizarea stingerilor obligațiilor fiscale. În acest caz, compartimentul de specialitate emite o nouă decizie de anulare a obligațiilor fiscale accesorii, aplicând în mod corespunzător prevederile de la pct.6-9.

11. Contribuabilii care au efectuat plata contribuțiilor pentru care Legea nr. 225/2015 prevede anularea au dreptul la restituirea sumelor achitate. Prevederile art.117 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, sunt aplicabile în mod corespunzător.

III. Procedura de scădere din evidența fiscală a obligațiilor fiscale individualizate în titluri de creanță necomunicate contribuabilului

1. Compartimentul de specialitate primește, după caz, lista cu obligațiile fiscale ce fac obiectul scăderii din evidența fiscală, individualizate în titluri de creanță necomunicate contribuabilului, prevăzută la pct. 1.2.2, și întocmește un referat motivat care stă la baza scăderii din evidența fiscală a obligațiilor fiscale cuprinse în

aceasta. Acest referat se avizează de șeful compartimentului și se aprobă de conducătorul unității fiscale.

2. La referatul de la pct. 1 se anexează borderoul de scădere din evidența fiscală a obligațiilor cuprinse în lista prevăzută la pct. I.2.2, caz în care compartimentul de specialitate nu va emite decizia de anulare a obligațiilor fiscale, ci va proceda direct la scăderea din evidență a acestor obligații.

IV. Dispoziții finale

1. În vederea anulării obligațiilor fiscale reprezentând contribuții de asigurări sociale de sănătate ce fac obiectul Legii nr. 225/2015, la cererea persoanei fizice, compartimentul de specialitate primește dosarul prevăzut la pct. 14 alin. (2) din anexa nr. 3 la ordin, întocmește referatul de aprobare a anulării obligațiilor fiscale și aplică în mod corespunzător prevederile pct. II.6-11.

2. Ulterior aplicării prevederilor prezentei proceduri, compartimentul de specialitate transmite listele prevăzute la pct. II.7 compartimentului cu atribuții în soluționarea contestațiilor în vederea luării măsurilor care se impun în mod corespunzător."

AJFP Hunedoara – Serviciul Fiscal Municipal Petroșani, prin adresa nr. ... / ...2015, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.... / ...2015 a transmis Serviciului de Soluționare a Contestațiilor, lista și decizia de anulare documente întocmite conform procedurilor prevăzute de OPANAF nr.2202/2015 pentru aprobarea procedurilor de anulare a obligațiilor fiscale ce fac obiectul prevederilor Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale și a Legii nr. 225/2015 privind anularea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anumite categorii de persoane fizice.

Astfel, din documentele transmise, reiese faptul că AJFP Hunedoara – Serviciul Fiscal Municipal Petroșani a emis Decizia de anulare a obligațiilor fiscale nr. ... / ...2015 , prin care se menționează următoarele:

„În temeiul prevederilor art.1 din Ordinul nr. 2202/2015 și Legea nr. 209/2015 (...) se anulează suma de ... lei, stabilită prin titluri de creanțe comunicate dumneavoastră până în prezent, după cum urmează:

Nr. Crt.	Natura creanței**)	Categoria de sumă***)	Suma anulată - lei -	Numărul și data titlului de creanță comunicat****)
1	impozit pe salarii	debit	...	... / ...2015
		dobânda	...	... / ...2015
		penalitate	...	... / ...2015
2	CAS Angajator	debit	...	... / ...2015
		dobânda	...	... / ...2015
		penalitate	...	... / ...2015
3	CAS Angajat	debit	...	... / ...2015
		dobânda	...	... / ...2015
		penalitate	...	... / ...2015
4	CAS accidente muncă	debit	...	... / ...2015
		dobânda	...	... / ...2015

		penalitate	...	... / ...2015
5	Șomaj angajator	debit	...	... / ...2015
		dobânda	...	... / ...2015
		penalitate	...	... / ...2015
6	Șomaj angajat	debit	...	... / ...2015
		dobânda	...	... / ...2015
		penalitate	...	... / ...2015
7	Fond garantare	debit	...	... / ...2015
		dobânda	...	... / ...2015
		penalitate	...	... / ...2015
8	Sănătate angajator	debit	...	... / ...2015
		dobânda	...	... / ...2015
		penalitate	...	... / ...2015
9	Sănătate angajat	debit	...	... / ...2015
		dobânda	...	... / ...2015
		penalitate	...	... / ...2015
10	Concedii și indemnizații	debit	...	... / ...2015
		dobânda	...	... / ...2015
		penalitate	...	... / ...2015
11	TOTAL		...	

Împotriva prezentei decizii se poate formula contestație, în condițiile Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în termen de 30 de zile de la data comunicării, sub sancțiunea decăderii.”

Din Decizia de anulare a obligațiilor fiscale nr. ... / ...2015, la coloanele 4 „Suma anulată - lei -” și 5 „Numărul și data titlului de creanță comunicat****)”, rezultă foarte clar faptul că sumele stabilite prin Decizia de impunere nr. ... / ...2015, care fac obiectul contestației, au fost anulate integral.

În drept, în speță sunt incidente și prevederile OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“ART. 24 Stingerea creanțelor fiscale

Creanțele fiscale se sting prin încasare, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție și prin alte modalități prevăzute de lege.

ART. 32 Competența generală

(1) Organele fiscale au competență generală privind administrarea creanțelor fiscale, exercitarea controlului și emiterea normelor de aplicare a prevederilor legale în materie fiscală.

ART. 33 Competența teritorială

(1) Pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, competența revine aceluia organ fiscal, județean, local sau al municipiului București, stabilit prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului sau al plătitorului de venit, în cazul impozitelor și contribuțiilor realizate prin stopaj la sursă, în condițiile legii.

ART. 47 Desființarea sau modificarea actelor administrative fiscale

(1) Actul administrativ fiscal poate fi modificat, anulat sau desființat în condițiile

prezentului cod.”

De asemenea potrivit OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„Art.205 Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau în lipsa acestuia, în condițiile legii.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.(...).

Art. 206

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.

ART. 216 Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

ART. 217

Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”

OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, la pct.11.1 lit.c) precizează:

“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat;

11.2. Aceste soluții nu sunt prevăzute limitativ.”

Față de cele mai sus arătate, contestația formulată de SC X SRL din ..., pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei, urmează a fi respinsă ca fiind rămasă fără obiect, întrucât obligația de plată în sumă de ... lei stabilită de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală prin Decizia de impunere nr. ...-... / ...2015, a fost anulată de AJFP Hunedoara – Serviciul Fiscal Municipal Petroșani, prin Decizia de anulare a obligațiilor fiscale nr. ... / ...2015.

III.2. Referitor la capătul de cerere privind la impozitul pe profit în sumă de ... lei și accesoriile aferente acestuia, respectiv dobânzi / majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța corect pe fondul cauzei, în condițiile în care, din susținerile petentei rezultă aspecte contradictorii, iar documentele existente la dosar nu sunt de natură să clarifice complet și clar situația petentei, având în vedere și faptul că fost anulate contribuțiile sociale care au fost considerate de organele de inspecție fiscală ca și cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

III.2.1. Cu privire la provizioanele constituite în decembrie 2011;

În fapt, SC X SRL ... a înregistrat cheltuieli cu provizioane pentru creanțe neîncasate în sumă de ... lei pentru creanțele neîncasate de la clientul extern C... N... A... înregistrate în evidența contabilă după data de 01 ianuarie 2007, echipa de inspecție fiscală a constatat că nu sunt îndeplinite condițiile privind deductibilitatea cheltuielilor cu provizioanele constituite în procent de 100 % din valoarea creanțelor neîncasate nefiind respectate prevederile art.22 lit.j din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în timpul controlului, cheltuiala cu provizioanele în sumă de ... lei constituite în luna decembrie 2011, fiind considerată o cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, și în conformitate cu prevederile mai sus menționate și ale art.64 și art. 94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în timpul controlului s-a recalculat impozitul pe profit datorat pentru anul 2011 prin majorarea bazei de impunere cu suma de ... lei.

În vederea stabilirii deductibilității acestor provizioane, organele de inspecție fiscală, în timpul controlului au verificat respectarea de către SC X SRL ... a prevederilor art.22 alin.(1) lit.j) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, la art.22 alin.(1) lit.c) și lit.j) din Codul Fiscal, se prevede:

“ART. 22 (1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:

c) provizioanele constituite în limita unui procent de 20% începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25% începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- 1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;*
- 2. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;*
- 3. nu sunt garantate de altă persoană;*
- 4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;*
- 5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;*

(...)

j) provizioanele constituite în limita unui procent de 100% din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- 1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2007;*
- 2. creanța este deținută la o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație;*
- 3. nu sunt garantate de altă persoană;*
- 4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;*
- 5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului.”*

Din toate documentele existente la dosarul contestației și analizând actul atacat prin prisma dispozițiilor legale incidente în materie de creanță comercială și

obligație fiscală corelativă, organul de soluționare nu poate să-și formeze o părere clară și fundamentată privind respectarea condițiilor obligatorii privind deductibilitatea cheltuielilor cu provizioanele constituite în baza art.22 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În plus, față de documentele prezentate în timpul inspecției fiscale, cu ocazia formulării contestației, petenta a prezentat o xerocopie după un document emis de Tribunalul din P..., prin care, conform traducătorului autorizat, se:

“certifică faptul că în registrele acestui Tribunal a fost înregistrată în data de 15/03/2012 concordatul preventiv pentru H... S.R.L. în LIQUIDAZIONE. Procedura arhivată în data de 23/05/2012” .

În cuprinsul contestației, petenta invocă existența unei situații de similitudine dintre aprobarea concordatului preventiv pentru o societate din statului italian și situația de deschidere a procedurii de faliment pentru o societate din România. Petenta susține că este similară situației debitorilor dizolvați cu situația societăților italiene aflate în procedura de lichidare.

Mai mult, în încercarea de a susține intrarea în faliment a clientului C... N... A... Italia de la data de 31.12.2011, data de la care și-a constituit provizioane, potrivit documentelor puse la dispoziție de petentă, în data de 21 martie 2012, avocatul care reprezintă societatea C... N... A... Italia menționează că reprezentanții SC X SRL ... vor fi contactați *“în termen de două luni, de un Comisar Judiciar numit de Tribunalul din P..., pentru clarificarea datoriei către voi”*.

Această atribuție revine conciliatorului în situația aprobării concordatului preventiv, așa cum este prevăzut și în legislația română la art.16 lit.c) din Legea nr. 381 din 10 decembrie 2009 privind introducerea concordatului preventiv și mandatului ad-hoc, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„ Atribuțiile conciliatorului sunt următoarele:

(...) c) face demersuri pentru soluționarea pe cale amiabilă a oricărei dispute între debitor și creditor ori între creditori;”

Cu privire la mențiunea petentei de înregistrare de către contribuabil a veniturilor în sumă de ... lei din anularea datoriilor către societăți furnizoare, (... LLP, M...C...Y...S.N.C., R... SRL), *“în directă legătură cu constituirea provizioanelor”*, trebuie făcută precizarea că din documentele existente la dosarul contestației nu s-a putut analizat dacă există dovezi ale acestei directe legături între creanță și datorie, eventual a existenței sau inexistenței unor forme de garantare (contract sau înțelegere de garantare încheiat cu societățile furnizoare pentru încasarea creanței de la clientul C... N... A... SRL Italia).

III.2.2. Referitor faptul că apar elemente contradictorii la modul de determinare a impozitului pe profit:

Între susținerile petentei și constatările reținute de organelor de inspecție fiscală prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, apar elemente contradictorii, în sensul că:

- pentru anul 2011:
- referitor la cheltuiala cu obligații suplimentare datorate bugetului de stat, de ... lei,

considerată cheltuială nedeductibilă de către organele de inspecție fiscală, petenta susține că a fost înregistrată deja în evidența fiscală a petentei drept cheltuială nedeductibilă, parțial pentru componenta de ... lei, doar suma de ... lei, înregistrată drept cheltuială deductibilă fiscal ar trebui să producă efecte fiscale (anexa nr.1 la contestație).

- cheltuiala cu combustibilul a fost și ea înregistrată drept deductibilă doar în proporție de 50%, așa cum rezultă din anexa nr.... la contestație.

- pentru anul 2012:

- referitor la cheltuiala cu combustibilul considerată nedeductibilă de către organele fiscale, de ... lei, petenta susține că a fost parțial considerată fiscal nedeductibilă în evidențele sale, pentru suma de ... lei (anexa nr.... la contestație), astfel încât se justifică doar o cheltuială suplimentară nedeductibilă de ... lei.

- în ce privește cheltuiala de ... lei reprezentând dobânzi, amenzi și penalități achitate la bugetul de stat, cum se precizează atât în Decizia de impunere, la pag. 4, cât și la pag.22 din RIF, petenta consideră că este o eroare materială, provenită din preluarea mecanică a textului de la anul 2011, deoarece în tabelul din anexe este trecut suma de ... lei, însă petenta invocă faptul nu are posibilitatea de a face verificarea calculelor datorita lipsei unei anexe explicative. Petenta precizează că și în evidențele sale fiscale a considerat nedeductibilă aceeași suma de ... lei (anexa nr.... la contestație);

- impozitul pe profit în suma de ... lei nu a fost considerat cheltuială fiscal deductibilă de către societate, așa cum rezultă din documentația atașată (anexa nr.... la contestație);

- pentru anul 2013

- în decizia de impunere sunt recalificate drept nedeductibile sumele de ... lei, reprezentând 50% din cheltuielile cu combustibilul, ... lei cheltuieli cu dobânzi, penalități și amenzi achitate la bugetul statului și ... lei reprezentând cheltuiala cu impozitul pe profit. Așa cum rezultă din evidența fiscală, (Anexa nr.... la contestație) aceste cheltuieli au fost considerate de asemeni cheltuieli fiscal nedeductibile, astfel încât ele nu trebuie să afecteze concluziile inspecției fiscale, care nu sunt detaliate, ca modalitate de determinare a bazei de calcul.

III.2.3. Referitor la deducerea integrală a cheltuielilor cu contribuțiile sociale la calculul profitului impozabil:

- pentru anul 2011:

În fapt, pentru anul 2011, echipa de inspecție fiscală a stabilit în sarcina agentului economic contribuții sociale în sumă totală de ... lei, aceste cheltuieli au fost deduse integral din profitului impozabil aferent anul 2011 al SC X SRL Contribuții sociale obligatorii datorate de angajator, stabilite suplimentar în timpul controlului pentru anul 2011, în sumă totală de ... lei, reprezintă :

-contribuția de asigurări sociale datorată de angajator: ... lei

-contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator: ... lei

-contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator: ... lei

- contribuția de asig. pentru accid. de muncă și boli prof. datorată de angajator: ... lei
- contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice: ... lei
- contribuția angajatorilor pentru fd. de garantare pentru plata creanțelor sociale: ... lei

- pentru anul 2012:

În fapt, pentru anul 2012, echipa de inspecție fiscală a stabilit în sarcina agentului economic contribuții sociale în sumă totală de ... lei, aceste cheltuieli au fost deduse integral din profitul impozabil aferent anul 2012 al SC X SRL Contribuții sociale obligatorii datorate de angajator stabilite suplimentar urmare inspecției fiscale pentru anul 2012 în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator: ... lei
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator: ... lei
- contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator: ... lei
- contribuția de asig. pentru accid. de muncă și boli prof. datorată de angajator: ... lei
- contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice: ... lei
- contribuția angajatorilor pentru fd. de garantare pentru plata creanțelor sociale: ... lei ;

- pentru anul 2013:

În fapt, în anul 2013, echipa de inspecție fiscală a stabilit în sarcina agentului economic contribuții sociale în sumă totală de ... lei, aceste cheltuieli au fost deduse integral din profitului impozabil aferent anul 2013 al SC X SRL Contribuții sociale obligatorii datorate de angajator stabilite suplimentar urmare controlului pentru anul 2013 în sumă totală de ... lei, reprezintă :

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator: ... lei
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator: ... lei
- contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator: ... lei
- contribuția de asig. pentru accid. de muncă și boli prof. datorată de angajator: ... lei
- contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice: ... lei
- contribuția angajatorilor pentru fd. de garantare pentru plata creanțelor sociale: ... lei

În concluzie, pentru perioada 2011 – 2013, organele de inspecție fiscală au ținut cont de cheltuielile cu contribuțiile sociale obligatorii datorate de angajator la satbilirea impozitului pe profit .

De asemenea, pentru perioada ianuarie – august 2014 au fost considerate ca și cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, contribuții sociale obligatorii datorate de angajator în sumă totală de ... lei, din care:

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator: ... lei
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator: ... lei
- contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator: ... lei
- contribuția de asig. pentru accid. de muncă și boli prof. datorată de angajator: ... lei
- contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice: ... lei
- contribuția angajatorilor pentru fd. de garantare pentru plata creanțelor sociale: ... lei,

dar întrucât impozitul pe profit pentru perioada ianuarie - august 2014, nu a făcut obiectul inspecției fiscale, în timpul controlului doar s-a dispus măsura în sarcina

agentului economic pentru cuprinderea acestor cheltuieli în evidența contabilă și în Declarația privind impozitul pe profit pentru anul 2014 - cod 101.

Față de cele reținute mai sus și ținând cont de cele precizate la pct. **III.1**, în speță este incident și faptul că AJFP Hunedoara – Serviciul Fiscal Municipal Petroșani a emis Decizia de anulare a obligațiilor fiscale nr. ... / ...2015 prin care s-au anulat aceste contribuții sociale obligatorii datorate de angajator, contribuții de care organele de inspecție fiscală au ținut cont la calculul impozitului pe profit, impunându-se astfel o reanalizare a modului de stabilirea a bazei de impunere pentru impozitul pe profit.

De asemenea, având în vedere cele reținute la pct. **III.2.1 - III.2.3**, trebuie avute în vedere și prevederile OG nr. 92 / 2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, și ale Normelor metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 1050 / 2004, precizează:

„Art.6 Exercițarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

ART. 7 Rolul activ

(1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

(5) Organul fiscal îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal.

Art.49 Mijloace de probă

(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului.

(2) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

Art.64 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

Art.65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Art.105 Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

Art.109 Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.”

Norme metodologice:

102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Având în vedere cele prezentate anterior, organul de soluționare nu se poate pronunța cu certitudine asupra bazei de impozitare sau dacă s-au respectat prevederile legale care reglementează modul de înregistrare în evidența contabilă, fiind limpede că în speță, în raport de constatările organului de control și de probatoriul din dosar, consecințele contabile asupra bazelor de impozitare nu au fost delimitate și cuantificate cu certitudine.

În concluzie, nu se poate lua o decizie corectă și legală referitoare la acest capăt de cerere, starea de fapt fiscală nefiind complet și fidel determinată, iar baza de impunere nefiind certă.

Astfel, DGRFP Timișoara - Serviciul de Soluționare a Contestațiilor va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 216 Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”,

având în vedere și faptul că în legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede că:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. ...”,

HG nr. 1050 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

102.5. “În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art.185 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”

În consecință se va desființa parțial Decizia de impunere nr. ...-... / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. ...-... / ...2015, pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

III.3. Referitor la capătul de cerere privind contestația împotriva Dispoziția de măsură nr..../...2015 încheiată de către AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere în condițiile în care nu vizează o măsură de diminuare a pierderii fiscale stabilită prin Dispoziția de măsură.

În fapt, prin Dispoziția nr..../...2015 nu se stabilesc impozite și taxe, nestabilindu-se măsurii de diminuare a pierderii fiscale, în sarcina contribuabilului fiind dispusă doar măsuri de întocmire și de depunere de declarații rectificative.

Petenta invocă faptul că întrucât prin dispoziția de măsură sunt instituite în sarcina petentei obligații care deriva din operațiunea de recalificare a diurnelor în venituri de natura salarială, în baza argumentelor de mai sus și a principiului accesorium sequitur principale, se impune și anularea în tot a acesteia.

În drept, sunt incidente prevederile art.209 din OG nr. 92 / 2003, care arată:
“ART. 209 Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru

regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală;...

(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente”.

Întrucât cele stabilite în sarcina societății contestatoare prin Dispoziția nr. .../...2015 nu vizează o măsură de diminuare a pierderii fiscale, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organului fiscal emitent al actului administrativ contestat.

Față de cele prezentate mai sus, pentru capătul de cerere referitor la contestația formulată împotriva Dispoziția de măsuri nr.../...2015 încheiată de către AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, contestația va fi soluționată de organul emitent.

Pentru considerentele mai sus prezentate, având în vedere prevederile Legii nr. 209 / 2015 privind anularea unor obligații fiscale, OPANAF nr. 2202 / 2015 pentru aprobarea procedurilor de anulare a obligațiilor fiscale ce fac obiectul prevederilor Legii nr. 209 / 2015 privind anularea unor obligații fiscale și al Legii nr. 225 / 2015 privind anularea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anumite categorii de persoane fizice, în temeiul OG nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și a OPANAF nr. 2906 / 2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, și în baza referatului nr. ... / ... se

D E C I D E :

1. Respingerea, ca rămasă fără obiect, a contestației formulată de SC X SRL din ..., împotriva Deciziei de impunere nr. ... - / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. ... - / ...2015, pentru capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:

... lei – contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;

... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;

... lei – contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;

... lei – penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;

- ... lei – contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei – contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări de șomaj datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări de șomaj datorată de angajator;
- ... lei – contribuția individuală de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – contribuția angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei – contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – contribuția pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – contribuția pentru concedii și indemnizații;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații;
- ... lei – impozit pe veniturile din salarii;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. ...-... .. / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. ...-... .. /

...2015, pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

3. Contestația formulată împotriva Dispoziția de măsuri nr. .../...2015 încheiată de către AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, va fi soluționată de organul emitent.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL din ...;

- A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.2906/2014.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

...