



**DECIZIA nr. 000 / 03.2019**  
**privind soluționarea contestației depusă de**  
**societatea X din localitatea ...,**  
**înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr.000 / 2018**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice ..., asupra contestației formulată de **societatea X**.

**Societatea X** contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ... prin care s-a stabilit în sarcina societății suma totală de **000 lei**, reprezentând:

- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice în sumă de 000 lei;
- contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de 000 lei.

Față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, așa cum rezultă din mențiunea olografă înscrisă pe adresa de înaintare a actelor administrativ fiscale, anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit ștampilei Serviciului Registratură din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ..., aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulate de **societatea X**.

**I. Societatea X contestă Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ..., precizând următoarele:**

Societatea contestă sumele stabilite de organele de inspecție fiscală reprezentând obligații fiscale suplimentare ca urmare a recalificării sumelor referitoare la indemnizația pe perioada delegării sau detașării pe teritoriul altui stat, pentru perioada decembrie 2011 – decembrie 2015.

De asemenea, societatea solicită defalcarea sumelor datorate pentru perioada februarie - decembrie 2015, întrucât acestea nu rezultă în mod expres din decizia contestată, dar și comunicarea sumelor fiscale stabilite în sarcina subscrisei pentru fiecare an în parte, având în vedere prescripția generală intervenită pentru anii 2011, 2012 și parțial (iulie) 2013 față de momentul emiterii deciziei.

Societatea X invocă prevederile art.2 din Legea 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, aflate în vigoare la momentul efectuării inspecției fiscale, și solicită anularea deciziei de impunere contestată.

Totodată, societatea X susține că deși a achitat către bugetul de stat toate obligațiile datorate pentru angajați, organele de inspecție fiscală au apreciat că diurnele salariaților detașați pe teritoriul Angliei reprezintă de fapt venituri salariale ce trebuiau impozitate ca atare or, din analiza prevederilor Codului muncii, coroborat cu prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European, rezultă că diurna este un drept legal al unui salariat angajat în baza unui contract de muncă.

Sub aspect fiscal, potrivit art.21 alin.(1) respectiv alin.(2) lit.e) din Legea 571/2006 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, așadar cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori

sau alte persoane fizice asimilate acestora reprezintă cheltuieli deductibile ale societății.

În ceea ce privește impozitarea și reținerea contribuțiilor pentru veniturile asimilate salariilor, contestatara precizează că nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile indemnizațiile și orice alte sume primite de salariați, pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară sau în străinătate, în interesul serviciului, în limita a 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului conform art.22, alin.(4), lit. (g) din Codul fiscal.

Contestatara invocă art.12 alin.1 din Regulamentul (CE) 883/2004, regulament UE, cu aplicabilitate directă în țara noastră, coroborat cu art.45 alin.1, respectiv art.47 alin.1 din Codul Muncii, și apreciază o modalitate greșită de interpretare a organelor de inspecție fiscală în sensul în care obligația de plată a tuturor taxelor și impozitelor aparțin angajatorului din România și nu angajatorului de pe teritoriul Angliei.

Mai mult, societatea precizează ca urmare a modificărilor și completărilor aduse prin Ordonanța Guvernului nr.8/2013 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2013 privind Codul fiscal, începând cu data de 1 februarie 2013, în baza art.55 alin.(4) lit.(g) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară sau în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare **nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile în sensul impozitului pe venit**. De asemenea este considerată venit asimilat salariului, indemnizația primită de aceștia pentru partea care depășește de 2,5 ori nivelul legal stabilit de legislație și aplicând regulile de impunere proprii veniturilor conform art.55 alin.(2) lit.i) din Codul fiscal.

Or, chiar și în situația constatată de organele de inspecție fiscală în care diurnele sunt venituri de natură salariale obținute din străinătate, societatea se află tot în situația unor venituri neimpozabile prin raportate la prevederile art.55 alin.(4) lit.m Cod fiscal, în condițiile în care nu se impune că plata diurnei să se facă în străinătate, ci doar ca diurna să corespundă activității dependente desfășurate într-un stat străin.

Societatea X apreciază că art.55 alin.(2) lit.k) din Codul fiscal, nu permite recalificarea diurnelor ca fiind venituri impozabile, și pe cale de consecință organele de inspecție fiscală nu pot invoca *de plano* aceste prevederi în stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare.

De asemenea, contestatara menționează că recalificarea veniturilor din punct de vedere fiscal este nereglementată, iar obligarea contribuabilului la plata unor "*creanțe estimate*" al căror mod de calcul este ambiguu, constituie o ingerință excesivă în dreptul de proprietate al contribuabilului, ce nu respectă garanțiile prescrise de art.1 din Protocolul adițional nr.1 la Convenția europeană a drepturilor omului. Mai mult, în mod expres aplicarea în materie administrativ-fiscală, a principiului *in dubio*

*contra fiscum*, potrivit căruia în caz de dubiu asupra normelor fiscale, interpretarea trebuie realizată în favoarea contribuabilului.

Societatea X afirmă că societatea a fost verificată de către inspectorii de muncă de mai multe ori fără a constata neregularități în modul de desfășurare a activității din punct de vedere al dreptului muncii.

În opinia contestatarii modalitatea de calcul a valorii presupusului prejudiciu nu este una transparentă, deoarece nu pot fi stabilite obligații de plată suplimentare prin recalcularea veniturilor și unor persoane angajate ale societății care nu au fost detașate și nu au beneficiat de diurnă.

În consecință, societatea X solicită anularea deciziei contestate în principal, prin aplicarea prevederilor art.2 din Legea nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, și în subsidiar să se constate intervenirea prescripției extinctive pentru obligațiile fiscale aferente anului 2011, 2012 și 2013.

Ulterior, prin adresa nr.000/2018 înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice ..., societatea X a depus completare la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală, privind contestarea Anexei 000 la raportul de inspecție fiscală prin care s-au stabilit obligații de plată suplimentare prin recalcularea veniturilor pentru o perioadă de un an, fără a se preciza modalitatea în care acestea au fost recalculate și în care totalul salariilor pe un an este altul decât cel înscris în contabilitatea societății.

De asemenea, societatea contestă modalitatea de stabilire a scadenței obligațiilor de plată potrivit fișei sintetice în care sunt calculate penalități și dobânzi de întârziere în sumă de peste 000 lei, în situația în care nu a fost depășit termenul legal de 45 zile de formulare a contestației administrative. Mai mult, societatea consideră că termenul scadent aferent deciziei contestate nu poate fi anterior emiterii acesteia.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, contestată, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ..., au constatat următoarele:**

În perioada supusă verificării, respectiv 01.12.2011-31.12.2015, din actele și documentele puse la dispoziție de către societate a rezultat faptul că, societatea X a desfășurat activitatea principală în străinătate cu personalul propriu angajat în baza contractelor individuale de muncă, pentru diverse activități de reparații și construcții nave în baza contractelor de prestări servicii încheiate cu diverși parteneri externi, exclusiv pe teritoriul Angliei, respectiv pentru: A, B, C.

De asemenea, societatea X a desfășurat activitatea de agent de muncă temporară, așa cum rezultă din Dovada nr.000/2006 înregistrată la ITM, cu personal angajat în baza contractelor individuale de muncă, ce au fost puși la dispoziția unui angajator străin dintr-un alt stat UE, respectiv Anglia.

Potrivit statelor de plată, a foilor colective de prezență și a tabelelor cu diurnele acordate pentru lunile decembrie 2012, decembrie 2013 și noiembrie 2014, rezultă faptul că societatea a angajat personal pe diferite perioade determinate/nedeterminate pentru funcția de sudor, lăcătuș, mecanic, lăcătuș construcții navale ce a fost pus la dispoziția partenerului extern. Ulterior, contestatara emite facturi către partenerii externi, iar contravaloarea facturilor a fost achitată prin intermediul instrumentelor bancare.

Mai mult, după întocmirea contractelor individuale de muncă, în marea majoritate a cazurilor pe perioada determinată de 3 luni, salariații se deplasează în Anglia pentru îndeplinirea atribuțiilor de serviciu, iar la întoarcerea în România, contractele individuale de muncă sunt suspendate cu acordul părților, așa cum reiese din fișa Revisal, implicit din deciziile anexate la contractele de muncă.

Conform evidenței financiar-contabile a societății a rezultat faptul că, în perioada supusă verificării, pentru salariații care își desfășoară activitatea în Anglia, societatea X le acordă în România următoarele:

- salariul lunar de bază pentru care societatea întocmește state de plată, calculează, declară și plătește obligațiile aferente implicit înregistrează în evidența contabilă în contul 641,,Cheltuieli cu salariile personalului”;

- diurna externă în valută (lire), stabilită în baza pontajului și a tabelelor cu diurna acordată personalului, acordată în funcție de zilele și perioada cât sunt detașați angajații, însă cuantumul acestora este diferențiat pentru același număr de ore.

De asemenea, pe parcursul efectuării inspecției fiscale societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală nicio dispoziție internă/regulament intern prin care a fost stabilit cuantumul diurnei, aceasta fiind acordată în funcție de „eficiența”, și înregistrate în evidența contabilă în contul 625.1 „Cheltuieli cu deplasări, detașări, deductibile” și respectiv în contul 625.2 – diurna nedeductibilă, pentru partea din diurnă care depășește diurna legală deductibilă.

Organele de inspecție fiscală au constatat, în urma analizei contractelor individuale de muncă, că locul de muncă al salariaților angajați se află la beneficiarii din Anglia, iar sumele acordate cu titlu de diurnă nu pot fi încadrate în categoria detașare sau delegare, așa cum sunt prezentate la art.45 și art.43 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, coroborat cu art.2 alin.(1) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European. Mai mult, organele de inspecție fiscală precizează că societatea, pentru angajații trimiși în Anglia nu a prezentat documente care să ateste plata unor contribuții sociale, impozitul pe veniturile din salarii și nici un alt impozit specific statului englez.

În perioada decembrie 2011- decembrie 2015 societatea X nu a încheiat nici un contract prin care să se prevadă utilizarea salariaților temporari pentru prestarea de muncă pe teritoriul României și nici nu a desfășurat activitatea de construcții și reparații nave pe teritoriul României.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu se încadrează în dispozițiile H.G nr.1256/21.12.2011 în ceea ce privește condițiile de funcționare, coroborat cu procedura de autorizare a agentului de muncă temporară, art.43, art.45 și art.47 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, concluzionând că angajatii societății societatea X care beneficiază de diurnă, nu lucrează în mod normal în România, ci lucrează numai pe teritoriul Uniunii Europene (Anglia), iar la revenirea în țară contractele de muncă erau suspendate.

Prin urmare, echipa de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.40 alin.(1) lit.a, art.55 alin.1) și alin.2) lit.i) și lit.k), art.90 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.67, pct.68 din HG nr.44/2004, respectiv ale art.55 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, au asimilat diurna acordată salariaților ca avantaj de natură salarială pe care le-au inclus în baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii.

Astfel, pentru perioada 01.11.2011-31.12.2015 echipa de inspecție fiscală a recalculat impozitul pe veniturile din salarii, precum și contribuțiile aferente stabilind suplimentar suma totală de **000 lei**, reprezentând:

- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice în sumă de 000 lei;
- contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de 000 lei.

**III. Având în vedere susținerile contestatarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatară și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

**1. Referitor la susținerea contestatarei privind prescrierea dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale pentru anii 2011,**

2012 și parțial (iulie) 2013, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Potrivit dispozițiilor art.347 alin.1 și alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă”.*

*(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit.”*

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că societatea contestatară invocă prescripția dreptului organelor de inspecție de a stabili obligații suplimentare de natura impozitului pe venit și contribuții aferente pentru anii 2011, 2012 și iulie 2013, sunt aplicabile dispozițiile O.G nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inițierii inspecției fiscale:

*“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.*

*(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art.23, dacă legea nu dispune altfel”,*

iar potrivit art.23 din același act normativ:

*“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale*

*(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.*

*(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.*

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitade, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art.105 alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.”*

coroborate cu prevederile art.102 alin.(6) din același act normativ care menționează:

*“Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control.[...].”*

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale, în cazul de față 11.09.2017, așa cum reiese din Raportul de inspecție fiscală .

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Se reține că, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care începe să curga termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe venit și contribuții sociale aferente se constată că aceasta este în stransă legatură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanța fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, în sensul prevederilor art.23 alin.2) din Codul de procedură fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

În ceea ce privește **impozitul pe venit**, se reține că potrivit prevederilor art.58 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

iar **contribuțiile sociale**, potrivit

ART. 296<sup>18\*</sup>)

### **Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale**

*(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, precum și entitățile prevăzute la [art. 296<sup>3</sup>](#) lit. f) și g) au obligația de a calcula, de a reține și de a vira lunar contribuțiile de asigurări sociale obligatorii*

ART. 296<sup>19\*</sup>)

### **Depunerea declarațiilor**



(1) *Persoanele fizice și juridice prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e), la care își desfășoară activitatea sau se află în concediu medical persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), și entitățile prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. f) și g) sunt obligate să depună lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se datorează contribuțiile, Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate.*

În concluzie, baza impozabilă s-a constituit la sfârșitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă s-au născut la termenul de declarare, respectiv termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare.

Astfel, se reține că termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale/de a dispune măsuri începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 112, conform HG nr.1397/28.12.2010 privind modelul, conținutul, modalitatea de depunere și de gestionare a "*Declarației privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate*" pentru perioadele de raportare cuprinse între 1 ianuarie 2011 și 30 iunie 2012, coroborat cu OMFP nr.1045/2084/793/31.07.2012 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a "*Declarației privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate*", începând cu obligațiile aferente lunii iulie 2012, cu termen de depunere până la data de 25 august 2012 inclusiv.

Se reține că, în ceea ce privește contribuțiile sociale supuse verificării, respectiv pentru perioada 01.12.2011-31.12.2015, inspecția fiscală a început la data de 11.09.2017, conform înregistrării din Registrul unic de control la poz.4, iar Decizia de impunere nr.000 a fost emisă la data de 2018.

Astfel, pentru impozitul pe venit și contribuțiile aferente lunii decembrie 2011, Declarația 112 se depune până la data de 25 ianuarie 2012, iar termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de 01.01.2013.

Mai mult, a interpreta începerea cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe venit, în raport de o dată anterioară termenului prevăzut pentru declararea lunară a impozitului pe venit, ar însemna să nu se dea eficiența prevederilor sus menționate.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv 01.01.2013 pentru impozitul pe venit și contribuțiile aferente, rezultă că până la data începerii inspecției fiscale, respectiv 11.09.2017 (data înregistrării în Registrul unic de control), dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale de natura impozitului pe venit și contribuțiile aferente nu era prescris, obligațiile suplimentare de plată fiind stabilite înăuntrul termenului de prescripție, motiv pentru care susținerea contestatarei este neîntemeiată raportată la momentul emiterii deciziei de impunere.

În concluzie, față de cele mai sus prezentate, rezultă că argumentele contestatarei cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale nu sunt întemeiate în ceea ce privește impozitul pe venit și contribuțiile aferente pentru anii 2011, 2012 și iulie 2013 întrucât inspecția fiscală a început conform datelor înscrise în Raportul de inspecție fiscală la data de 11.09.2017, deci înlăuntrul termenului de prescripție.

## **2. Referitor la suma totală de 000 lei reprezentând:**

- **impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei;**
- **contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 000 lei;**
- **contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;**
- **contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei;**
- **contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;**
- **contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei;**
- **contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;**
- **contribuția de asigurări pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice în sumă de 000 lei;**
- **contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei;**
- **contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de 000 lei;**

**Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente sumelor plătite salariaților care au fost trimiși să lucreze în Anglia, sub denumirea de „diurna”, în condițiile în care sumele au fost achitate pentru munca prestată în funcție de productivitatea muncii/eficiență și sunt venituri de natură salarială.**

**În fapt,** în perioada supusă inspecției fiscale, respectiv 01.12.2011-31.12.2015, societatea X a desfășurat activitatea de agent de munca temporară, așa cum rezulta din Dovada 000/2006 înregistrată la ITM Q, cu angajații pentru care s-au înregistrat contracte individuale de muncă și care au fost puși la dispoziția unui angajator strain dintr-un alt stat UE, respectiv Anglia.

Societatea X cu salariații proprii a desfășurat activități de prestări servicii reprezentând reparații și construcții nave, în baza contractelor încheiate cu diverși beneficiari din acest stat.

Din documentele contabile ale societății a rezultat că, angajații societății nu au prestat nici un fel de muncă pe teritoriul României, de la data angajării până la data suspendării contractelor, iar veniturile societății din perioada 01.11.2011-31.12.2015, provin de la beneficiarii din Anglia, urmare a activităților de prestării serviciilor privind reparații și construcții navale.

În contractele individuale de muncă întocmite de către angajator, locul de muncă al salariaților se află la beneficiarul din Anglia, pe o perioadă determinată, iar la întoarcerea din Anglia acestea erau suspendate.

Societatea X, pentru angajații trimiși în Anglia nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente care să ateste plata contribuțiilor sociale, impozitul pe veniturile din salarii și nici un alt impozit specific datorat statului englez.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea X a calculat și declarat contribuțiile sociale, în perioada supusă verificărilor, la venitul minim garantat din România și nu la venitul minim plătit în Anglia.

În ceea ce privește raportul juridic cu personalul trimis la muncă în Anglia, societatea X a încheiat contracte individuale de muncă în baza cărora acordă salariul minim brut pe țară, și în care apare menționat faptul că locul desfășurării activității se află pe teritoriul Angliei.

De asemenea, potrivit acestor contracte individuale de muncă, societatea a acordat angajaților trimiși la muncă în străinătate, următoarele sume de bani pentru munca prestată, astfel:

- În România, salariul lunar de bază, respectiv 000 lei – 000 lei, pentru care societatea întocmește state de plată, a constituit, a declarat și virat la bugetul general consolidat al statului, obligațiile de natură salariale implicit impozitul și contribuțiile sociale aferente implicit înregistrează în evidența contabilă în contul 641, „Cheltuieli cu salariile personalului”;

- În România, diverse sume cu titlul de diurnă externă în valută (lire) de până la 87,50 euro/zi respectiv 71,37 lire/zi, stabilită în baza pontajului și a tabelelor cu diurnă acordată personalului, în funcție de zilele și perioada cât sunt detașați angajații, însă cuantumul acestora este diferențiat pentru același număr de ore.

În perioada verificată societatea X a întocmit foi colective de prezență lunare pentru salariați, iar din contractele de muncă a rezultat faptul că aceștia au luat la cunoștință despre locul prestării activității respectiv Anglia, primind salariul minim din România și diurne externe pentru activitățile desfășurate în acest stat.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală, în baza art.55 alin.1) și alin.(2) lit.(i) și (k) din Codul fiscal, au stabilit că sumele primite cu titlu de diurnă de către angajații societatea X pentru munca desfășurată reprezintă venituri de natură salarială din activități realizate în străinătate pentru care societatea avea obligația să calculeze, să rețină, să declare și să achite în România impozitul pe veniturile din salarii și asimilate acestora, implicit contribuțiile sociale aferente acestor sume.

**În drept**, în perioada 01.12.2011 - 31.12.2015, sunt aplicabile dispozițiile art.55 alin.(1) și alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, unde se precizează:

*“Definirea veniturilor din salarii*

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

*(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:*

*[...]*

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

coroborat cu pct.106 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

*“106. Venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o lună conform art. 55 alin. (1) - (3) din Codul fiscal de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate”.*

Totodată, dispozițiile pct.67, pct.68 lit.a), pct.69 și pct.70 lit.a)-b) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevăd:

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

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

*- partea care utilizează forța de muncă pune la dispoziția celeilalte părți mijloacele de muncă, cum ar fi: spații cu înzestrare corespunzătoare, îmbrăcăminte specială, unelte de muncă și altele asemenea;*

*■ - persoana care activează contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea ei intelectuală, nu și cu capitalul propriu;*

*- plătitorul de venituri de natură salarială suportă cheltuielile de deplasare în interesul serviciului ale angajatului, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, și alte cheltuieli de această natură, precum și indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă suportate de angajator potrivit legii;*

*- persoana care activează lucrează sub autoritatea unei alte persoane și este obligată să respecte condițiile impuse de aceasta, conform legii.*

68. Veniturile din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:

a) sume primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual de muncă, a contractului colectiv de muncă, precum și pe baza actului de numire:

- salariile de bază;
- sporurile și adaosurile de orice fel;
- indemnizații pentru trecerea temporară în altă muncă, pentru reducerea timpului de muncă, pentru carantină, precum și alte indemnizații de orice fel, altele decât cele menționate la pct. 3, având aceeași natură;
- recompensele și premiile de orice fel;
- sumele reprezentând premiul anual și stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariaților agenților economici;
- sumele primite pentru concediul de odihnă, cu excepția sumelor primite de salariat cu titlu de despăgubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului și familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de muncă, precum și eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihnă;
- sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;
- valoarea nominală a tichetelor de masă, tichetelor de creșă, tichetelor de vacanță, acordate potrivit legii;
- **orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor; (...)**”.

În temeiul acestor prevederi legale se reține că în categoria veniturilor din salarii sau asimilate acestora se cuprind toate sumele de bani primite de o persoană fizică în baza unui contract individual de muncă sau a unei relații contractuale de muncă indiferent de locul unde este desfășurată activitatea remunerată, de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate, ca recompensă a muncii lor.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că societatea X, pe perioada supusă inspecției fiscale a funcționat ca agent de munca temporară, fiind autorizată în acest sens de Inspectoratul Teritorial de Muncă ... în baza dovezii nr.000/.12.2016, atașată la dosarul contestației.

Reglementarea muncii prin agent de muncă temporară, în România, își are sediul materiei în prevederile Legii nr.53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la *Capitolul VII "Munca prin agent de muncă temporară"*, în care se precizează:

**"ART. 88**

**(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. 90*

(1) *Misiunea de muncă temporară se stabilește pentru un termen care nu poate fi mai mare de 24 de luni.(...)*

#### *ART. 91*

(1) *Agentul de muncă temporară pune la dispoziția utilizatorului un salariat angajat prin contract de muncă temporară, în baza unui contract de punere la dispoziție încheiat în formă scrisă.*

(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 facilități în favoarea salariatului temporar;*
- f) valoarea comisionului de care beneficiază 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.*

(3) *Orice clauză prin care se interzice angajarea de către utilizator a salariatului temporar după îndeplinirea misiunii este nulă.*

#### *ART. 92*

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

(2) *Utilizatorul este obligat să asigure salariatului temporar dotarea cu echipamente individuale de protecție și de muncă, cu excepția situației în care prin contractul de punere la dispoziție dotarea este în sarcina agentului de muncă temporară.”*

Prevederile art. 91 alin. (1) și (2) din Codul muncii caracterizează și stabilesc clauzele contractului de punere la dispoziție, încheiat între agentul de muncă temporară și utilizator, acesta trebuind să cuprindă durata misiunii, caracteristicile specifice postului, în special calificarea necesară, locul executării misiunii și programul de lucru, condițiile concrete de muncă, echipamentele individuale de protecție și de muncă pe care salariatul temporar trebuie să le utilizeze, orice alte servicii și facilități în favoarea salariatului temporar, valoarea comisionului de care beneficiază agentul de muncă temporară, precum și remunerația la care are dreptul salariatul, condițiile în care utilizatorul poate refuza un salariat temporar pus la dispoziție de un agent de muncă temporară.

Dispozițiile art.92 au fost completate cu alin.(3) și alin.(4) prin Legea nr.12 din 20 ianuarie 2015 pentru modificarea și completarea Legii nr. 53/2003 privind Codul muncii, care stipulează:

*“(3) Salariul primit de salariatul temporar pentru fiecare misiune nu poate fi inferior celui pe care îl primește salariatul utilizatorului, care prestează aceeași muncă sau una similară cu cea a salariatului temporar.*

*(4) În măsura în care utilizatorul nu are angajat un astfel de salariat, salariul primit de salariatul temporar va fi stabilit luându-se în considerare salariul unei persoane angajate cu contract individual de muncă și care prestează aceeași muncă sau una similară, astfel cum este stabilit prin contractul colectiv de muncă aplicabil la nivelul utilizatorului.”*

Totodată, la art.93, art.94 și art.96 din Codul muncii, în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, se precizează:

*“ART. 93*

*Utilizatorul nu poate beneficia de serviciile salariatului temporar, dacă urmărește să înlocuiască astfel un salariat al său al cărui contract de muncă este suspendat ca urmare a participării la grevă.*

*ART. 94*

*(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. 96*

*(1) Pe toată durata misiunii salariatul temporar beneficiază de salariul plătit de agentul de muncă temporară.*

*(2) Salariul primit de salariatul temporar pentru fiecare misiune se stabilește prin negociere directă cu agentul de muncă temporară și nu poate fi mai mic decât salariul minim brut pe țară garantat în plată.*

*(3) Agentul de muncă temporară este cel care reține și virează toate contribuțiile și impozitele datorate de salariatul temporar către bugetele*



*statului și plătește pentru acesta toate contribuțiile datorate în condițiile legii.(...)”*

Or, dispozițiile art. 96 alin. (1) - (3) din Codul muncii prevăd că pe toată durata misiunii salariatul temporar beneficiază de salariul plătit de agentul de muncă temporară, salariu care se stabilește prin negociere directă cu agentul de muncă temporară, acesta din urmă fiind cel care reține și virează toate contribuțiile și impozitele datorate de salariatul temporar către bugetele statului și care plătește pentru acesta toate contribuțiile datorate în condițiile legii, aspect reținut și de Curtea Constituțională prin Decizia nr.106/2016, definitivă.

De asemenea, prevederile art.11 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.1256/2011 privind condițiile de înființare, funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporar, menționează:

*“(3) Condițiile de bază 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 bază 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.”*

Potrivit dispozițiilor legale mai sus enunțate, se reține că munca prin agent de muncă temporară este definită ca fiind munca prestată de un salariat temporar care a încheiat un contract de munca 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.

Așadar, munca prin agent de munca temporară implica o relație triunghiulară ce se creează între angajat, angajator și utilizator. Astfel, agentul de muncă temporară este persoană juridică, autorizată, 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.

Specificul acestei activități constă în faptul că agentul de muncă temporară încheie separat un contract de muncă temporară cu fiecare salariat temporar și un contract de punere la dispoziție cu utilizatorul.

Totodată, potrivit acestor prevederi legale salariatul temporar este îndreptățit pe durata misiunii să beneficieze cel puțin de aceleași drepturi salariale de care ar beneficia dacă ar fi fost recrutați direct de către utilizatorul respectiv pentru a ocupa același loc de muncă.

Agentul de muncă temporară are, în calitate de angajator, obligația de a acorda salariatului temporar toate drepturile ce decurg din lege, din contractul de muncă temporar și din contractul colectiv de muncă aplicabil.



La nivel comunitar, sunt incidente și prevederile Directivei 2008/104/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 19 noiembrie 2008 privind munca de agent de muncă temporară, care reglementează munca prin agent de muncă temporară și se aplică lucrătorilor care au încheiat un contract de muncă sau se află într-un raport de muncă cu un asemenea agent de muncă și care sunt puși la dispoziția unor întreprinderi utilizatoare pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea lor, precum și prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 2006 privind detașarea lucrătorilor în cadrul furnizării de servicii, care precizează faptul că se aplică întreprinderilor înființate într-un stat membru care în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează lucrători.

Potrivit prevederilor art. 1 alin. (3) lit. c) din Directiva 96/71/CE se aplică în măsura în care întreprinderile menționate la alin. (1) iau una din următoarele măsuri cu caracter transnațional:

*“c) detașarea în calitate de întreprindere cu încadrare în muncă temporară sau întreprindere care a pus la dispoziție un lucrător, a unui lucrător la o întreprindere utilizatoare având sediul sau desfășurându-și activitatea pe teritoriul unui stat membru, dacă există un raport de muncă între întreprinderea interimară sau întreprinderea care a pus la dispoziție lucrătorul și lucrător pe perioada detașării.”*

Astfel, pentru cazurile în care misiunea de muncă temporară urmează să se desfășoare la un utilizator dintr-un stat membru UE, aceasta se realizează cu respectarea dispozițiilor Directivei 96/71/CE, situație în care noțiunea de detașare nu are conținutul juridic al modalității juridice de modificare unilaterală a contractului individual de muncă.

Astfel, potrivit art.2 alin.(1) din Directiva 96/71/CE *“prin lucrător detașat se înțelege un lucrător care, pe o perioadă limitată, își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru diferit de cel în care lucrează în mod normal.”*

Directiva 96/71/CE a fost transpusă în legislația românească prin Legea nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestărilor de servicii transnaționale și Hotărârea de Guvern nr.104/2007 privind reglementarea procedurii specifice privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale pe teritoriul României.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

În perioada verificată, 01.12.2011-31.12.2015, societatea X a prestat servicii reprezentând activități de reparații și construcții nave către diverși clienți din Anglia în baza contractelor încheiate cu acesta, și a înregistrat în evidența financiar-contabilă venituri obținute din prestarea de servicii cu beneficiari din acest stat, neexistând contracte în derulare pe teritoriul României.

Principalii clienți din Anglia ai societății contestată au fost: E, B și F.

Spre exemplificare, în contractele de prestări servicii încheiate de societatea X cu clienții englezi, E, și B, aflate în copie la dosarul cauzei, sunt prevăzute următoarele:

„[...] II. *Obiectul contractului:*

2.1 *Obiectul contractului este: servicii de construcții și reparații nave.*

III. *Durata contractului:*

3.1 *Contractul este încheiat pe o perioadă de 2 ani, începând cu data de 01 august 2012, respective 03 iulie 2012.*

IV. *Prețul contractului:*

4.1 *Prețul contractului este următorul:*

8 lire sterline pe oră pentru fabricanți de metale, mecanici etc.

9 lire sterline pe oră pentru sudori

9 lire sterline pentru instalator de conducte

11 lire sterline pe oră pentru supervizori

4.2 *Prețul datorat pentru orele muncite pe durata unei luni se va achita până la data de 15 ale lunii următoare pe baza facturii. Suma facturată se va calcula pe baza unei liste cu orele lucrate (Foaie de pontaj) confirmată de beneficiar.”*

Mai mult, contractul de prestări servicii cu beneficiarul E a fost prelungit la momentul încheierii prin act adițional, și este menționat faptul că “*prezentul contract se prelungește cu o perioadă de 2 ani*”, iar restul condițiilor rămân neschimbate.

De asemenea, în vederea executării contractelor de prestări servicii cu partenerii englezi, societatea X a încheiat cu angajații săi contracte individuale de muncă, din care exemplificăm contractul individual de muncă nr.922/15.12.2011, în care au fost stipulate următoarele:

„[...]”

C. *Durata contractului:*

b) *determinată, de 3 luni, pe perioada cuprinsă între data de (.....) la data de (...) pe durata derulării lucrării.*

D. *Locul de muncă:*

1. *Activitatea se va desfășura la: șantierul naval din Anglia.*

E. *Felul muncii:*

*Funcția/meseria: lăcătuș mecanic, conform Clasificării ocupațiilor din România*

H. *Durata muncii:*

1. *O normă întreagă, durata timpului de lucru fiind de 8 ore/zi, 40 ore/săptămână*

J. *Salariul:*

1. *Salariul de bază lunar brut 804 lei*

3. *alte adaosuri – DIURNA – în lire.*

L. *Alte cauze:*

i) *informații referitoare la impozitare: impozitul de aplică diferențiat asupra venitului, în funcție de nivelul acestuia: până la 2230 lire -10%, între 2231 și 34600 lire – 22%, peste 34600 lire – 40%.”*

Din analiza contractelor de muncă încheiate de societatea X cu angajații, se reține că acestea au prevăzute aceleași elemente, fiind modificate doar informațiile referitoare la beneficiarul serviciului, nivelul salariului care reprezintă salariul minim brut pe economie în România la data încheierii contractului, locul desfășurării activității fiind de la momentul încheierii contractului în Anglia, felul muncii prestate în cazul salariaților, respectiv lăcătuș mecanic, sudori, motorist, dar și muncitori necalificați – manipulant mărfuri.

Din constatările organelor de inspecție fiscală și documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că în perioada verificată salariații au beneficiat, conform statelor de plata, efectuate de contestatară de următoarele sume:

- salariul lunar de bază, respectiv 000 lei – 000 lei, pentru care societatea a constituit, a declarat și virat la bugetul general consolidat al statului, obligațiile de natură salariale implicit impozitul și contribuțiile sociale aferente implicit înregistrează în evidența contabilă în contul 641, „*Cheltuieli cu salariile personalului*”;

- diverse sume cu titlul de diurnă externă în valută (lire) de până la 87,50 euro/zi (35 euro\*2.5) respectiv 71,37 lire/zi, stabilită în baza pontajului și a tabelelor cu diurnă acordată personalului, în funcție de zilele și perioada cât sunt detașați angajații, însă cuantumul acestora este diferențiat pentru același număr de ore.

Totodată, pe parcursul efectuării controlului societatea nu a prezentat nicio dispoziție internă/regulament intern prin care a fost stabilit cuantumul diurnei, și înregistrate în evidența contabilă în contul 625.1 „*Cheltuieli cu deplasări, detașări, deductibile*” și respectiv în contul 625.2 – *diurna nedeductibilă*, pentru partea din diurnă care depășește diurna legală deductibilă.

Or, în cazul operațiunii de plasare de personal, între agentul de muncă temporară și utilizator se încheie un contract de punere la dispoziție personal, care are un conținut prestabilit în mod expres de lege, cu clauze minimale obligatorii și care este obligatoriu pentru salariatul temporar cu privire la care se încheie.

La nivel operațional, în cazul detașării, angajatul continuă, ca regulă, să presteze în cadrul angajatorului la care este detașat aceeași activitate ca și în cadrul angajatorului de origine, iar felul muncii poate fi schimbat doar în cazuri excepționale, iar, în acest caz, consimțământul scris al salariatului este necesar. În schimb, munca prestată de un salariat temporar la utilizator este caracterizată de executarea unei sarcini precise, care se poate schimba de fiecare dată în funcție de nevoile concrete ale angajatorului utilizator.

Prin urmare, se reține că statutul salariatului temporar, nu este acela de salariat delegat sau detașat, pe toată durata misiunii salariatul temporar beneficiază de salariul plătit de agentul de muncă temporar, iar desfășurarea muncii în străinătate pe durata misiunii temporare de către angajații societății societatea X nu se poate încadra ca delegare sau

detașare în străinătate, pe considerentul că angajatul nu a desfășurat, nici anterior și nici ulterior activitate pentru contestatoare, aceștia fiind trimiși în Anglia la data sau la câteva zile după semnarea contractelor de muncă.

În consecință, în speța de față, activitatea desfășurată de salariații societății nu se poate încadra ca fiind o activitate exercitată temporar, din poziția angajatorului, în afara locului permanent de muncă, ci este singura activitate desfășurată de către toți angajații săi, locul de desfășurare a activității fiind stabilit prin contractele încheiate cu societățile beneficiare ale prestării, pe teritoriul Angliei.

Mai mult, potrivit contractelor de muncă întocmite salariaților de către societatea X, fiecare angajat cunoaște de la începutul încheierii contractului de muncă, că locul de desfășurare a activității este la beneficiarul din Anglia, activitatea urmând a se desfășura pe teritoriul Angliei.

Astfel, se reține că angajații contestatarii neavând un loc de muncă permanent în România, nu pot beneficia de indemnizația de delegare întrucât aceștia nu s-au aflat în realitate în situația de a fi delegați de la locul lor de muncă din România în Anglia, aceștia prestând activitatea pentru care au fost angajați doar în străinătate, fiind puși la dispoziția beneficiarilor englezi.

Având în vedere documentele analizate mai sus, se reține că sumele de bani acordate de contestatară salariaților trimiși să presteze servicii în străinătate, au fost condiționate de performanță și productivitatea muncii, ceea ce înseamnă că acestea reprezintă o contraprestație pentru activitatea desfășurată în cadrul firmei.

De asemenea, din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că sumele acordate cu titlu de "diurnă" au fost acordate doar pentru zilele în care salariații și-au desfășurat activitatea efectiv, în funcție de numărul de zile lucrate, nu și pentru zilele de repaus săptămânal (sămbătă, duminică), așa cum de altfel se achită și salariul pentru contraprestația muncii depusă de salariat spre deosebire de diurnă care se acordă în funcție de numărul de zile calendaristice în care angajatul este delegat.

De asemenea, se reține că plata drepturilor salariale s-a făcut de către societatea E și nu de către beneficiarul din Anglia, ori dacă era detașare, așa cum precizează societatea E, platile trebuiau efectuate de către angajatorul la care este detașat, așa cum specifică art.47 alin(1) din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, art.7 din H.G. nr.1860/2006, precum și art.3 alin.(1) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului din 16.12.1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, totodată asigurându-se salariul minim din țara unde este detașat.

Incidente speței sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.547/2016, care reține că:

*„Cum activitatea desfășurată nu reprezintă, în sensul art.43 din Codul muncii, «exercitarea temporară a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu, în afara locului de muncă» și în opinia Înaltei Curți,*

organele fiscale au stabilit cu justețe că sumele de bani acordate de recurenta-reclamantă cu titlu de «diurne», «bonus» și «cheltuieli de deplasare», angajaților săi trimiși în străinătate, nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare, respectiv de detașare.

Mai mult, cum bine a reținut judecătorul fondului și în cuprinsul sentinței atacată și la nivelul Uniunii Europene au fost emise directive prin care a fost reglementat expres regimul juridic al angajaților, lucrătorul detașat, fiind definit, similar prevederii Codului muncii, ca fiind acel «lucrător care, pe o perioadă limitată, își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru diferit de cel în care lucrează în mod normal» (art.2 alin.1 din Directiva nr.96/71/CE a Parlamentului European). (...)

S-a reținut corect că, sumele plătite angajaților pentru munca prestată în străinătate cu titlu de diurnă, bonusuri și cheltuieli de deplasare, nu sunt de natura indemnizațiilor de delegare/detașare, fiind în mod expres legate de desfășurarea obiectului societății verificate și anume prestare de servicii de menaj, activități gospodărești către persoane fizice străine, nefiind vorba de o activitate temporară, ci de singura activitate desfășurată de toți angajații recurentei, așa încât nu sunt întrunite condițiile prevăzute de art.43 și art.45 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii.”

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au asimilat sumele acordate angajaților puși la dispoziția utilizatorilor din Anglia în categoria veniturilor de natură salarială, speței îi sunt incidente și dispozițiile art.296<sup>3</sup> lit.g), art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.a) și art.296<sup>18</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

ART. 296<sup>3</sup>

#### **Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale**

Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:

(...)

g) orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor.

(...)

ART. 296<sup>4</sup>

#### **Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale**

(1) Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii, în cazul persoanelor prevăzute la [art. 296<sup>3</sup>](#) lit. a) și b), reprezintă câștigul brut realizat din activități dependente, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege.(...)

ART. 296<sup>18</sup>\*)

#### **Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale**

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, precum și entitățile prevăzute la [art. 296<sup>3</sup>](#) lit. f) și g) au obligația de a calcula, de a reține și de a vira lunar contribuțiile de asigurări sociale obligatorii.”

Având în vedere cele reținute anterior, respectiv faptul că sumele acordate personalului cu titlu de diurnă sunt în fapt remunerații primite de salariați pentru munca prestată în străinătate, conform performanței și productivității muncii, și reprezintă venituri asimilate salariilor, având același regim juridic cu salariul, motiv pentru care societatea avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul general consolidat contribuții sociale aferente pentru perioada 01.12.2011-31.12.2015.

Această opinie a avut la bază și adresa nr.27970RG/2045DJCLM/23.09.2014 semnată de secretarul general din Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, în care s-a precizat că: *“indemnizația pentru munca în străinătate astfel cum este menționată în actele adiționale la contractele individuale de muncă, constituie un drept de natură salarială, deoarece nu se identifică cu indemnizația de detașare, astfel cum aceasta este reglementată de prevederile art.42-47 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare”*.

Relevantă în acest sens este și hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene emisă în cauză C-396/13, în care se precizează, fără echivoc, că în cazul lucrătorilor transfrontalieri, indemnizațiile, diurnele, primele de concediu reprezintă drepturi salariale, fiind impozitate în consecință.

În ceea ce privește afirmația contestată că prevederile legale recunosc dreptul angajaților de a primi sume pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, precum și a indemnizațiilor primite pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară sau în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori indemnizația acordată salariaților din instituțiile publice, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei pentru că sumele acordate cu titlu de diurna nu pot fi încadrate nici în categoria detașare sau delegare definite la art.45 și art.43 din Legea 53/2003 privind Codul Muncii, coroborat cu art.2 alin (1) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului din 16.12.1996 (*“in sensul prezentei directive, prin lucrator detasat se intelege un lucrator care, pe o perioada limitata, isi desfasoara munca pe teritoriul unui stat membru diferit de cel in care lucreaza in mod normal”*). Angajatii considerati detasati de societatea E nu desfasoara si nu au desfasurat activitatea de reparatii nave pe teritoriul Romaniei. Ulterior, când se întorceau din Anglia, contractele de muncă erau suspendate.

Referitor la invocarea de către societate a Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale cu precizarea că din motivația acesteia rezultă că legiuitorul a dorit evitarea recalificării sumelor reprezentând indemnizația primită pe perioada delegării și detașării de către angajații care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări și concluzionează că fiecare salariat detașat poate primi indemnizația de delegare/detașare ca indemnizație specifică detașării, precizăm în primul rând că organele de inspecție fiscală au ținut cont de dispozițiile acestei legi întrucât indemnizația de delegare se poate acorda doar în situația în care personalul

este delegat de la locul său permanent de muncă la un alt loc de muncă și nu în situațiile în care cele două presupuse locuri de muncă, respectiv cel permanent și cel în care este delegat sunt identice, fiind în fapt, unul singur ca în cazul de față al societății societatea X.

Mai mult, organele de inspecție fiscală nu au recalificat/reîncadrat sumele acordate cu titlu de "diurnă" ci au constatat, conform informațiilor înscrise de contribuabil în documentele întocmite și utilizate în cadrul activității desfășurate, ca acesta a achitat angajaților săi salarii pentru munca prestată în străinătate, în funcție de productivitate și performanță.

În consecință, contrar celor invocate de societate constatările organului de inspecție nu se încadrează în prevederile art.2 din Legea nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale.

Referitor la argumentul privind stabilirea scadenței obligațiilor de plată din decizia de impunere contestată, acesta nu poate fi reținut în soluția favorabilă a cauzei având în vedere următoarele:

Potrivit dispozițiilor art.154 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*"ART. 154*

*(1) Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează."*

În același sens sunt și prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, care menționează că termenele scadente sunt următoarele:

*ART.80*

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

*ART.146*

*(3) Contribuțiile de asigurări sociale individuale calculate și reținute potrivit alin. (1) se plătesc la bugetul asigurărilor sociale de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile sau până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează, după caz, împreună cu contribuția angajatorului ori a persoanelor asimilate angajatorului datorată potrivit legii.*

*ART.168*

*(3) Contribuțiile de asigurări sociale de sănătate individuale calculate și reținute potrivit alin. (1) se plătesc, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile sau până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează, după caz,*

*împreună cu contribuția angajatorului ori a persoanelor asimilate angajatorului datorată potrivit legii.*

#### **ART.190**

*(3) Contribuțiile de asigurări pentru șomaj individuale, calculate și reținute potrivit alin. (1), se plătesc până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile sau până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează, după caz, împreună cu contribuția angajatorului ori a persoanelor asimilate angajatorului datorată potrivit legii.*

#### **ART.199**

*(3) Contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate calculată potrivit alin. (1) se plătește până la data 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile sau până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează, după caz.*

#### **ART.207**

*(2) Contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale calculată potrivit alin. (1) se plătește până la data 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile sau până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează, după caz.*

#### **ART. 214**

*(2) Contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale calculată potrivit alin. (1) se plătește până la data 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile sau până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează, după caz.”*

Mai mult, conform OPANAF nr.3710/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane juridice, Anexa 2 privind Instrucțiuni privind întocmirea Raportului de inspecție fiscală la persoane juridice, la pct.3.4. “Termene scadente” se prevede:

*“Pentru fiecare obligație fiscală la care s-au constatat diferențe suplimentare ale bazei de impozitare de către organele de inspecție fiscală se anexează o situație privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite suplimentar, care cuprinde obligațiile fiscale principale datorate pe întreaga perioadă verificată, defalcat pe fiecare perioadă impozabilă verificată, după caz, și termenele scadente aferente acestora, stabilite conform prevederilor legale, în vederea calculării de obligații fiscale accesorii ulterior emiterii deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice”.*



În concluzie, baza impozabilă s-a constituit la sfârșitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă s-au născut la termenul de declarare, respectiv termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, precum și prevederile legale în materie citate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au asimilat sumele acordate salariaților puși la dispoziția utilizatorilor din Anglia de societatea X și au stabilit în sarcina societății obligații fiscale în sumă totală de 000 lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuții sociale aferente, fapt pentru care, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ....

\*

\*

\*

În ceea ce privește contestația formulată împotriva anexei 2 la Raportul de inspecție fiscală întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ..., se reține că aceasta nu reprezintă titlu de creanță susceptibil a fi contestat, fiind anexă la Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice , contestată, și nu crează raporturi juridice obligatorii față de contribuabil.

Pentru considerentele aratate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

## **DECIDE**

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de **societatea X** împotriva Deciziei de impunere emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ... pentru suma totală de **000 lei**, reprezentând:

- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei;

- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 000 lei;

- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice în sumă de 000 lei;
- contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de 000 lei.

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

**DIRECTOR GENERAL**