



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de**

**Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr. 17,  
sector 5, București

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336 85 48

e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

### **DECIZIA NR.323/2014**

privind soluționarea contestației depusă de

**S.C. .X. S.R.L.**, în insolvență,

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor -  
Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.920664/07.05.2014

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./2014 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.920664/07.05.2014 asupra contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.**, cu sediul social în localitatea .X., Str. .X., nr. .X., județul .X., având cod de înregistrare fiscală RO .X. și număr de înmatriculare la Oficiul Registrului Comerțului J.X., societate în insolvență, reprezentată prin .X. S.P.R.L., administrator judiciar, numit prin Încheierea nr..X. pronunțată de Tribunalul .X. și convențional prin SCA .X. cu sediul în .X., str..X., nr..X., sector .X., conform împuternicirii avocațiale Seria .X./2014, aflată în original la dosarul cauzei.

**S.C. .X. S.R.L.** contestă Decizia de impunere nr..X./2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. prin care a fost stabilită suplimentar suma de .X. lei din care:

- .X. lei impozit pe venituri din salarii;
- .X. lei majorări de întârziere/dobânzi aferente impozitului pe venituri din salarii;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./2014, respectiv **.X./2014**, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosar și de data depunerii contestației

la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., respectiv .X./2014, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, 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 formulată de **S.C. .X. S.R.L.**

### **I. În susținerea cauzei, contestatoarea aduce următoarele argumente:**

S.C. .X. S.R.L. precizează ca a încheiat contracte de antrepriză cu beneficiari, societăți germane, care au pus la dispoziția acesteia baza materială constând în hale de producție dotate cu toate utilajele și echipamentele necesare producției, precum și materia primă constând în carcace de animale sacrificate în vederea prelucrării acestora în produse finite și semifinite, societatea română urmând să pună la dispoziție personal calificat și să preia organizarea și desfășurarea activității în vederea producerii cantităților contractate, în schimbul unui preț pe unitatea de greutate, respectiv bucăți stabilite contractual.

În acest sens, contestatoarea a detașat pe o perioadă determinată (de până la 2 ani) personalul propriu, angajat cu contracte de muncă pe perioadă nedeterminată, pe baza unor contacte de detașare convenite cu societatea germană.

Persoanele fizice detașate au obținut de la autoritățile germane certificate de rezidență fiscală în .X..

S.C. .X. S.R.L. a înregistrat fiscal sediu permanent al acesteia în Republica Federală .X.. Sediul permanent a obținut un certificat de rezidență fiscală de la autoritățile din .X., iar în baza codului fiscal atribuit a efectuat plăți privind impozitul pe profit aferent veniturilor realizate de sediul permanent, cât și pentru impozitul pe veniturile din salarii ale personalului detașat, obținute din activități dependente, în urma prestării muncii pe teritoriul german.

Referitor la lipsa temeiului legal pentru stabilirea de impozit pe venitul salarial, contestatoarea susține că organul fiscal a stabilit sume suplimentare numai pe baza dispozițiilor Codului fiscal, fără a analiza calitatea de rezident fiscal în .X. a persoanelor fizice, dispozițiile Convenției din 4 iulie 2001 între .X. și Republica Federală .X. pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, ratificată prin Legea nr.29/2002 și persoana obligată la plata impozitului pe venitul salarial.

În acest sens, contestatoarea invocă prevederile art.1 alin.(4) din Codul fiscal și art.4 paragraful (1) din Convenția de evitarea dublei impuneri dintre .X. și .X. și consideră că întrucât persoanele fizice au dobândit rezidență fiscală în .X. nu există nicio obligație de a plăti impozit în .X., atâta timp cât activitatea salarială este desfășurată numai în .X..

Contestatoarea susține că în aceste certificate de rezidență fiscală eliberate de autoritățile germane se menționează următoarele:

- certificatele fiscale au fost eliberate conform convenției de evitare a dublei impuneri încheiate de .X. cu .X.;
- persoanele fizice au domiciliul în .X.;
- persoanele fizice au centrul intereselor vitale în .X.;
- venitul este plătit de către sediul permanent din .X., .X., .X. S.R.L.

Prin urmare, contestatoarea susține că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.15 paragraful (1) din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată de .X. cu .X., precizând că întrucât statul de rezidență fiscală este .X., competența de impozitare pentru toate veniturile obținute atât din activitatea salariată desfășurată în .X. cât și din .X. revine .X..

Contestatoarea invocă în acest sens, adresa nr..X./2013 emisă de Ministerul Finanțelor Publice - Direcția Generală .X., unde se precizează:

*“În cazul în care persoanele fizice române vor obține de la autoritățile fiscale competente din .X. certificate de rezidență fiscală în .X., în sensul aplicării Convenției de evitare a dublei impuneri încheiată între .X. și .X. [...] sunt aplicabile prevederile art.15 “Profesii dependente”, paragraful 1 salariile și alte remunerații similare obținute de un rezident al unui stat contractant pentru o activitate salarială sunt impozabile numai în acel stat, afară de cazul în care activitatea salarială este exercitată în celălalt stat contractant. Astfel, pentru perioada în care persoanele fizice române obțin certificate de rezidență fiscală eliberate de autoritățile fiscale competente din .X., dreptul de impunere al acestor venituri aparține .X.”.*

În consecință, contestatoarea consideră constatările inspecției fiscale ca fiind nelegale, deoarece .X. nu are dreptul de impozitare a veniturilor salariale, ca urmare a faptului că persoanele salariate au dobândit rezidență fiscală în .X..

Referitor la competența de impozitare, contestatoarea invocă dispozițiile art.15 paragraful (1) din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între .X. cu .X., arătând că acest articol de lege stabilește regula de impozitare a veniturilor salariale în statul de rezidență al beneficiarului venitului (salariatului) cu excepția cazului în care activitatea salariată este exercitată în celălalt stat contractant (statul de desfășurare a activității salariale).

Totodată, societatea susține că chiar dacă activitatea salarială este exercitată în celălalt stat contractant, statul de rezidență păstrează dreptul de

impozitare a veniturilor, dacă sunt îndeplinite cumulativ condițiile de la art.15 alin.(2) din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată de .X. cu .X..

Referitor la lipsa calității de contribuabil a persoanelor fizice în sensul Codului fiscal, contestatoarea arată că dispozițiile art.39 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilește persoanele care sunt supuse impozitului pe venit și susține că persoanele detașate nu se regăsesc în niciuna dintre situațiile enumerate mai sus, datorită faptului că sunt persoane fizice rezidente ale statului german, iar lipsa calității de contribuabil conduce la imposibilitatea stabilirii de sume suplimentare prin aplicarea dispozițiilor Codului fiscal.

Referitor la susținerea organului fiscal că pentru veniturile salariale obținute de salariații societății ca urmare a activității desfășurate în .X. există obligația de a plăti impozit în .X. la nivelul veniturilor salariale obținute din .X., cu acordarea unui credit fiscal extern ( pentru diferența dintre impozitul de plătit în .X. și impozitul plătit în .X.), iar pentru perioada .X./2009 – .X./2013 nu există o dispoziție legală expresă care să scutească aceste venituri de la impozitarea în România, contestatoarea motivează că dispozițiile art.55 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilește că nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit, sumele sau avantajele primite de persoane fizice din activități dependente desfășurate într-un stat străin, indiferent de tratamentul fiscal din statul respectiv.

Contestatoarea arată că începând cu data de 01.02.2013, ca urmare a modificării Codului fiscal prin Ordonanța Guvernului nr.8/2013, textul art.55 alin.(4) lit.m) dispune că nu sunt impuse impozitării în .X. sumele sau avantajele primite de persoane fizice din activități dependente desfășurate într-un stat străin, indiferent de tratamentul fiscal din statul respectiv și invocă în susținere dispozițiile pct.87<sup>6</sup> din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Fată de cele susținute, contestatoarea consideră că modificarea intervenită de la .X./2013 nu stabilește un regim fiscal diferit de cel anterior, ci doar clarifică principiile stabilite în convențiile de evitare a dublei impuneri.

Contestatoarea arată că veniturile salariale nu sunt plătite de către sau în numele unui angajator din .X., ci de sediul permanent din .X. al S.C. .X. S.R.L., acest aspect fiind confirmat și de certificatele de rezidență fiscală, unde la “pct.B – Information on the foreign income to be relieved from tax” se menționează că plătitorul venitului salarial este sediul permanent din .X., .X., .X. al .X. S.R.L

Mai mult, contestatoarea susține că obligația de a plăti impozitul pe venit revine contribuabilului persoană fizică, iar nu S.C. .X. S.R.L., invocând în acest sens art.90 și art.91 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd expres că titularul obligației

de a declara veniturile obținute din străinătate și de a beneficia de credit fiscal este persoana fizică beneficiară a venitului.

Totodată, susține că imposibilitatea declarării și plății impozitului de către S.C. .X. S.R.L rezultă și din conținutul formularului Declarației 201 și din instrucțiunile de completare a acesteia, așa cum au fost aprobate prin Ordinul nr.52/2012 pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare prevăzute la Titlul III din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În consecință, S.C. .X. S.R.L. solicită admiterea contestației, anularea în totalitate a Deciziei de impunere nr. .X./2014 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. și exonerarea de la plata obligațiilor fiscale în sumă totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei impozit pe veniturile din salarii stabilit suplimentar pentru perioada .X./2009 -.X./2013;
- .X. lei majorări de întârziere /dobânzi aferente impozitului pe veniturile din salarii stabilite pentru perioada .X./2009 – .X./2014;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii stabilite pentru perioada .X./2009 – .X./2014.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2014, contestată, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au constatat următoarele:**

Inspecția fiscală a cuprins perioada .X./2009 - .X./2013 și a vizat aplicarea prevederilor art.57 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În perioada verificată societatea a realizat în principal venituri din prestări servicii constând în lucrări de tranșare și ambalare carne, prestate pe teritoriul .X., în beneficiul diversilor clienți din .X..

Pentru acest sector de activitate societatea are declarat punct de lucru în .X. (sediu permanent) și este înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X.. În scopul realizării prestărilor de servicii către beneficiarii din .X., societatea angajează personal salariat în .X., pe care ulterior îl detașează în .X. pentru perioade de până la 12 luni.

Organele de inspecție fiscală au constatat că salariații sunt încadrați cu salariu minim pe economie în .X. pentru care se calculează, declară și virează impozitul pe venituri din salarii precum și contribuțiile sociale obligatorii la bugetul consolidat al statului roman.

În raport cu personalul trimis în străinătate, potrivit prevederilor art.17-art.19 din Legea nr.53/2003, societatea verificată are încheiate următoarele

contracte: contractul individual de muncă și anexă la contractul individual de muncă în care sunt stipulate următoarele:

pct.3. Data la care se plătește salariul va fi 15 a lunii pentru luna anterioară;

pct.6. Angajatul va fi detașat la filiala neindependentă a S.C .X. S.R.L din data ....

pct.7 Pe această perioadă angajatul va primi remunerație suplimentară aferentă producției obținute în .X., remunerație ce va fi achitată în euro printr-un card bancar;

pct.8. Pe perioada contractului de muncă angajatul va primi salariu aferent angajării în .X., salariu ce se va achita în lei printr-un card bancar;

pct.11. Pe perioada detașării angajatului are obligația obținerii de la Casa de Asigurări de Sănătate a cardului internațional și respectiv a prelungirii acestuia la data expirării;

pct.12. Angajatul are obligația în momentul obținerii celor două fișe fiscale aferente activității lui în societate să-și declare veniturile la Administrația Financiară în raza căreia își are domiciliul;

pct. 14. Pentru calcularea remunerației se va întocmi o fișă de pontaj zilnică, fișă care va sta în posesia șefului de echipă....

Organele fiscale au constatat că salariații au obținut formularul E101 sau documentul portabil A1 de la Casa Națională de Pensii Publice, formulare ce atestă calitatea de asigurați în sistemul de securitate socială din .X. și menținerea calității pe perioada detașării în străinătate, care au fost prezentate

autorităților din .X. și pe baza cărora nu se calculează și nu se virează contribuții sociale în statul german.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că angajații care își desfășoară activitatea în .X. au obținut certificate de rezidență fiscală de la statul german.

Pentru activitatea desfășurată în .X. salariații sunt remunerați în funcție de numărul de ore lucrate conform statelor de plată pentru care societatea reține și plătește impozit pe venit și o taxă de solidaritate către organul fiscal teritorial din .X..

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele plătite pentru activitatea desfășurată în .X. sunt contabilizate eronat în conturile de cheltuieli .X. "Cheltuieli cu deplasări, detașări" sau .X. "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", pentru care societatea nu calculează și nu declară impozit pe veniturile din salarii în .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a considerat aceste cheltuieli cu sumele plătite salariaților pentru serviciile prestate pe teritoriul .X. că sunt indemnizații de delegare și detașare neimpozabile la salariați și tratate drept cheltuieli deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Având în vedere prevederile art.55 alin.(1)-alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu dispozițiile pct.67, pct.68 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele plătite salariaților S.C .X. S.R.L pentru activitatea desfășurată în .X. sunt de fapt venituri de natură salarială din activități dependente realizate în străinătate.

Prin urmare, având în vedere cele constatate pentru perioada .X./2009 – .X./2013, organele de inspecție fiscală au aplicat cota unică de impozit pe venit de 16% conform art.57 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, asupra veniturilor brute plătite salariaților în .X. pe baza statelor de plată în euro în sumă totală de .X. euro, respectiv .X. lei rezultând un impozit în sumă de .X. lei.

Pentru evitarea dublei impuneri, potrivit prevederilor art.91 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au scăzut din impozitul calculat în sumă de .X. euro, respectiv .X. lei reprezentând impozit pe venit plătit statului german, rezultând un impozit pe venituri din salarii de plată în sumă totală de .X. lei.

Pentru impozitul pe venituri din salarii determinat suplimentar de plată în sumă totală de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat pentru perioada .X./2009 – .X./2014 dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei conform prevederilor art.120 alin.(2) și art.120<sup>1</sup>, alin.2, lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

**III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor vamale și actele normative invocate de contestatoare și de organele vamale, se rețin următoarele:**

**Cauza supusă soluționării este dacă pentru salariile plătite de sediul permanent din .X. al unei societăți comerciale persoană juridică română plătitorul de venituri salariale avea obligația să calculeze, să rețină și să vireze în .X. impozit pe venituri din salarii în condițiile în care salariații au fost prezenți în .X. o perioadă sau perioade care depășesc în total .X. zile în orice perioadă de 12 luni începând sau sfârșind în anul**

**fiscal vizat, iar remunerațiile către salariați au fost suportate de sediul permanent al persoanei juridice române.**

**În fapt**, S.C. .X. S.R.L. a deplasat în .X. personal în vederea efectuării de prestări servicii constând în lucrări de tranșare și ambalare carne, pentru diverși clienți de pe teritoriul .X..

Salariile angajaților deplasați la muncă în .X. au fost suportate de sediul permanent al S.C. .X. S.R.L. aflat în această țară.

Astfel, pentru activitatea desfășurată în .X. salariații societății au fost remunerați în funcție de numărul de ore lucrate conform fișelor de pontaj pentru care S.C. .X. S.R.L. a reținut și a plătit impozit pe venit și o taxă de solidaritate către organul fiscal teritorial din .X..

Prin contestația formulată, contestatoarea susține că întrucât persoanele fizice au dobândit rezidență fiscală în .X. nu există nicio obligație de a plăti impozit în .X., atâta timp cât activitatea salarială este desfășurată numai în .X., certificatele de rezidență fiscală au fost eliberate de autoritățile germane conform Convenției de evitare a dublei impuneri încheiate de .X. cu .X., iar venitul este plătit de către sediul permanent din .X., .X., .X. S.R.L.

**În drept**, sunt aplicabile dispozițiile art.118 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicat, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

*” (2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene. Dacă certificatul de rezidență fiscală, respectiv declarația ce va indica calitatea de beneficiar nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile [titlului V](#). În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală și, după caz, a declarației prin care se indică calitatea de beneficiar se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri sau ale legislației Uniunii Europene și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție. În acest sens, certificatul de rezidență fiscală trebuie să menționeze că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, într-un stat al Uniunii Europene sau al Asociației Europene a Liberului Schimb pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din .X. [...]”.*

În vederea stabilirii incidenței în cauză a prevederilor Convenției de evitare a dublei impuneri dintre .X. și .X., prin adresa nr..X./2014 Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat Administrației Județene a



Finanțelor Publice .X. să precizeze dacă pentru toți salariații S.C .X. S.R.L pentru care în urma inspecției fiscale s-au stabilit diferențe de impozit pe veniturile din salarii aferente sumelor primite de aceștia în străinătate, au fost prezentate organelor de inspecție fiscală certificate de rezidență fiscală eliberate de autoritatea fiscală din statul în care aceștia au fost detașați, valabile în perioada încasării veniturilor de natură salarială.

Prin adresa de răspuns nr..X./2014, Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. precizează că *“inspecția parțială efectuată la S.C .X. S.R.L s-a realizat prin sondaj. La solicitarea organelor de inspecție fiscală societatea a prezentat certificatele de rezidență fiscală eliberate de autoritatea fiscală din statul în care aceștia au fost detașați, pentru o parte din salariații detașați, selectați aleatoriu”*.

Totodată, la art.15 paragraful 1 și paragraful 2 din Convenția de evitare a dublei impuneri dintre .X. și .X., se stipulează:

*“Profesii dependente*

*1. Sub rezerva prevederilor [art. 16](#) - 19, salariile și alte remunerații similare obținute de un rezident al unui stat contractant pentru o activitate salariată sunt impozabile numai în acel stat, în afară de cazul în care activitatea salariată este exercitată în celălalt stat contractant. Dacă activitatea salariată este astfel exercitată, remunerațiile primite pot fi impuse în celălalt stat.*

*2. Independent de prevederile paragrafului 1, remunerațiile obținute de un rezident al unui stat contractant pentru o activitate salariată exercitată în celălalt stat contractant sunt impozabile numai în primul stat menționat, dacă:*

*a) beneficiarul este prezent în celălalt stat pentru o perioadă sau perioade care nu depășesc în total 183 de zile în orice perioadă de 12 luni, începând sau sfârșind în anul fiscal vizat; și*

*b) remunerațiile sunt plătite de o persoană sau în numele unei persoane care angajează și care nu este rezidentă a celuilalt stat; și*

*c) remunerațiile nu sunt suportate de un sediu permanent sau de o bază fixă pe care cel care angajează o are în celălalt stat”*.

Din interpretarea dispozițiilor normative incidente în cauză se reține că în situația salariaților români deplasați la muncă în străinătate pentru care societatea contestatoare este în măsură să prezinte organelor fiscale certificate de rezidență fiscală eliberate de autoritatea fiscală din statul în care aceștia și-au desfășurat activitatea, valabile în perioada încasării veniturilor de natură salarială plătite de sediul permanent al contestatoarei, impozitul pe veniturile din salarii în .X. se datorează numai în statul în care aceștia și-au desfășurat activitatea.

În acest sens, organul de soluționare a solicitat organelor de inspecție fiscală prin adresa nr..X./2014 să precizeze următoarele:

”1. Dacă persoanele fizice deplasate în .X. au fost prezente în acest stat o perioadă sau perioade care nu depășesc în total .X. de zile în orice perioadă de 12 luni, începând sau sfârșind în anul fiscal vizat.

2. Cine a plătit (suportat) remunerațiile către salariații deplasați în .X., respectiv dacă acestea au fost achitate de sediul permanent din această țară sau de S.C .X. S.R.L. din .X..”

Prin adresa de răspuns nr..X./2014 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr..X./2014, organele fiscale au precizat următoarele:

”1. Toți salariații deplasați în .X. au fost prezenți în acest stat pe perioade care au depășit în total .X. zile în orice perioadă de 12 luni, începând sau sfârșind în anul fiscal vizat;

2. Remunerațiile salariaților deplasați în .X. au fost suportate în totalitate de sediul permanent al S.C .X. S.R.L din această țară”.

De asemenea, prin adresa nr..X./2014 în completare la adresa nr..X./2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr..X./2014 organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au precizat că remunerațiile salariaților deplasați în .X. au fost înregistrate în categoria cheltuielilor deductibile ale sediului permanent din .X. al S.C .X. S.R.L.

Având în vedere invocarea de către organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 a avizului nr..X./2012 emis de Direcția .X. din Ministerul Finanțelor Publice, comunicat într-o speță asemănătoare, prin adresa nr..X./2014 s-a solicitat Direcției Generale .X. să precizeze dacă organele de inspecție fiscală au obligat în mod legal S.C .X. S.R.L. la plata impozitului pe venituri din salarii în .X. pentru salariile plătite de sediul permanent din .X. al acestei firme salariaților detașați în .X., apreciind că avizul se referă la o altă situație și anume la cea în care salariile angajaților români au fost suportate de societatea din .X., iar nu de un sediu permanent al acesteia.

Prin adresa de răspuns nr..X./2014 Direcția Generală .X. a precizat:

*”1. Potrivit prevederilor art.55 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare până la data de 01.02.2013, “sumele sau avantajele primite de persoane fizice din activități dependente desfășurate într-un stat străin, indiferent de tratamentul fiscal din*

*statul respectiv” nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit. Sunt exceptate de la acest tratament “veniturile salariale plătite de către sau în numele unui angajator care este rezident în .X. sau are sediul permanent în .X., care sunt impozabile indiferent de perioada de desfășurare a activității în străinătate“.*

*Astfel, în condițiile în care remunerațiile primite de angajații societății române au fost suportate de sediul permanent al acesteia din .X., sediu permanent care se supune impozitului pe profit în acest stat, considerăm că veniturile respective intră sub incidența primei teza lit.m) alin.(4) al art.55 din Codul fiscal, respectiv nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit, în .X..*

*II. Prin Ordonanța Guvernului nr.8/2013 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, prevederile art.55 alin.(4) lit.m) au fost modificate în sensul că se face referire în mod direct la prevederile din Convențiile de evitare a dublei impuneri pe care .X. le are încheiate cu alte state, respectiv excepție de la neimpozitare în .X. fac “veniturile salariale plătite de către sau în numele unui angajator care este rezident în .X. ori are sediul permanent în .X., care sunt impozabile în .X. numai în situația în care .X. are drept de impunere“. Respectivele prevederi se aplică începând cu data de 01.02.2013.*

*În condițiile în care persoanele fizice sunt rezidenți români și prevederile paragrafului 2 al art.15 “Venituri de natură salarială“ din Convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de .X. nu sunt îndeplinite, dreptul de impunere a veniturilor din salarii revine statului străin, .X. păstrându-și dreptul de a regulariza impozitul plătit în statul străin prin depunerea de către contribuabilul persoană fizică a declarației de venituri din străinătate potrivit art.90 din Codul fiscal. În situația în care au fost făcute rețineri de impozit în statul de detașare, potrivit art.91 din Codul fiscal, se acordă o deducere din impozitul pe venit datorat în .X. a impozitului plătit în străinătate sub forma creditului fiscal extern în limitele și condițiile prevăzute de respectivul articol.*

*III. În situația în care angajații societății române prezintă certificate de rezidență fiscală eliberate de statul german se vor aplica prevederile Convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între .X. și .X., respectiv remunerațiile primite de aceștia intră sub incidența paragrafului 1 al art.15 “Venituri de natură salarială“ din Convenție și se supun impunerii numai în statul german.*

*IV. În ceea ce privește soluția fiscală dată de DG.X. prin adresa nr..X./2012 precizăm faptul că aceasta a fost emisă pentru o altă speță și nu poate fi folosită în susținerea actului de control pentru societatea .X. SRL”.*

Având în vedere că în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal nu s-a putut concluziona că pentru toți salariații detașați la muncă în .X. au fost prezentate certificate de rezidență fiscală, organul fiscal precizând că inspecția fiscală s-a realizat prin sondaj, iar la solicitarea organelor de inspecție fiscală societatea a prezentat certificatele de rezidență fiscală eliberate de autoritatea fiscală din statul în care aceștia au fost detașați, pentru o parte din salariații detașați, selectați aleatoriu, se impune desființarea Deciziei de impunere nr..X./2014 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma de .X. lei din care:

- X. lei impozit pe venituri din salarii;
- X. lei majorări de întârziere/dobânzi aferente impozitului pe venituri din salarii;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii,

conform dispozițiilor art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*“(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”,*

coroborat cu dispozițiile pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, conform cărora :

*“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”,*

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea cauzei pentru aceleași obligații fiscale și pentru aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ desființat în conformitate cu actele normative și cu precizările direcției de specialitate comunicate în speță.

Totodată, societatea are obligația în conformitate cu prevederile legale anterior menționate să prezinte echipei de inspecție fiscală certificatele de rezidență fiscală pentru salariații deplasați în .X. în vederea aplicării convenției de evitare a dublei impuneri.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, precum și în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>)

din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE**

Desființarea Deciziei de impunere nr..X./2014 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma de .X. lei reprezentând:

- X. lei impozit pe venituri din salarii;
- X. lei majorări de întârziere/dobânzi aferente impozitului pe venituri din salarii;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii,

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea cauzei pentru aceleași obligații fiscale și pentru aceeași perioadă, având în vedere considerentele din motivarea prezentei decizii și dispozițiile normative incidente în materie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit prevederilor legale.

**DIRECTOR GENERAL,**