



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

**Operator de date cu caracter personal
nr. ANSPDCP 759/2003
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 2**



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 332

DECIZIE nr.3558/31.05.2018

privind modul de soluționare a contestației formulată de Societatea **X SRL** înregistrată la A.J.F.P Hunedoara sub nr. HDG_REG .../05.10.2017 și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.TMR-DGR .../20.10.2017

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată de A.J.F.P Hunedoara – Inspectie Fiscală cu adresa nr. HDG-AIF .../17.10.2017, asupra contestației formulate de Societatea **X SRL** cu sediul în municipiul ..., jud.Hunedoara, CUI ..., ..., reprezentată legal prin dl.Iacob Ioan Lucian în calitate de administrator, împotriva:

1. Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.F-HD .../10.08.2017 privind suma de ... lei reprezentând:

- impozit pe profit	... lei
- impozit pe salarii	... lei.
- CAS angajator	... lei;
- CAS angajați	... lei;
- Contribuția de asigurare pt.accidente de muncă și boli profesionale	... lei;
- Șomaj angajator	... lei;
- Șomaj angajat	... lei;
- Fond garantare plată creanțe salariale	... lei;
- CASS angajator	... lei;
- CASS angajați	... lei;
- concedii și indemnizații	... lei

2. Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../10.08.2017.

Contestația a fost înregistrată la A.J.F.P Hunedoara sub nr. HDG_REG .../05.10.2017 și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.TMR-DGR .../20.10.2017, fiind depusă în termenul prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, raportat la data

comunicării actelor contestate, respectiv 22.08.2017, potrivit copiei după confirmarea de primire, atașată la dosarul contestației.

Întrucât sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art. 269 și art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestație, petenta susține următoarele:

Din proiectul raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../10.08.2017 rezultă faptul că pentru perioada 01.01.2011- 31.12.2014, au fost verificate aspectele referitoare la îndeplinirea obligațiilor societății în materia taxei pe valoarea adăugată, pe perioada 01.01.2011-31.03.2017, a impozitului pe profit pe perioada 01.01.2011-31.12.2016 , a impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor de asigurări sociale pe perioada 01.02.2013-31.12.2016. Echipa de inspecție fiscală a stabilit un număr de 12 de obligații fiscale principale, din care 11 dintre acestea, în opinia petentei, sunt obligații de plată neîntemeiate din următoarele motive:

1) *Cu privire la impozitul pe venituri din salarii și contribuții aferente*

SC X SRL a obținut venituri din lucrări executate și servicii prestate pentru principalul client al societății, SC L SRL Oradea, constând în realizarea de infrastructura cu fibra optica, instalare cablu TV și alte lucrări specifice in diverse locații de pe teritoriul României si al Ungariei.

Potrivit situațiilor atașate la facturile emise si a ordinelor de deplasare întocmite nominal pentru fiecare salariat al societății, beneficiarul final al lucrărilor efectuate a fost R SA. Delegațiile salariaților poarta stampila beneficiarului, respectiva punctelor de lucru R SA unde s-au realizat lucrarile. Lucrările s-au efectuat in diverse locații de pe teritoriul României si al Ungariei.

Pentru deplasarea salariaților, X SRL a plătit acestora diurna, atat pentru deplasările in Ungaria, cat si in diferite locații din Romania.

Valoarea totala a cheltuielilor cu diurna inregistrata in evidenta contabila este, in perioada 01.02.2013 - 31.12.2016 ,de ... lei din care:

- in perioada 01.02.2013 - 31.12.2013 = ... lei;
- in anul 2014 = ... lei
- in anul 2015 = ... lei
- in anul 2016 = ... lei

În ceea ce privește diurna acordată pe teritoriul României, pentru perioada 01.02 2013 - 31.12.2015, societatea a plătit fiecărui salariat pe toata perioada, diurna zilnica de 62,5 lei, nivel considerat de organele de inspecție fiscală ca depășind suma deductibilă fiscal în cuantum de 32,5 lei (reprezentând nivelul indemnizației de delegare de 13 lei stabilit de art. 9 din Hotărârea nr. 1860/21.12.2006 multiplicat de 2,5 ori pentru perioada 01.02.2013 - 26.01.2015) și de 42,5 lei (reprezentând nivelul indemnizației de delegare de 17 lei stabilit prin art. 3 coroborat cu art . 9 din Hotărârea nr 1860/2006 , coroborat cu art.1 din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.

60/21.01.2015, multiplicat de 2,5 ori pentru perioada 27.01.2015-31.12.2015).

Astfel cum rezultă din art.18 lit.d) din Regulamentul de Ordine Interioară al LC TEHNIK SAT INSTAL SRL, în temeiul art. 44 al. 2 din Legea nr. 53/2003 privind Codul Muncii, salariații beneficiază de o indemnizație de delegare în sumă de 32,5 lei pe zi și în condițiile în care cazarea nu se efectuează în structuri de primire turistice, cheltuielile de cazare se compensează prin plată, pentru fiecare noapte, a sumei de 30 lei.

Având în vedere cele menționate mai sus suma de 62,5 lei înscrisă în ordinele de deplasare sub denumirea generică de "DIURNĂ" este alcătuită astfel:

- 32,5 lei indemnizație de delegare
- 30 lei compensarea cheltuielilor de cazare, în condițiile în care cazarea nu se efectuează în structuri de primire turistice.

Atât indemnizația de delegare, precum și suma achitată pentru compensarea cheltuielilor de cazare în condițiile în care cazarea nu se efectuează în structuri de primire turistice, au fost plătite personalului cu respectarea prevederilor art. 55 alin.(2) lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal la data de 31.12.2015, iar pe cale de consecință asimilarea cu venituri din salarii a sumei de 30 lei platită pe zi de delegație fiecărui salariat pentru perioada 01.02.2013 - 26.01.2015 și a sumei de 20 lei platită pe zi de delegație fiecărui salariat pentru perioada 27.01.2015-31.12.2015 este netemeinică și nelegală, prin urmare suma de ... lei calculată cu titlu de impozit pe veniturile din salarii și suma de ... lei calculată cu titlu de contribuții sociale aferente acestora nu sunt datorate.

De asemenea, petenta mai aduce următoarele precizări, cu referire la constatările din Raportul de inspecție fiscală:

- Contractul nr. 1/25.06.2008 are ca obiect instalatii CATV , (cablu antena pentru televiziune) prestatii care s-au efectuat numai până în anul 2009, iar în perioada următoare, datorită schimbărilor de natură tehnică a rețelelor de telefonie și internet, prestațiile au fost de alta natură, constând în realizarea de infrastructura cu fibra optica (DTH- direct to home, FTH- fibre to home, GPON- retea complexa pentru internet si telefonie), cum de altfel rezultă și din facturile emise detaliat pe fiecare tip de lucrare efectuată, și chiar din raportul de inspecție fiscală. Lucrarile au fost efectuate în fapt, în baza comenzilor emise de către L SRL , pentru aceste lucrari nu a mai fost încheiat nici un contract, având în vedere buna colaborare ulterioară, înscrierea pe facturile de prestatii a contractului nr.../25.06.2008 s-a facut dintr-o eroare, care este evidentiata chiar de obiectul acestuia care nu se identifica cu prestatiile efectuate.

- Cu privire la asigurarea cazarii personalului, datorita nemulțumirii salariaților privind condițiile de cazare asigurate de către L SRL în perioada prestatilor de servicii pentru CATV , s-a convenit ulterior de comun acord cu salariații și L SRL, având în vedere și prevederile Regulamentului de ordine interioara, să se procedeze la compensarea cheltuielilor de cazare

prin plata, pentru fiecare noapte, a sumei de 30 lei, compensatie care se va include in pretul prestatilor, acord care nu s-a încheiat într-o forma scrisă.

- În ceea ce priveste forma utilizată pentru definirea sumelor achitate angajaților, opinăm că aceasta nu are importanță deosebită, atâta vreme ce din totalul sumelor zilnice achitate în cuantumul de 62,5 lei, rezultă clar și fără echivoc că acestea sunt alcătuite din 32,5 lei - indemnizatie de delegare și 30 lei - compensarea cheltuielilor de cazare, în condițiile în care cazarea nu se efectuează în structuri de primire turistice, sume acordate în limitele prevederilor art. 55 alin.(2) lit.) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pana la data de 31.12.2015.

Având în vedere cele menționate mai sus, petenta consideră că potrivit prevederilor punctului 46 din OMFP 3055/2009, aplicabil în perioada verifică, în speță se aplică principiul prevalenței economicului asupra juridicului, invocând și alte prevederi din acest Ordin, precum și din OMFP 1802/2014.

2) Cu privire la impozitul pe profit

Petenta consideră că nu datorează bugetului de stat impozit pe profit aferent anului 2011 în suma de ... lei și aferent anului 2012 suma de ... lei, motivele pentru care X SRL nu datorează aceste sume fiind aceleași cu cele invocate la punctul nr. 1 al contestației, nemaifiind reluate în motivare.

În concluzie, se solicită admiterea contestației împotriva deciziei de impunere nr. F-HD .../10.08.2017 și a raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../10.08.2017 și:

- (a) anularea deciziei de impunere nr. F-HD .../10.08.2017;
- (b) constatarea nelegalității raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../10.08.2017.

II. Ca urmare a inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Hunedoara– Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:

1) Cu privire la impozitul pe venituri din salarii și contribuții aferente

Perioada supusa inspectiei fiscale este 01.02.2013 – 31.12.2016

S-a constatat ca în perioada supusă controlului societatea X SRL a obtinut venituri din lucrari executate si servicii prestate pentru principalul client al societatii, SC L SRL Oradea. Serviciile prestate au constat in realizare infrastructura cu fibra optica, instalare cablu TV si alte lucrari specifice, in baza Contractului nr.../25.06.2008 mentionat pe fiecare factura emisa de SC X SRL catre SC L SRL Oradea.

Potrivit situatiilor atasate la facturile emise si a ordinelor de deplasare intocmite nominal pentru fiecare salariat al societatii, beneficiarul final al lucrarilor efectuate a fost R SA. Delegatiile salariatilor poarta stampila beneficiarului, respectiv a punctelor de lucru R SA unde s-au realizat lucrarile. Lucrarile s-au efectuat in diverse locatii de pe teritoriul Romaniei si al Ungariei.

Pentru deplasarea salariatilor, SC. X SRL a platit acestora diurna atat pentru deplasarile in Ungaria cat si in diferite locatii din Romania.

Valoarea totala a cheltuielilor cu diurna inregistrata in evidenta contabila este in perioada 01.01.2011 – 31.12.2016 de ... lei din care:

- in anul 2011 = ... lei
- in anul 2012 = ... lei
- in perioada 01.01.2013 – 31.01.2013 = ... lei
- in perioada 01.02.2013 – 31.12.2013 = ... lei
- in anul 2014 = ... lei
- in anul 2015 = ... lei
- in anul 2016 = ... lei

S-a constatat ca in ceea ce priveste diurna acordata pe teritoriul Romaniei, pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2015, societatea nu a respectat prevederile legale privind nivelul legal al diurnei acordate, respectiv a platit fiecarui salariat pe toata perioada, diurna zilnica de 62,5 lei.

Pentru perioada 01.01.2011 – 26.01.2015 nivelul indemnizatiei de delegare a fost de **13 lei**, stabilit de art.9 din Hotararea nr.1860/2006, iar pentru perioada 27.01.2015 – 31.12.2016 nivelul indemnizatiei de delegare a fost de **17 lei**, stabilit de art.1 din Ordinul nr.60/2015.

Începand cu data de 01.02.2013, potrivit art. 55 alin.(2) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pana la data de 31.12.2015 sunt considerate si asimilate salariilor - indemnizația și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice

În consecinta:

- pentru perioada 01.02.2013 – 26.01.2015 diurna legala este de 13 lei x 2,5 = 32,5 lei/zi
- pentru perioada 27.01.2015 – 31.12.2015 diurna legala este de 17 lei x 2,5 = 42,5 lei/zi

În concluzie, pentru perioada 01.02.2013 – 26.01.2015 diurna zilnica legala acordata fiecarui salariat a fost depasita cu 30 lei (62,50 lei acordata – 32,50 lei legala), iar pentru perioada 27.01.2015 – 31.12.2015 diurna zilnica legala acordata fiecarui salariat a fot depasita cu 20 lei (62,50 lei acordata – 42,50 lei legala).

Cumulat, suma totala de ... lei, acordata peste nivelul legal stabilit este considerata si asimilata veniturilor din salarii si este supusa impozitului pe veniturile din salarii si a contributiilor sociale aferente.

- pentru perioada 01.02.2013 – 31.12.2013 a fost considerata si asimilata veniturilor din salarii suma de ... lei;
- pentru anul 2014 a fost considerata si asimilata veniturilor din salarii suma de ... lei;

- pentru anul 2015 a fost considerata si asimilata veniturilor din salarii suma de ... lei.

În timpul inspectiei fiscale a fost majorata baza impozabila cu suma de ... lei si a fost stabilit impozit pe veniturile din salarii suplimentar de plata de ... lei.

Referitor la modul de determinare, inregistrare și declarare a contributiilor sociale aferente veniturilor de natură salarială determinate suplimentar:

În timpul inspectiei fiscale a fost majorata baza impozabila cu suma de ... lei si au fost stabilite următoarele obligatii fiscale suplimentare:

- CAS angajator ... lei;
 - CAS angajați ... lei;
 - Contribuția de asigurare pt. accidente ... lei;
- de muncă și boli profesionale
- Șomaj angajator ... lei;
 - Șomaj angajat ... lei;
 - Fond garantare plată creanțe salariale ... lei;
 - CASS angajator ... lei;
 - CASS angajați ... lei;
 - concedii și indemnizații ... lei

2) Cu privire la impozitul pe profit

Perioada supusa inspectiei fiscale este 01.01.2011 – 31.12.2016.

S-a constatat ca în perioada supusă controlului societatea X SRL a obtinut venituri din lucrari executate si servicii prestate pentru principalul client al societatii, SC L SRL Oradea. Serviciile prestate au constat in realizare infrastructura cu fibra optica, instalare cablu TV si alte lucrari specifice, in baza Contractului nr.../25.06.2008 mentionat pe fiecare factura emisa de SC X SRL catre SC L SRL Oradea.

Potrivit situatiilor atasate la facturile emise si a ordinelor de deplasare intocmite nominal pentru fiecare salariat al societatii, beneficiarul final al lucrarilor efectuate a fost R SA. Delegatiile salariatilor poarta stampila beneficiarului, respectiv a punctelor de lucru R SA unde s-au realizat lucrarile. Lucrarile s-au efectuat in diverse locatii de pe teritoriul Romaniei si al Ungariei.

Pentru deplasarea salariatilor, SC. X SRL a platit acestora diurna atat pentru deplasarile in Ungaria cat si in diferite locatii din Romania.

Valoarea totala a cheltuielilor cu diurna inregistrata in evidenta contabila este in perioada 01.01.2011 – 31.12.2016 de ... lei din care:

- in anul 2011 = ... lei
- in anul 2012 = ... lei
- in perioada 01.01.2013 – 31.01.2013 = ... lei
- in perioada 01.02.2013 – 31.12.2013 = ... lei
- in anul 2014 = ... lei
- in anul 2015 = ... lei

- in anul 2016 = ... lei

S-a constatat ca in ceea ce priveste diurna acordata pe teritoriul Romaniei, pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2015, societatea nu a respectat prevederile legale privind nivelul legal al diurnei acordate, respectiv a platit fiecarui salariat pe toata perioada, diurna zilnica de 62,5 lei.

Pentru perioada 01.01.2011 – 26.01.2015 nivelul indemnizatiei de delegare a fost de **13 lei**, stabilit de art.9 din Hotararea nr.1860/2006, iar pentru perioada 27.01.2015 – 31.12.2016 nivelul indemnizatiei de delegare a fost de **17 lei**, stabilit de art.1 din Ordinul nr.60/2015.

Astfel, pentru perioada 01.01.2011 – 31.01.2013, potrivit art.21 alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cheltuielile cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate au deductibilitate limitata, limita fiind de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice.

Începand cu data de 01.02.2013, potrivit art. 55 alin.(2) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pana la data de 31.12.2015 sunt considerate si asimilate salariilor - indemnizația și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice.

În consecinta:

- pentru perioada 01.01.2011 – 31.01.2013 diurna legala este de 13 lei x 2,5 = 32,5 lei/zi, iar ceea ce depaseste aceasta suma zilnica este cheltuiala nedeductibila fiscal;

- pentru perioada 01.02.2013 – 26.01.2015 diurna legala este de 13 lei x 2,5 = 32,5 lei/zi iar ceea ce depaseste aceasta suma zilnica este considerata si asimilata veniturilor din salarii;

- pentru perioada 27.01.2015 – 31.12.2015 diurna legala este de 17 lei x 2,5 = 42,5 lei/zi iar ceea ce depaseste aceasta suma zilnica este considerata si asimilata veniturilor din salarii.

În concluzie, pentru perioada 01.01.2011 – 26.01.2015 diurna zilnica legala acordata fiecarui salariat a fost depasita cu 30 lei (62,50 lei acordata – 32,50 lei legala), iar pentru perioada 27.01.2015 – 31.12.2015 diurna zilnica legala acordata fiecarui salariat a fot depasita cu 20 lei (62,50 lei acordata – 42,50 lei legală).

- pentru perioada 01.01.2011 – 31.01.2013 suma totala de ... lei, acordata peste nivelul legal stabilt este cheltuiala nedeductibila fiscal din care:

- pentru anul 2011 = ... lei

- pentru anul 2012 = ... lei

- pentru luna ianuarie 2013 = ... lei

În perioada verificata, SC X SRL a efectuat investitii financiare constand in plasamente financiare la Fondul deschis de investitii BRD

Simfonia, pentru care a obtinut un profit in suma de ... lei, neînregistrat în contabilitate ca și venituri financiare.

În consecinta, in timpul inspectiei fiscale s-a majorat baza de impunere pentru impozitul pe profit cu suma de ... lei.

Recapitulând, in timpul inspectiei fiscale s-au stabilit urmatoarele:

- pentru perioada 2011 – 2012 a fost majorata baza impozabila cu ... lei si s-a stabilit impozit pe profit suplimentar de plata de ... lei
- pentru anul 2014 a fost diminuata baza impozabila cu ... lei si a fost diminuata obligatia de plata cu ... lei.
- la data de 31.12.2016, cumulat, rezultatul fiscal stabilit in timpul inspectiei fiscale este pierdere fiscala de recuperat in perioadele urmatoare de ... lei (2013 = ... lei, 2014 = ... lei, 2015 = ... lei si 2016 = ... lei).

III. Luând in considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative în vigoare pentru perioada verificată, se rețin următoarele:

Societatea X SRL are sediul în municipiul ..., jud.Hunedoara, CUI ..., ..., reprezentată legal prin dl.Iacob Ioan Lucian în calitate de administrator .

Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../10.08.2017 emis de către A.J.F.P Hunedoara – Inspectie Fiscală, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. (...)

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;” coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-HD .../10.08.2017 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de A.J.F.P Hunedoara – Inspectie Fiscală.

Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../10.08.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice

1) Cu privire la impozitul pe venituri din salarii în sumă de ... lei

În fapt, în perioada 01.02.2013 – 31.12.2016, petenta a obținut venituri din lucrări executate și servicii prestate pentru principalul client al societății, SC L SRL Oradea, constând în realizarea de infrastructura cu fibra optica, instalare cablu TV și alte lucrări specifice în diverse locații de pe teritoriul României și al Ungariei, beneficiarul final al lucrărilor efectuate fiind R SA. .

Lucrările s-au efectuat în diverse locații, atât pe teritoriul României și în Ungaria. Pentru perioada în care salariații au fost delegați/detașați, societatea petentă a plătit fiecărui salariat pe toată perioada, diurnă zilnică de 62,5 lei, formată din indemnizație de delegare în sumă de 32,5 lei pe zi și cheltuieli de cazare, pentru fiecare noapte, în sumă de 30 lei, întrucât cazarea nu a fost asigurată la unități de primire turistice.

Organele de inspecție fiscală au considerat că suma de 62,5 lei a depășind suma deductibilă fiscal în cuantum de 32,5 lei (reprezentând nivelul indemnizației de delegare de 13 lei stabilit de art. 9 din Hotărârea nr. 1860/21.12.2006 multiplicat de 2,5 ori pentru perioada 01.02.2013 - 26.01.2015) și de 42,5 lei (reprezentând nivelul indemnizației de delegare de 17 lei stabilit prin art. 3 coroborat cu art. 9 din Hotărârea nr 1860/2006 , coroborat cu art.1 din OMFP nr. 60/21.01.2015, multiplicat de 2,5 ori pentru perioada 27.01.2015-31.12.2015).

Astfel, pentru perioada 01.02.2013 – 26.01.2015, cuantumul sumelor acordate cu titlu de diurnă și considerate de organele de inspecție fiscală ca depășind nivelul deductibil fiscal este de ... lei, sumă supusa impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale aferente.

Prin contestație petenta consideră că acordarea sumei de 30 lei/salariat/noapte de cazare este legală, astfel că se încadrează în plafoanele stabilite de prevederile legale ca fiind deductibile fiscal în ceea ce privește acordarea diurnei.

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art.55 alin. 2 lit.i) și art.(4) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabile la nivelul anului 2013, unde se precizează:

“ART. 55 Definirea veniturilor din salarii

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

i) indemnizația și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice. Aceste prevederi se aplică și în cazul salariaților reprezentanțelor din România ale persoanelor juridice străine;

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

g) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare”, precum și cele de la pct.85 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal date în aplicarea acestui articol:

“ 85. În categoria cheltuielilor de delegare și detașare se cuprind cheltuielile cu transportul, cazarea, precum și indemnizația de delegare și de detașare în țară și în străinătate, stabilite în condițiile prevăzute de lege sau în contractul de muncă aplicabil.”

De asemenea, aceste prevederi se coroborează cu cele ale Hotărârii nr. 1.860/2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, aplicabile pentru anul 2013, după cum urmează:

„Cheltuieli de cazare

ART. 26

(1) Persoana trimisă în delegare într-o localitate situată la o distanță mai mare de 50 km de localitatea în care își are locul permanent de muncă și în care nu se poate înapoia la sfârșitul zilei de lucru are dreptul la decontarea cheltuielilor de cazare efectuate, pe baza documentelor justificative, în cazul cazării în structurile de primire turistice, pentru o

cameră cu pat individual sau, în cazul în care unitatea nu dispune de o astfel de cameră, pentru o cameră cu două paturi, a căror clasificare este de maximum 3 stele sau flori.

(2) În cazul în care cazarea s-a făcut într-o structură de primire turistică de confort superior celei de 3 stele, se decontează numai 50% din tariful de cazare perceput.

ART. 27

În structurile de primire turistice se includ: hoteluri, moteluri, vile, bungalouri, cabane, campinguri, sate de vacanțe, pensiuni, popasuri turistice, spații de campare organizate în gospodăriile populației destinate prin construcție cazării.

ART. 28

În situația în care personalul aflat în delegare nu se cazează în condițiile prevăzute la art. 26, cheltuielile de cazare se compensează prin plata, pentru fiecare noapte, a sumei de 30 lei.”

Prin OMFP nr. 60/2015 pentru actualizarea cuantumului indemnizației zilnice de delegare și detașare, precum și a sumei ce reprezintă compensarea cheltuielilor de cazare ale personalului aflat în delegare în situația în care acesta nu beneficiază de cazare în structuri de primire turistică, prevăzute în anexa la Hotărârea Guvernului nr. 1.860/2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, se modifică cuantumul indemnizației de delegare și detașare, precum și cel al cheltuielilor de cazare, astfel:

“ Articolul 1

(1) *Cuantumul indemnizației zilnice de delegare și detașare prevăzut la art. 9 din anexa la Hotărârea Guvernului nr. 1.860/2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, cu modificările și completările ulterioare, se majorează la 17 lei.*

(2) *Cuantumul sumei ce reprezintă compensarea cheltuielilor de cazare ale personalului aflat în delegare prevăzut la art. 28 din anexa la Hotărârea Guvernului nr. 1.860/2006, cu modificările și completările ulterioare, și care nu se cazează în condițiile art. 26 din Hotărârea Guvernului nr. 1.860/2006, cu modificările și completările ulterioare, se majorează la 45 de lei.”*

Atât în conținutul Raportului de inspecție fiscală, cât și prin contestație, se face referire la faptul că societatea X SRL a acordat salariaților săi, pentru perioada în care au fost delegați/detașați, sume de bani cu titlu de „diurne”, în cuantum de 62,5 lei/zi, în perioada supusă controlului, respectiv 2013-2015 .Explicațiile petentei în ceea ce privește componența acestei sume se referă la faptul că, suma de 32,5 lei reprezintă indemnizație de delegare, iar suma de 30 lei reprezintă

compensarea cheltuielilor de cazare, în condițiile în care cazarea nu s-a efectuat în structuri de primire turistice.

Aceste aspecte se regăsesc și în Regulamentul de ordine interioară (ROI) prin care se stabilesc dispoziții referitoare la organizarea și disciplina muncii în cadrul societății X SRL și unde, la cap.II „Drepturile și obligațiile părților” art.18 se prevede:

„Personalul SC X SRL are următoarele drepturi:

d. să primească pentru perioada în care se află în delegare o indemnizație de delegare în sumă de 32,5 lei pe zi, să i se deconteze, în cazul în care se deplasează cu autoturismul propriu, contravaloarea a 7,5 litri de carburant la 100 km parcurși pe distanța cea mai scurtă, să i se deconteze cheltuielile de cazare efectuate, pe baza documentelor justificative, în cazul cazării în structurile de primire turistice...iar în situația în care nu se cazează în structuri de primire turistice, cheltuielile de cazare se compensează prin plata, pentru fiecare noapte, a sumei de 30 de lei.”

Potrivit prevederilor art. 44 alin.(2) din Codul muncii adoptat prin Legea 53/2003,

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

Astfel, în cazul în care salariatul a suportat cheltuielile de cazare, acesta este îndreptățit la recuperarea acestora.

Din toate cele prezentate anterior se desprinde concluzia că, în situația în care un salariat este trimis în delegație de către angajatorul său și nu se cazează în structuri de primire turistice, are dreptul la compensarea cheltuielilor cu cazarea efectuate pe cont propriu într-un quantum stabilit de prevederile legale, în speță 30 lei/noapte, respectiv 45 lei/noapte, începând cu anul 2015.

Acordarea acestor sume de angajator trebuie însă să se facă **în condițiile legii**, așa după cum se menționează și în conținutul art.44 alin.(2) din Codul Muncii, mai-sus citat.Potrivit prevederilor art. 6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicată

“(1)Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

De asemenea, în OMFP nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile, aplicabil perioadei 2013-2015 se prevede:

„ 2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;

- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;
- **alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.**

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”

Așadar, nicio operațiune economico-financiară din activitatea unei entități nu poate fi efectuată fără să aibă la bază un document pe baza căruia să fie înregistrată în contabilitate. Altfel spus, deși la prima vedere prevederile legale referitoare la necesitatea prezentării documentelor justificative care să ateste realitatea cazării salariaților trimiși în delegație ar fi aplicabile doar în situația în care aceștia se cazează în structuri de primire turistice, din coroborarea textelor legale incidente în speță rezultă că și în situația în care cazarea se efectuează pe cont propriu, acordarea unor sume de bani compensatorii de către angajator trebuie să aibă la bază **documente justificative**.

Din dosarul contestației nu rezultă că pentru cheltuielile efectuate cu cazarea de către persoana delegată, aceasta ar fi prezentat un document justificativ, de unde să reiasă informații cu privire la scopul deplasării, cheltuielile efectuate pe parcursul deplasării și o declarație pe proprie răspundere de unde să reiasă motivele pentru care cazarea nu s-a realizat în unități specializate și sumele de bani suportate de delegat pentru cazarea în alte condiții decât cele în unități specializate.

Prezentarea de către petentă, a unor ordine de deplasare insuficient completate, conform prevederilor legale și a cerințelor formularului, nu face dovada realității susținerii din contestație potrivit căreia „*suma de 62,5 lei înscrisă în ordinele de deplasare sub denumirea generică de "DIURNĂ" este alcătuită astfel: 32,5 lei indemnizație de delegare și 30 lei compensarea cheltuielilor de cazare...*”, întrucât la rubrica intitulată „Cheltuieli efectuate conform documentelor anexate” de pe formularul „Ordin de deplasare”, este trecută doar mențiunea „*Diurnă ...zile x 62,5*”.

Concluzionând cele prezentate, se reține că, deși acordarea unei sume de bani pentru compensarea cheltuielilor cu cazarea în situația în

care un salariat trimis în delegație nu se cazează în structuri de primire turistice, ci în alte condiții, este permisă de prevederile legale, înregistrarea în contabilitate a acestor sume cu destinația „decontări/cheltuieli cu cazarea salariaților” nu poate fi făcută decât dacă aceste plăți au la bază documente justificative.

Or în speța de față, deși petenta susține că din suma de 62,5 lei acordată generic cu titlu de „diurnă”, o parte, respectiv 30 de lei, reprezintă compensarea cheltuielilor cu cazarea, nu face nicio dovadă a realității celor susținute, nu prezintă niciun document sau decont de cheltuieli din care să rezulte numele și prenumele salariaților delegați, perioada delegării, locul unde își desfășoară activitatea, sumele acordate cu titlu de diurnă și sumele acordate cu titlu de decontare a cheltuielilor cu cazarea efectuate pe cont propriu, motivele pentru care nu s-a optat pentru cazarea în structuri de primire turistice etc.

În considerarea expresă a prevederilor art. 7, art. 73 și art. 276 alin.(4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care dispun:

„ART. 7

Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(1) *În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.”*

“ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

“ ART. 276

Soluționarea contestației

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei...”

cu adresa nr..../2018, comunicată petentei în data de 20.04.2018, conform semnăturii de pe confirmarea de primire existentă în copie la dosarul cauzei, organul de soluționare a solicitat petentei completarea dosarului contestației cu documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală cu care să facă dovada susținerilor din contestație referitoare la faptul că suma de 62,5 lei înscrisă în ordinele de deplasare sub denumirea generică de “ DIURNĂ” este alcătuită din 32,5 lei indemnizație de delegare și 30 lei compensarea cheltuielilor de cazare, în condițiile în care cazarea nu se efectuează în structuri de primire turistice.

Pâna la data soluționării contestației societatea petentă nu a dat curs solicitării transmise, nefiind astfel respectate prevederile art.269 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală :

„ ART. 269 Forma și conținutul contestației

(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestației;
- c) motivele de fapt și de drept;
- d) dovezile pe care se întemeiază;**

În acest sens s-a pronunțat și Curtea de Apel Timișoara prin Decizia nr.3931/2014, definitivă, din care cităm:

„ ... prin contestație reclamanta a invocat că marfa ... îi aparține, fără însă a face dovada în acest sens, deși pentru soluționarea contestației organul fiscal a emis mai multe adrese pentru ca aceasta să depună documente și înregistrări în dovedirea calității de proprietar. Reclamanta nu s-a conformat însă...

În același sens cu privire la avizele de însoțire a mărfii în cauză, Tribunalul a constatat că în mod corect a reținut organul de soluționare a contestației că nu respectă nici prevederile contractuale dintre părți, ... și nici prevederile legale fiscale incidente ale ordinului nr. 3512 din 27.11.2008 privind documentele financiar contabile cu privire între altele la denumirea și cantitatea bunurilor livrate, prețul sau valoarea acestora și ca atare nu au fost avute în vedere la stabilirea situației fiscale a reclamantei.

Tribunalul a mai reținut că, **în condițiile în care reclamanta nu a depus în susținerea contestației alte documente sau înregistrări din care să se rețină o altă situație fiscală decât cea avută în vedere la emiterea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere, în mod corect s-a reținut de către organele fiscale incidența livrărilor de bunuri efectuate cu piață bunurile constatate lipsă din gestiune, astfel că potrivit art.137 din Legea nr.571/2003 în situația de față baza de impozitare pentru TVA este constituită din prețul de cumpărare la bunurilor respective sau al unor bunuri similare și s-au stabilit în consecință obligații de plată de natura TVA.**”

Pe cale de consecință, în condițiile în care, în exercitarea rolului său activ, organul de soluționare a contestației, pentru determinarea stării de fapt fiscale, a procedat la solicitarea de informații - așa cum rezultă din paragrafele precedente – în condițiile legii, iar petenta nu a completat dosarul cauzei cu cele solicitate, nemotivându-și pretențiile din contestația formulată, suma de 62,5 lei acordată de petentă salariaților aflați în delegație va fi considerată diurnă, așa după cum de altfel este înscris și pe Ordinele de deplasare prezentate în susținerea contestației, în cauză fiind aplicabile prevederile legale care reglementează plafonul indemnizațiilor de delegare/detașare peste care acestea sunt considerate venituri de natură salarială și sunt supuse impozitării, după cum urmează:

- art.55 alin. 2 lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabile la nivelul anului 2013, unde se precizează:

“ART. 55 Definirea veniturilor din salarii

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

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

- pct. 68 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

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

n⁶) indemnizația primită de angajați pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, precum și orice alte sume de aceeași natură, pentru partea care depășește de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice, pentru drepturile aferente perioadei începând cu data de 1 februarie 2013.”

- pct.106 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

„ Venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o luna 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”.

Pentru perioada 01.01.2013 – 26.01.2015 nivelul indemnizației de delegare a fost de **13 lei**, conform art.9 din Hotărârea Guvernului nr.1860/2006, iar pentru perioada 27.01.2015 – 31.12.2016 nivelul indemnizației de delegare a fost de **17 lei**, potrivit modificărilor aduse prin OMFP nr. 60/2015 pentru actualizarea cuantumului indemnizației zilnice de delegare și detașare, precum și a sumei ce reprezintă compensarea cheltuielilor de cazare ale personalului aflat în delegare în situația în care acesta nu beneficiază de cazare în structuri de primire turistică, prevăzute în anexa la Hotărârea Guvernului nr. 1.860/2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului.

Începând cu data de 01.02.2013, potrivit art. 55 alin.(2) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil perioadei 2013-2015, sunt considerate și asimilate salariilor indemnizația și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice, respectiv:

- pentru perioada 01.02.2013 – 26.01.2015 diurna legală este de 13 lei x 2,5 = 32,5 lei/zi

- pentru perioada 27.01.2015 – 31.12.2015 diurna legala este de 17 lei x 2,5 = 42,5 lei/zi

Astfel, diurna zilnică legală acordată de societatea X SRL fiecărui salariat aflat în delegație a fost depășită după cum urmează:

- pentru perioada 01.02.2013 – 26.01.2015 cu suma de 30 lei (62,50 lei acordată – 32,50 lei legală);
- pentru perioada 27.01.2015 – 31.12.2015 cu suma de 20 lei (62,50 lei acordată – 42,50 lei legală).

Suma totala de ... lei, acordată în perioada 2012-2015 de societatea X SRL cu titlu de diurnă, peste nivelul legal stabilit, este considerată și asimilată veniturilor din salarii, fiind supusă impozitului pe veniturile din salarii conform prevederilor legale enunțate anterior:

- pentru perioada 01.02.2013 – 31.12.2013 suma de ... lei;
- pentru anul 2014 suma de ... lei;
- pentru anul 2015 suma de ... lei,

Având în vedere considerentele prezentate, în mod legal a fost stabilit în sarcina petentei un impozit pe veniturile din salarii suplimentar în sumă de ... lei, astfel că pentru acest capăt de cerere contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată, conform prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

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

coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Ordinul A.N.A.F. nr. 3741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.

2) Cu privire la contribuții sociale în sumă de ... lei

În fapt, urmare inspecției fiscale, s-a constatat că o parte din sumele acordate de societatea X SRL cu titlu de diurne salariaților care au fost delegați în alte localități în vederea realizării contractelor încheiate de petentă, au caracter de venituri de natură salarială, fiind depășită limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice. Astfel, pentru veniturile salariale stabilite suplimentar în sumă totală de ... lei, în conformitate cu prevederile:

- art. 296⁵ alin (1), (2), (2¹), (3), (4) și (5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- art. 296⁴ alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

s-a procedat la stabilirea suplimentară a contribuțiilor sociale datorate în sumă totală de ... lei.

Prin contestație petenta susține că o parte din suma acordată cu titlu de diurnă salariaților reprezintă decontarea cheltuielilor de cazare efectuate de aceștia, nereprezentând astfel venituri de natură salarială.

În drept, prevederile care reglementează baza de calcul a contribuțiilor sociale datorate atât de angajator, cât și de angajat, sunt cele din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

„ **ART. 296⁴ Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale**

(1) Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), reprezintă câștigul brut realizat din activități dependente, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, care include:

.....
ART. 296⁵ Baza de calcul al contribuțiilor sociale datorate de angajatori, entități asimilate angajatorului și orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor.

(1) În sistemul public de pensii, în cazul contribuabililor prevăzuți la art. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b). Baza de calcul nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților pentru care angajatorul datorează contribuție diferențiată în funcție de condițiile de muncă, din luna pentru care se calculează această contribuție datorată bugetului asigurărilor sociale de stat și valoarea corespunzătoare a de 5 ori câștigul salarial mediu brut.

(2) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), corectată cu excepțiile prevăzute la art. 296¹⁵ și art. 296¹⁶ lit. b). În baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate se includ și veniturile prevăzute la art. 296¹⁷ alin. (6).

(2¹) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), corectată cu excepțiile prevăzute la art. 296¹⁵ și art. 296¹⁶ lit. e). În baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate se includ și veniturile prevăzute la art. 296¹⁷ alin. (7). Baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților din luna pentru care se calculează contribuția și valoarea corespunzătoare a 12 salarii minime brute pe țară garantate în plată.

(3) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări pentru șomaj prevăzută de lege reprezintă suma câștigurilor brute acordate persoanelor prevăzute

la art. 296³ lit. a) și b), asupra cărora există, potrivit legii, obligația de plată a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj.

(4) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e), care pot să angajeze forță de muncă pe bază de contract individual de muncă, în condițiile prevăzute de Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, care au, cu excepția instituțiilor publice definite conform Legii nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare și Legii nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, obligația de a plăti lunar **contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale**, baza lunară de calcul a acestei contribuții reprezintă suma câștigurilor brute, realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii, inclusiv de salariații care cumulează pensia cu salariul, în condițiile legii, cu excepția veniturilor de natura celor prevăzute la art. 296¹⁵.

(5) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul al **contribuției de asigurare la accidente de muncă și boli profesionale** reprezintă suma câștigurilor brute realizate lunar de persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), respectiv salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată, corespunzător numărului zilelor lucrătoare din concediul medical, cu excepția cazurilor de accident de muncă sau boală profesională.”

Așa după cum rezultă din textele legale citate, toate aceste categorii de contribuții se calculează asupra sumei câștigurilor brute realizate lunar de salariații încadrați cu contract individual de muncă. Aplicând aceste prevederi legale, prin actul de impunere contestat s-au stabilit suplimentar următoarele contribuții sociale:

- CAS angajator	... lei;
- CAS angajați	... lei;
- Contribuția de asigurare pt. accidente de muncă și boli profesionale	... lei;
- Șomaj angajator	... lei;
- Șomaj angajat	... lei;
- Fond garantare plată creanțe salariale	... lei;
- CASS angajator	... lei;
- CASS angajați	... lei;
- concedii și indemnizații	... lei

În acest sens s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție care, prin Decizia nr.378/2014 precizează:

„Odată stabilit caracterul de drepturi salariale a sumelor menționate anterior, consecința logică este existența tuturor obligațiilor instituite de legislația în vigoare pentru această categorie.

Curtea de apel a apreciat că organul fiscal a reținut corect că contribuțiile sociale se calculează asupra tuturor veniturilor de natură salarială, legiuitorul stabilind că aceste venituri cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă și, în consecință,

reclamanta are obligația să calculeze și să vireze către bugetele sociale aferente contribuțiile pentru veniturile de natură salarială ...”

Întrucât prin contestație petenta nu aduce argumente cu care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, legate de legalitatea calculului de contribuții sociale, pentru acest capăt de cerere contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată, conform prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

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

coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Ordinul A.N.A.F. nr. 3741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.

3) Cu privire la impozitul pe profit în sumă de ... lei

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-HD .../10.08.2017, pentru perioada supusă controlului 01.01.2011 – 31.12.2016, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei aferent cheltuielilor cu depășirea limitei a de 2,5 ori nivelul legal al indemnizațiilor de delegare/detașare stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice, precum și pentru neînregistrarea în contabilitate a unor venituri din investiții financiare.

Prin contestație petenta contestă doar o parte din impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei, respectiv suma de ... lei, aferent cheltuielilor considerate nedeductibile fiscal privind depășirea limitei a de 2,5 ori nivelul legal al indemnizațiilor de delegare/detașare stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice în perioada 2011-2012.

În fapt, în perioada 01.01.2011 – 31.12.2016, petenta a obținut venituri din lucrări executate și servicii prestate pentru principalul client al societății, SC L SRL Oradea, constând în realizarea de infrastructura cu fibra optica, instalare cablu TV și alte lucrări specifice în diverse locații de pe teritoriul României și al Ungariei, beneficiarul final al lucrărilor efectuate fiind R SA. .

Lucrările s-au efectuat în diverse locații, atât pe teritoriul României și în Ungaria. Pentru perioada în care salariații au fost delegați/detașați, societatea petentă a plătit fiecărui salariat pe toată perioada, diurnă zilnică de 62,5 lei

Valoarea totală a cheltuielilor cu diurna înregistrată în evidența contabilă este, în perioada 01.01.2011 – 31.12.2016, de ... lei .

În ceea ce privește diurna acordată pe teritoriul României, pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2015, societatea nu a respectat prevederile legale privind nivelul legal al diurnei acordate, respectiv a plătit fiecărui salariat pe toată perioada, diurna zilnică de 62,5 lei.

Pentru perioada 01.01.2011 – 31.01.2013 suma totală de ... lei, acordată peste nivelul legal stabilit este cheltuială nedeductibilă fiscal din care:

- pentru anul 2011 = ... lei
- pentru anul 2012 = ... lei
- pentru luna ianuarie 2013 = ... lei

Prin contestație petenta susține că o parte din suma acordată cu titlu de diurnă salariaților reprezintă decontarea cheltuielilor de cazare efectuate de aceștia, respectiv suma de 30 lei/zi, întrucât cazarea nu a fost asigurată la unități de primire turistice, invocând ca și motive de susținere argumentele prezentate la capitolul cu impozitul pe venit și contribuții sociale și considerând astfel că nu datorează, cu titlu de impozit pe profit, suma de ... lei aferent anului 2011 și suma de ... lei aferent anului 2012.

În drept, sunt aplicabile prevederile din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

-art.21 alin.(2) lit.e):

„ 2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

e) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme”.

-art.21 alin.(3) lit.b):

„ Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

b) suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;”

- art. 19 alin.(1) și (2):

„(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

(2) Rezultatul fiscal se calculează trimestrial/anual, cumulat de la începutul anului fiscal.”

Așadar, din perspectiva impozitului pe profit, sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și au deductibilitate limitată cheltuielile cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru

deplasări în România și în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice.

Cu toate acestea, potrivit prevederilor art. 6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată:

"(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz."

De asemenea, în OMFP nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile, aplicabil perioadei 2013-2015 se prevede:

„ 2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;
- **alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.**

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare."

Așadar, nicio operațiune economico-financiară din activitatea unei entități nu poate fi efectuată fără să aibă la bază un document pe baza căruia să fie înregistrată în contabilitate. Altfel spus, deși la prima vedere cheltuielile cu cazarea salariatilor sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, din coroborarea textelor legale incidente în speță rezultă că și în situația în care cazarea se efectuează pe cont propriu, fără documente justificative, acordarea unor sume de bani compensatorii de către angajator trebuie să aibă la bază **documente justificative**.

Se reține că, deși acordarea unei sume de bani pentru compensarea cheltuielilor cu cazarea în situația în care un salariat trimis în

delegație nu se cazează în structuri de primire turistice, ci în alte condiții, este permisă de prevederile legale și considerată cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit, înregistrarea în contabilitate a acestor sume cu destinația „cheltuieli cu cazarea salariaților” nu poate fi făcută decât dacă aceste plăți au la bază documente justificative.

Or în speța de față, deși petenta susține că din suma de 62,5 lei acordată generic cu titlu de „diurnă”, o parte, respectiv 30 de lei, reprezintă compensarea cheltuielilor cu cazarea, nu face nicio dovadă a realității celor susținute, nu prezintă niciun document sau decont de cheltuieli din care să rezulte numele și prenumele salariaților delegați, perioada delegării, locul unde își desfășoară activitatea, sumele acordate cu titlu de diurnă și sumele acordate cu titlu de decontare a cheltuielilor cu cazarea efectuate pe cont propriu, motivele pentru care nu s-a optat pentru cazarea în structuri de primire turistice, modul de înregistrare în contabilitate a sumelor reprezentând cheltuieli cu cazarea etc.

Potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

„4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”

În lipsa unor astfel de informații și documente, în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat că suma de 62,5 lei acordată de petentă salariaților aflați în delegație reprezintă diurnă, așa după cum de altfel este înscris și pe Ordinele de deplasare prezentate în susținerea contestației, stabilind că pentru perioada 01.01.2011 – 31.01.2013 suma totală de ... lei, acordată peste nivelul legal stabilit este cheltuială nedeductibilă fiscal din care:

- pentru anul 2011 = ... lei
- pentru anul 2012 = ... lei
- pentru luna ianuarie 2013 = ... lei

Prevederile legale care reglementează modul de calcul al impozitului pe profit sunt cele de la art. 19 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(1)Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

(2)Rezultatul fiscal se calculează trimestrial/anual, cumulat de la începutul anului fiscal.”

Întrucât prin contestație petenta nu aduce argumente cu care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, legate de legalitatea calculului impozitului pe profit, pentru acest capăt de cerere contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată, conform prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

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

coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Ordinul A.N.A.F. nr. 3741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.

Pentru considerentele arătate, în temeiul art.279 din Legea nr.207/2015, republicată, titlul IX, privind soluționarea contestațiilor formulate împotriva măsurilor dispuse prin actele administrative fiscale, se

DECIDE:

1. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de Societatea X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F- nr.F-HD .../10.08.2017 privind suma de ... lei reprezentând:

- impozit pe profit	... lei
- impozit pe salarii	... lei
- CAS angajator	... lei
- CAS angajați	... lei
- Contribuția de asigurare pt. accidente de muncă și boli profesionale	... lei
- Șomaj angajator	... lei
- Șomaj angajat	... lei
- Fond garantare plată creanțe salariale	... lei
- CASS angajator	... lei
- CASS angajați	... lei
- concedii și indemnizații	... lei

2. Prezenta decizie se comunica la:

- Societatea X SRL cu sediul în municipiul ..., jud.Hunedoara;
- DGRFP Timisoara - A.J.F.P Hunedoara – Inspectie Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6 din OPANAF nr.3741/2015

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale, la Tribunalul

Timiș sau Tribunalul Hunedoara, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL