



**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  
e-mail:Contestații.ANAF@anaf.ro

**DECIZIA nr.000/2020  
privind soluționarea contestației depusă de  
X ,  
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr.000/2019**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de DGRFP prin adresa nr.000/2019, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/2019, asupra contestației formulată de X.

**X** contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019 de către organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP prin care s-a stabilit în sarcina societății suma totală de **000 lei**, reprezentând:

- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj în sumă de 000 lei;
- contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei;

- contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru concedii și indemnizații în sumă de 000 lei;
- contribuție asiguratorie pentru muncă în sumă de 000 lei.

Contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019, a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data la care a fost primită Decizia de impunere nr.000/2019, și de data depunerii contestației, potrivit ștampilei Registraturii AJFP aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

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

**I. X contestă Decizia de impunere nr.000/2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019 de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP, precizând următoarele:**

În perioada supusă inspecției fiscale, X a angajat personal pentru a executa diverse lucrări de construcții în S în baza unor contracte încheiate cu societățile P și R.

Societatea a detașat personalul angajat în baza contractelor individuate de muncă în S pentru a executa lucrările de construcții și a acordat, în conformitate cu dispozițiile legate, o diurnă zilnică corespunzătoare cu numărul de zile calendaristice de detașare.

Pentru a stabili obligațiile fiscale enumerate mai sus organele de inspecție fiscală au reținut că toate veniturile încasate sau de care au beneficiat salariații societății X, inclusiv indemnizațiile specifice detașării, care au prestat activitate în S, sunt considerate în România venituri nete asimilate salariilor și asupra cărora angajatorul avea obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor de asigurări sociale obligatorii și impozitele aferente.

Contrar constatărilor organelor de inspecție fiscală, organul competent în materia aplicării Legii nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul

prestării de servicii transnaționale, respectiv Inspectoratul Teritorial de Muncă a confirmat faptul că societatea se află în situația detașării transnaționale și că sumele acordate reprezintă indemnizații specifice detașării, așa cum reiese din Procesul verbal de control nr. 000/2019.

De asemenea, contestatara menționează că Inspectoratul Teritorial de Muncă, pe lângă constatarea existenței detașării transnaționale, a procedat și la sancționarea contravențională pentru că nu au fost transmise în Registrul Electronic de Evidență a salariaților informațiile prevăzute la art.3 alin.(2) lit.m) coroborat cu art.4 alin.(1) lit.d) din Hotărârea Guvernului nr. 905/2017, așa cum rezultă din Procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor nr.000/2019.

Din perspectiva regimului juridic, sunt aplicabile dispozițiile și noțiunile Directivei nr. 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, așa cum a fost transpusă în Legea nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale și ulterior în Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, iar nu dispozițiile Codului muncii.

Din perspectiva impozitului pe venit, sunt aplicabile dispozițiile Convenției de evitare a dublei impuneri încheiată între România și S precum și, în măsura în care nu sunt contrarii, dispozițiile din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și nu dispozițiile art. 12 din Regulamentul nr. 883/2004 așa cum susțin organele de inspecție fiscală la pag. 7 a RIF *"în ce privește impozitarea drepturilor de natură salarială."*

Din perspectiva contribuțiilor sociale, sunt incidente dispozițiile Regulamentului nr. 883/2004 doar în ceea ce privește identificarea statului competent și dispozițiile Codului fiscal în ceea ce privește cuantumul contribuțiilor, modalitatea de plată, etc.

Societatea susține că Directiva 96/71/CE definește lucrătorul detașat ca fiind *"un lucrător care, pe o perioadă limitată, își desfășoară munca pe teritoriu/ unui stat membru, diferit de cel în care lucrează în mod normal"*, definiție care rezultă și din art. 3 din Legea nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale.

X susține că așa cum rezultă și din preambulul Ordonanței de urgență a Guvernului nr.28/2015, dar și din conținutul Directivei nr. 96/71/CEE, transpusă în dreptul intern:

- noțiunea de delegare și cea de detașare reglementate de Codul muncii nu se confundă cu detașarea transfrontalieră prevăzută de Directiva nr. 96/71/CE;

- noțiunile din dreptul Uniunii Europene se aplică cu prioritate față de dispozițiile de drept intern cuprinse în Codul muncii;
- instituția muncii temporare se suprapune peste cea a detașării în cadrul prestării de servicii transnaționale în sensul Directivei nr. 96/71/CEE, așa cum rezultă neechivoc din dispozițiile art. 5 din Legea nr. 16/2017;
- condițiile fiecăreia din instituții (delegare, detașare, agent de muncă temporară, detașare transfrontalieră) sunt prevăzute de fiecare reglementare incidentă și nu pot translatate dintr-o reglementare într-alta;
- organul de inspecție fiscală nu a luat în considerare modificările aduse prin OUG nr. 28/2015, care au adus clarificări privind interpretarea noțiunii de detașare, ignorând faptul că detașarea, conform legislației europene din Regulamentul (CE) nr. 883/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2004 are o semnificație diferită față de art. 45 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii;
- indemnizația de delegare/detașare din dreptul intern al muncii nu are același înțeles cu indemnizația specifică detașării din Directiva 96/71/CEE.

Societatea afirmă că potrivit dispozițiilor Legii nr. 16/2017, care transpune Directiva 96/91/CE, punerea la dispoziție a unui salariat, de către un agent de muncă temporară, reprezintă neechivoc o modalitate de realizare a detașării transfrontaliere, iar faptul că salariații agentului de muncă temporară, detașați în cadrul prestării de servicii transnaționale, pot beneficia de indemnizația de specifică detașare rezultă din prevederile art. 2 alin. (1) lit. f) care definesc indemnizația specifică detașării ca fiind indemnizația destinată să asigure protecția socială a salariaților acordată în vederea compensării inconvenientelor cauzate de detașare, care constau în îndepărtarea salariatului de mediul său obisnuit.

Totodată, societatea precizează că întrucât Directiva nr. 96/71/CE permite acordarea indemnizației specifice detașării, cuantumul acesteia se stabilește prin raportare la dispozițiile din Hotărârii Guvernului nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar și consideră că angajații detașați în S. aveau toate aceste drepturi, și, deși au primit cazare și transport, au beneficiat de indemnizație care să compenseze disconfortul determinat de deșrădăcinarea lor.

X susține că Directiva 96/71/CE nu stabilește tratamentul fiscal ci doar tratamentul din perspectiva dreptului muncii, iar Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauzele care i-au fost deduse spre soluționare și care vizează directiva a arătat că legiuitorul european nu a armonizat normele de protecție a salariaților detașați transfrontalier, fiecare stat fiind liber să stabilească

conținutul acestor norme și invocă Cauza C 522/12, Tevfik Isbir împotriva DB Services GmbH.

În ce privește salariului minim din S, societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au nicio probă din care să rezulte existența unui salariu minim în domeniul construcțiilor în S și în mod nelegal au echivalat conținutului salariului minim din România cu cel din țara partenerilor de afaceri.

Totodată, contestatara invocă jurisprudența internă, respectiv Sentința civile nr.108/2017 a Curții de Apel Târgu Mureș, cu mențiunea că diferențele între cele două cazuri sunt pur formale și constau în faptul că instanța a avut în vedere dispozițiile corespondente în Vechiul Cod fiscal ale prevederilor art.76 alin.(4) lit.o) din Noul Cod fiscal și ale dispozițiilor din Normele metodologice de aplicare ale art. 76 alin. (4) lit. o) din Noul Cod fiscal, iar Convenția de evitare a dublei impunerii supusă analizei în acel caz a fost cea încheiată între România și Germania.

Astfel, societatea precizează că din interpretare coroborată a art. 55 alin. (4) lit. m) Cod fiscal astfel cum este explicat prin pct. 87<sup>5</sup> din Normele metodologice și a art. 90 alin. (2) Cod fiscal rezultă concluzia că toate veniturile din străinătate, cu excepția salariilor încasate din străinătate pentru care statul român nu dispune drept de impunere) se impozitează în România, dacă același venit s-ar fi impozitat în condițiile în care ar fi fost realizat în România.

În ce privește impozitul pe venit, indemnizațiile acordate salariaților reprezintă venituri neimpozabile în România, atât din perspectiva dispozițiilor Codului fiscal, cât și din cea a Convenției de evitare a dublei impunerii încheiate de România cu S aprobată prin Decretul nr. 418 din 5 decembrie 1979 și invocă art. 76 alin.(4) lit.k) din Codul fiscal și susține că sunt acordate în limita plafonului stabilit.

De asemenea, societatea susține că sumele primite pentru o activitate salarială desfășurată în străinătate, în speță în S, reprezintă venituri neimpozabile în România indiferent dacă sunt plătite în țară sau în străinătate, indiferent de tratamentul fiscal din statul de desfășurare a activității și chiar dacă nu ar fi considerate indemnizații de delegare/detașare sau indemnizații specifice detașării.

În ceea ce privește dispozițiile Convenției de evitare a dublei impunerii încheiate între România și S, societatea afirmă că are natura juridică a unui tratat internațional care se aplică cu prioritate față de dispozițiile art.1 alin.(3) din Codul fiscal și susține că neîndeplinirea oricăreia dintre cele trei condiții prevăzute la art.16 din Convenție, conduce la acordarea dreptului de impozitare în favoarea statului de desfășurare a activității.

Mai mult, contestatara afirmă că prin voința expresă a legiuitorului, veniturile din activitatea desfășurată în străinătate sunt în mod expres

neimpozabile în România, indiferent de tratamentul fiscal din S, așa cum dispune art. 76 alin. (4) lit. o) din Codul fiscal.

Totodată, societatea invocă art. 113 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și susține că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să stabilească faptul că sumele reprezentând impozit pe venit au fost plătite în mod nedatorat în România și să stabilească diferențele în minus și în exercitarea atribuțiilor să constate că majoritatea salariaților au avut o prezență în statul membru S pentru o perioadă/perioade de timp ce nu depășesc în total 183 de zile în cursul unui an fiscal vizat.

X afirmă că analiza supunerii indemnizațiilor acordate salariaților la plata contribuțiilor sociale trebuie realizată exclusiv în baza dispozițiilor Regulamentului nr. 883/2004 privind coordonarea sistemelor de asigurări sociale și a dispozițiilor Codului fiscal, doar în măsura în care România este statul competent în baza Regulamentului nr. 883/2004, or din România nu este statul competent, veniturile din indemnizații fiind supuse contribuțiilor sociale în S.

De asemenea, societatea menționează că în măsura în care s-ar aprecia că țara noastră este statul competent, veniturile din indemnizații sunt în mod expres excluse din baza de calcul a contribuțiilor sociale în baza dispozițiilor art.142 lit.g), 157 alin. (2), art. 187 alin. (2), art.195 alin. (2), art. 204 alin. (2), art. 212 alin. (2) și art. 220<sup>4</sup> alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât sumele acordate salariaților care au desfășurat activitate în S au natura juridică de indemnizații specifice detașării, fiind în mod expres astfel calificate de Directiva nr. 96/71/CE, precum și de legislația națională de transpunere a directivei.

Mai mult, contestatara menționează că principiul de bază al Regulamentului nr. 883/2004 este acela că persoanele cărora li se aplică regulamentul intră sub incidența legislației unui singur stat membru, după cum prevăd dispozițiile art. 11 alin. (1) din acest act normativ cu forță obligatorie și cu aplicabilitate directă, iar conform art. 11 alin. (3) lit. a) persoana care desfășoară o activitate salariată sau independentă într-un stat membru se supune legislației din statul membru respectiv, astfel încât salariații vor datora contribuții sociale în statul în care prestează activitate în conformitate cu principiul "*lex loci laboris*."

Principala excepție de la această regulă generală este menținerea afilierii lucrătorului ce urmează a fi detașat la schema de securitate socială a statului membru în care întreprinderea angajatoare își desfășoară în mod obișnuit activitatea, respectiv statul de origine a detașării, or, în lipsa obținerii de certificate A1, salariații detașați vor datora contribuții sociale în statul în care



prestează activitate, în speță S și face trimitere la adresa nr.000/12.2016 emisă de Casa Națională de Pensii pentru societatea Y într-o speță similară.

X susține că din cuprinsul Deciziei de impunere nr.000/.05,2019 lipsesc elementele esențiale, cu privire la temeiul de drept, care au stat la baza emiterii acestuia așa cum este prevăzut la art. 46 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, întrucât deși perioada supusă controlului fiscal a fost 01.10.2015 — 31.03.2019, pentru perioada anului 2015 organele de inspecție fiscală nu au indicat niciun temei legal care să justifice constatările inspecției fiscale.

În susținere societatea invocă jurisprudența ICCJ și precizează că lipsa motivării actului atrage automat imposibilitatea atacării acestuia în justiție în mod eficient, ceea ce contravine dispozițiilor art. 6 alin. (1) din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, articol care garantează dreptul la un proces echitabil, și în lumina căruia sancțiunea nemotivării nu poate fi decât nulitatea.

De asemenea, contestatara menționează că în mod nelegal organele de inspecție fiscală au recalificat activitatea ca fiind cea a unui agent de muncă temporară, dar în această situație ar fi trebuit să fie consecvente cu această calificare și să acorde societății facilitatea prevăzută de art. 60 pct. 5 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 114/2018 pentru aplicarea scutirii (pentru toți salariații) de la plata impozitului pe venitul salarial, această reglementare neexcluzând activitatea desfășurată de agenții de muncă temporară.

## **II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.000/2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.000/2019, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP au constatat următoarele:**

Inspectia fiscala partiala privind impozitul pe venituri din salarii si contributiile sociale obligatorii, pentru perioada 01.10.2015 - 31.03.2019, a fost initiata ca urmare a unui control inopinat efectuat la X si in care au fost constatate aspecte ce prezinta risc fiscal asociat subdeclararii veniturilor din salarii sau asimilate salariilor pentru remuneratiile primite de angajatii societatii care desfasoara munca in Comunitatea Europeana.

Cu privire la aspectele care cad sub incidenta legislatiei muncii pentru prestarile de servicii transnationale, precizam ca societatea X a facut obiectul unui control inopinat tematic efectuat de catre organele de control ale Inspectoratului Teritorial de Munca, la finalizarea acestuia fiind incheiat Procesul - verbal de control nr.000/03.2019 si Procesul – verbal contraventie

nr.000/2019 în care au constatat că salariatii firmei își desfășoară activitatea în S fiind detașați la P și la R, iar angajatorul nu întocmește acte adiționale la contractele individuale de muncă și sunt delegați în baza ordinelor de deplasare la cele două firme menționate mai sus, în S.

Din analiza bazei de date Revisal-ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a avut personal angajat cu contracte de muncă înregistrate la ITM în funcții de șlefuitor, lacatus, sudor, pictor, tamplar, zidar, vopsitor, dulgher, muncitori necalificați.

Conform documentelor financiar contabile prezentate de societate, echipa de inspecție fiscală a constatat că X a facturat prestări servicii intracomunitare către P și R în baza contractelor încheiate cu beneficiarii reprezentând prestarea de servicii de manoperă cuprinzând: sudura, lacatuserie, zidarie, șlefuire, dulgherie, tamplarie, vopsitorie, construcții metalice, pictura și sculptura artistică prestațiile fiind desfășurate la locațiile indicate de client.

Pentru fiecare detașare în Comunitate, societatea a întocmit Ordine de deplasare în care se menționează perioada detașării (zile calendaristice), precum și beneficiile acordate salariaților pe timpul detașării, respectiv diurnă/deplasare.

Urmare analizei documentelor puse la dispoziție de societate, echipa de inspecție fiscală a constatat că angajații societății X prestează servicii transnaționale, veniturile obținute fiind cele realizate exclusiv din relația cu acești parteneri fără să desfășoare munca pe teritoriul României.

Conform art. 3 lit. c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului, se prevede că statele membre să asigure lucrătorilor detașați pe teritoriul lor salariul minim inclusiv plata orelor suplimentare, indiferent de legea aplicabilă raporturilor de muncă și pentru a se încadra în aceste prevederi legale X a acordat angajaților trimisi în țările membre UE (respectiv în S) salariul minim din România completat cu sume reprezentând diurnă/deplasare.

Totodată, potrivit prevederilor art. 3 alin.7, paragraf 2 din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European se constată că acestea prevăd faptul că alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuieli de transport, cazare și masă, iar din ordinele de deplasare, precum și din evidența contabilă a societății cheltuielile de transport sunt suportate de angajator.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele acordate cu titlu de indemnizație de detașare/deplasare pentru personalul angajat, se adaugă la salariul minim, constituind totalitatea drepturilor de natură salarială de care au beneficiat salariații societății X pe durata misiunii la sediul



beneficiarului intracomunitar, aceste sume nefiind varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detasare (transport, cazare, diurnă/deplasare).

Prin modul de desfasurare a activitatii, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a actionat si a desfasurat activitatea ca si un agent de munca temporara dar X nu indeplineste prevederile art. 88 alin.(3) din Codul Muncii, intrucât nu detine autorizatia necesara emisa de Ministerul Muncii și Protecției Sociale.

Societatea X nu a obtinut si nu a prezentat pentru persoanele angajate si detasate sa lucreze in strainatate la sediul beneficiarului, documentul portabil A1 care dovedeste exclusiv mentinerea salariatilor la sistemul de securitate sociala in statul de trimitere România.

Avand in vedere ca X nu se regaseste in situatia delegarii/detasarii astfel cum sunt reglementate la art. 42-47 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, cu modificarile si completarile ulterioare si in aceste conditii nu sunt aplicabile prevederile art. 76 alin. 4) lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, cu privire la indemnizatiile primite de salariati pe perioada delegarii si detasarii.

Totodata, organele de inspectie fiscala au stabilit ca activitatea desfasurata pe durata misiunii in strainatate de catre angajati, nu reprezinta o detasare in strainatate si pentru faptul ca acestia, in prealabil, nu au avut un loc de munca la angajatorul din România, asa cum se prevede in Regulamentul 987 /2009 la articolul 12 alineatul (2), astfel încât la intoarcerea in România sa isi reia activitatea in constructii, activitate pe care X nu o desfasoara si nici nu a desfasurat-o de la infiintare si pana in prezent in România.

In aceste conditii, conform prevederilor art. 11 alin.(1) coroborat cu dispozitiile art. 76 alin. 2) lit. s) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au procedat la reconsiderarea sumelor acordate cu titlu de diurnă/deplasare si incadrarea lor în categoria veniturilor de natura salariala, respectiv la calcularea contributiilor sociale si a impozitului pe veniturile salariale ce trebuiau calculate, retinute si virate de către X având în vedere sumele inregistrate in contul 625 *"Cheltuieli cu deplasari, detasari"*.

In consecință, organele de inspectie fiscala au procedat la reîntregirea bazei impozabile și au stabilit în sarcina societății obligații fiscale suplimentare aferente sumelor acordate de catre X cu titlu de indemnizatie de detasare/delegare, astfel:

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

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei
- contribuția individuală de asigurări sociale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj în sumă de 000 lei;
- contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru concedii și indemnizații în sumă de 000 lei;
- contribuție asiguratorie pentru muncă în sumă de 000 lei.

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

**Referitor la suma de 000 lei, reprezentând:**

- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj în sumă de 000 lei;
- contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei;

**-contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate în sumă de 000 lei;**

**-contribuția de asigurări pentru concedii și indemnizații în sumă de 000 lei;**

**-contribuție asiguratorie pentru muncă în sumă de 000 lei;**

**Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale aferente sumelor plătite salariaților trimiși în S sub denumirea de diurnă în condițiile în care aceste sume au fost achitate salariaților pentru munca desfășurată în străinătate și pentru care au fost angajați.**

**În fapt,** X are ca obiect principal de activitate conform cod CAEN 4120 *“Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale”* și în perioada 01.10.2015 - 31.03.2019 a desfășurat în S prestări servicii de reprezentând manoperă în domeniul construcțiilor, respectiv: sudura, lacatuserie, zidarie, slefuire, dulgherie, tamplarie, vopsitorie, construcții metalice, pictura și sculptura artistică, prestațiile fiind desfășurate la locațiile indicate de clienții spanioli.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru a presta serviciile contractate cu clienții externi X a trimis în S personalul propriu, angajat cu contracte individuale de muncă încheiate în principal pe perioadă determinată, în funcții de slefuitor, lacatus, sudor, pictor, tamplar, zidar, vopsitor, dulgher, muncitori necalificați.

În ceea ce privește raportul juridic cu personalul trimis la muncă în străinătate, organele de inspecție fiscală au constatat că X a încheiat contracte individuale de muncă cu fiecare salariat în parte pe care le-a înregistrat în REVISAL în baza cărora acordă salariaților salariul minim brut pe țară garantat în plată legiferat în România.

Din verificarea statelor de plată, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că pentru fiecare angajat în parte este înscris doar salariul de bază negociat și înscris în contractele individuale de muncă (modificate prin acte adiționale), nefiind înscrise alte sporuri suplimentare, indemnizații, recompense, prime, stimulente de orice fel sau diurnă/deplasare.

X a acordat angajaților trimiși la muncă în străinătate, următoarele sume de bani:

-în România, salariul de bază lunar conform contractelor individuale, la nivelul salariului minim pe economie înregistrate în evidența contabilă în contul 641 *“Cheltuieli cu salariile personalului”* pentru care au fost calculate și virate la

organul fiscal teritorial impozitul pe veniturile din salarii si contributiile sociale aferente;

-în străinătate, diverse sume în euro acordate cu titlu de *"diurnă/deplasare"* înregistrate în evidența contabilă din România în contul 625 *"Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări"* pe baza de pontajelor/tabelelor de prezenta, pentru care nu a evidențiat în contabilitate și nu a declarat la organul fiscal teritorial impozit pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente sumelor primite pentru munca prestată în străinătate de angajații săi.

Conform prevederilor Directivei Parlamentului European și a Consiliului 96/71/CE din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii transnaționale, Legii nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, modificata prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 28 din 30 iunie 2015 și Legea nr.16 din 17 martie 2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnational, coroborate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru munca prestată în S societatea avea obligația să asigure angajaților săi, ca plată pentru munca prestată, salariul minim definit de legea spaniolă în ramura construcției și pentru a se încadra în aceste prevederi legale ale salariului minim, societatea X a acordat angajatilor trimisi în țările membre UE (respective în S) salariul minim din România completat cu sume reprezentând diurnă/deplasare.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală în baza art.11 din Codul fiscal au reîncadrat sumele acordate salariaților trimiși în S cu titlu de *"diurnă/deplasare"* și au stabilit că sumele primite cu titlu de indemnizație de delegare/detașare de către angajații X, reprezintă venituri de natură salarială pentru munca prestată în străinătate pentru care societatea avea obligația să calculeze, să rețină, să declare și să achite în România impozitul pe veniturile din salarii și asimilate acestora și contribuțiile sociale aferente acestor sume.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit prin Decizia de impunere nr.000/2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019 de către organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP a obligațiilor fiscale suplimentare în sumă de 000 lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor si contributiile sociale.

**În drept**, pentru perioada 01.10.2015-31.12.2015 sunt aplicabile dispozițiile art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

*"Definirea veniturilor din salarii*

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

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

*[...]*

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

*[...],”*

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

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

Pe perioada 01.01.2016 – 31.03.2019 sunt aplicabile prevederile art.59 alin.(1) lit.a), art.76 alin.(1) și alin.(2) lit.s) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“ART. 59*

#### ***Sfera de cuprindere a impozitului***

*(1) Impozitul prevăzut în prezentul titlu, denumit în continuare impozit pe venit, se aplică următoarelor venituri:*

*a) în cazul persoanelor fizice rezidente române, cu domiciliul în România, veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României;(…)*

*ART. 76\*)*

#### ***Definirea veniturilor din salarii și asimilate salariilor***

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

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

*s) orice alte sume sau avantaje în bani ori în natură.”*

coroborate cu dispozițiile pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*"12. (1) În sensul art. 76 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, veniturile brute din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, raport de serviciu, act de detașare precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor statute speciale prevăzute de lege, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:*

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

*(i) salariile de bază;*

*(ii) sporurile și adaosurile de orice fel;(…)*

*q) orice alte sume sau avantaje în bani ori în natură."*

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

De asemenea, sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

În perioada verificată, respectiv 01.10.2015-31.03.2019, X a prestat servicii în domeniul construcțiilor pentru clienții spanioli P și R în baza contractelor de prestări servicii încheiate cu aceștia.

De exemplu, X, în calitate de prestator, a încheiat cu P din S în calitate de client, Contractul de prestări servicii, aflat în copie la dosarul cauzei, conform caruia:

## ***"II. OBIECTUL CONTRACTULUI***

*Obiectul contractului îl reprezintă furnizarea de către prestator a unor servicii de manopera cuprinzând: sudura, lacatuserie, zidarie, slefuire, dulgherie, tamplarie, vopsitorie, construcții metalice, pictura și sculptura artistică pentru realizarea unor elemente tematice.*

*Lucrarile vor fi executate cu normelor legale în vigoare, prestatorul răspunzând fata de client cu privire la legalitatea acestor lucrări.*



*Prestatiile se vor desfasura la locatia indicata de client.*

### **III.DURATA CONTRACTULUI**

*Durata prezentului contract este 12 luni, cu incepere de la data 03.01.2018 si pana la data de 31.12.2018 cu prelungire automata daca partile nu solicita altfel.*

### **IV. PRETUL CONTRACTULUI**

*Pentru serviciile prestate in baza prezentului contract, va fi stabilit lunar pe baza serviciilor realizate.*

### **V. MODALITATI DE PLATA**

*Plata se va efectua prin numerar, cec sau ordin de plata in termen de maxim 15 zile de la emiterea facturii.*

### **VI. OBLIGATII SI RASPUNDERILE PARTILOR**

*Obligatiile prestatorului :*

- sa efectueze lucrarile mentionate la punctul 2.1. conform normelor legale, si/sau profesionale, la termenele stipulate de acestea;*
- poarta raspunderea pentru modalitatea in care isi indeplineste obligatiile precum si pentru erorile cauzate de aplicarea gresita a normelor in vigoare, raspunzand conform legii atat in fata autoritatilor statului cat si in fata clientului pentru prejudiciile astfel cauzate;*
- garanteaza confidentialitatea in ceea ce priveste activitatea clientului.*

*Obligatiile clientului :*

- sa puna la dispozitia prestatorului, la cererea expresa a acestuia, toate informatiile si documentele necesare penfru buna desfasurarea a activitatii;*
- isi asuma intreaga raspundere pentru corectitudinea acestor documente si informatii;*
- se obliga sa achite valoarea prestatiei la termenul si in conditiile stabilite in contract.”*

Din analiza contractului de mai sus, se reține că acesta prevede ca X furnizează clientului spaniol servicii de manopera cuprinzând: sudura, lacatuserie, zidarie, slefuire, dulgherie, tamplarie, vopsitorie, construcții metalice, pictura și sculptura artistică pentru realizarea unor elemente tematice la locația indicată de beneficiar.

În vederea executării contractelor de prestări servicii încheiate cu clienții comunitarii, X a trimis în S propriu personal, angajat cu contract individual de muncă pe perioada determinată în funcțiile de slefuitor, lacatus, sudor, pictor, tamplar, zidar, vopsitor, dulgher, muncitori necalificați.

Astfel, X a încheiat contracte individuale de muncă pe care le-a înregistrat în REVISAL, din care exemplificăm Contractul individual de muncă nr000/01.2018 încheiat cu M, aflat în copie la dosarul cauzei și în care se menționează:

*"C.Durata contractului*

*a) (...)*

*b) determinată, pe perioada cuprinsă între data de 30.01.2018 și data de ;(...)*

*D.Locul de muncă*

*Activitatea se desfășoară pe teren și la sediul firmei, din sediul social al angajatorului.*

*E.Felul muncii*

*Funcția/meseria SUDOR - COD COR 721208 conform Clasificării Ocupațiilor din România.(...)*

*H. Condiții de muncă*

*(...)*

*3.În cazul deplasărilor în străinătate prin delegații, angajatul va primi o diurnă de 35 euro pe zi și va beneficia de cazare și transport la și de la locul de muncă. Diurna se va plăti în lei, lunar, la cursul mediu de schimb al euro calculat de BNR pt luna respectivă. De asemenea, vor fi respectate și asigurate condițiile de muncă impuse în țara în care se deplasează angajatul.*

*I. Durata muncii*

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

Din analiza celor de mai sus se reține că societatea a încheiat contractul individual de muncă cu fiecare salariat, în principal pe perioada determinată, iar în schimbul remunerației persoana angajată îndeplinește funcția de sudor.

În ceea ce privește locul de muncă părțile au convenit prin contractul individual de muncă ca salariatul să își desfășoare activitatea pe teren și la sediul firmei la sediul X

Referitor la desfășurarea muncii pe teritoriul României se reține că potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală salariații societății X nu au desășurat în perioada 01.07.2015 – 31.03.2019 activitate economică pe teritoriul țării, veniturile obținute de societate fiind doar cele din contractele încheiate cu clienții spanioli.

Or, pentru a putea delega/detasa personalul angajat al X trebuia inițial să desfășoare activitate în România întrucât notiunea de delegare așa cum este definită la art.43 din Legea nr. 53/2003 Codul muncii presupune ca fiind exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului său de muncă, ori în cazul personalului angajat al X, locul de muncă este în străinătate.

Organul de soluționare reține că activitatea salariaților societății X nu se desfășoară pe teritoriul țării noastre, societatea neprezentând contracte cu clienți români care să demonstreze că desfășoară activitate și în țara noastră și obține venituri din prestări servicii pe teritoriul României.

În ceea ce privește remunerația salariaților pentru prestarea de servicii pentru beneficiarii spanioli, X a acordat acestora următoarele sume:

-în România, suma înscrisă în statul de plată reprezentând salariul de baza lunar conform contractelor individuale de muncă stabilit în principal la nivelul salariului minim pe economie, înregistrate în contul 641 "*Cheltuieli cu salariile personalului*", pentru care au fost calculate și virate impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente;

-în S, indemnizația de delegare de 35 euro/zi calendaristică, pe baza foii colective de prezență - pontaj, înregistrată în contul 625 "*Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări*", pentru care contestatară nu a evidențiat în contabilitate și nu a declarat la organul fiscal teritorial impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale.

Având în vedere cele analizate mai sus, se reține că sumele de bani au fost acordate de contestatară salariaților trimiși să presteze servicii pentru clienții spanioli și reprezintă o contraprestație pentru activitatea desfășurată în cadrul firmei.

În vederea clarificării stării de fapt fiscale organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului legal al firmei explicații în scris, iar conform Notei

explicative - Anexa nr. 5 la Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019, au fost formulate intrebari si s-au primit raspunsuri, dupa cum urmeaza :

*"1. Întrebare:*

*In urma verificarilor efectuate s-a constatat ca angajatii societatii au desfasurat munca in strainatate si conform statelor de plata au fost remunerati pe teritoriul Romaniei cu salariul minim pe economie. Va rugam sa explicati cum au fost remunerati pentru munca in strainatate, avand in vedere ca in extrasele de cont la explicatie este mentionat : „, plata diurna ”.*

*1. Răspuns:*

*Angajatilor li s-a platit lunar indemnizatie de detasare pentru munca in strainatate (ulterior detasati) echivalent cu 35 euro/zi plus masa, cazare si transport.”*

Or, se reține că X a suportat si masa și transportul angajatilor în condițiile în care dacă ne raportăm la definiția indemnizatiei de detasare/diurnă aceasta este in fapt o suma de bani acordata salariatului pentru acoperirea cheltuielilor zilnice de hrana, a celor marunte uzuale, precum si a costului transportului in interiorul localitatii in care isi desfasoara activitatea.

Mai mult decât atât, potrivit art.(1) alin.(7) din Directiva 96/71/CE alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă, or X nu a prezentat niciun document justificativ în acest sens.

Mai mult decât atât, în contractele individuale de muncă, se stipulează în mod clar că angajatorul asigură *“cazare și transport la și de la locul de muncă”*, or diurna are scop și acoperirea cheltuielilor cu transportul potrivit definitiei de la art.5 alin.(1) lit.a) din Hotărârea Guvernului nr. 518/1995 privind unele drepturi si obligatii ale personalului roman trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, reprezintă ***o indemnizatie zilnica in valuta, denumita in continuare diurna, in vederea acoperirii cheltuielilor de hrana, a celor marunte uzuale, precum si a costului transportului in interiorul localitatii in care isi desfasoara activitatea.***

Prin urmare, se reține că sumele acordate cu titlu de indemnizatie de detasare/deplasare (diurna) pentru personalul angajat, se adauga la salariul minim, constituind totalitatea drepturilor de natura salariala de care au beneficiat salariatii societatii X pe durata desfășurării activității la sediul beneficiarului intracomunitar, aceste sume nefiind varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detasare (transport, cazare, diurna).

Avand in vedere cele menționate mai sus, se reține că X a acordat formal angajatilor sume de bani sub forma indemnizatiilor de delegare în condițiile în

care aceste sume reprezinta in fapt remuneratie primita de salariatii pentru munca prestata in strainatate.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au constatat eroarea contribuabilului privind sumele acordate sub denumirea de diurna/deplasare/diurna acestea fiind in fapt venituri de natura salariala sau asimilate salariilor care se includ in baza de impozitare pentru impozitul pe veniturile din salarii si pentru contributi sociale.

Mai mult, angajatii contestatarei X neavand un loc de munca permanent in Romania, nu pot beneficia de indemnizatia de delegare intrucat acestia nu s-au aflat in realitate in situatia de a fi delegati de la locul lor de munca din Romania in S, acestia prestand activitatea pentru care au fost angajati doar in strainatate.

Totodata, se reține din constatările organelor de inspectie fiscala ca societatea nu a acordat salariaților salariul minim stabilit in statul membru al Uniunii Europene – S pe teritoriul caruia au fost detasati salariatii.

Directiva Parlamentului European și a Consiliului 96/71/CE din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene (JOCE) nr. L 018 din 21 ianuarie 1997 a fost transpusă în legislația națională prin Legea nr.344/2006 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, modificata si completata de Ordonanța de urgență a Guvernului nr.28/30.06.2015, care stipulează la art.3 și art.7 următoarele:

**ART. 3**

(1) *În sensul prezentei legi, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:(...)*

*b) salariat detașat de pe teritoriul României - salariatul unui angajator stabilit pe teritoriul României, care în mod normal lucrează în România, dar care este trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, atunci când angajatorul ia una dintre măsurile prevăzute la [art. 4](#) alin. (2);*

*c) salariu minim - salariul minim aplicabil pe teritoriul României pentru salariatul detașat pe teritoriul României, respectiv salariul minim aplicabil pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, pentru salariatul detașat de pe teritoriul României;*

*d) cheltuieli generate de detașare - orice cheltuieli cu transportul, cazarea și masa, efectuate în scopul detașării;*

*e) indemnizație specifică detașării - indemnizația acordată în vederea compensării inconvenientelor cauzate de detașare.*

(2) În sensul prezentei legi, noțiunea de "salariat" este cea reglementată în legislația română.

(3) Pe întreaga perioadă a detașării salariatul detașat își va păstra raportul de muncă direct cu angajatorul care l-a detașat.(...)

#### ART. 7

(1) Salariații detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale beneficiază, indiferent de legea aplicabilă raportului de muncă, de condițiile de muncă stabilite prin acte cu putere de lege, acte administrative prin convenții colective sau sentințe arbitrale de generală aplicare valabile în statul membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau în Confederația Elvețiană, pe al cărui teritoriu sunt prestate serviciile, cu privire la:

a) durata maximă a timpului de muncă și durata minimă a repausului periodic;

b) durata minimă a concediilor anuale plătite;

c) salariul minim, inclusiv compensarea sau plata muncii suplimentare;

(...)

(2) În sensul prevederilor prezentei legi, noțiunea de "salariu minim" prevăzută la alin. (1) lit. c) este definită de legislația și/sau practica statului membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau Confederației Elvețiene, pe al cărui/cărei teritoriu este detașat salariatul."

Potrivit prevederilor legale menționate mai sus, salariații detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale beneficiază, indiferent de legea aplicabilă raportului de muncă, de condițiile de muncă stabilite în statul membru al Uniunii Europene unde prestează serviciile, inclusiv de salariul minim aplicabil pe teritoriul aceluși stat.

Astfel, din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că X nu a respectat prevederile legale ale salariului minim din S în ceea ce privește legislația privind evitarea dumpinngului social și pentru a se încadra în aceste prevederi legale de salariu minim, societatea a acordat angajaților salariul minim din România completat cu sume reprezentând diurnă/deplasare/diurnă.

Totodată, se reține că salariul minim este valabil și pentru angajații cu altă cetățenie dacă aceștia lucrează în S - indiferent dacă sunt angajați la o firmă din această țară sau din străinătate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achitat sumele cu titlul de "indemnizații de delegare" fără să țină cont de prevederile Legii nr.344/2006 privind detasarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, așa cum a fost modificată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.28/30.06.2015, respectiv să acorde angajaților săi salariul minim



prevăzut de legislația spaniolă și să achite toate impozitele și contribuțiile aferente acestora.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale și argumentele prezentate, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art. 11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au reîncadrat diurnele acordate salariaților ca fiind venituri asimilate salariilor întrucât:

*"La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/ activității. Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta",*

coroborat cu pct.4 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 privind normele metodologice de aplicare ale Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*" În sensul prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal".*

Aceste prevederi legale consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economicului asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil.

În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale, iar organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul

tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

Se reține că, principiul prevalenței economicului asupra juridicului presupune prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate și nu numai de forma juridică a acestora, iar respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au reîncadrat sumele acordate cu titlul de "diurnă" și le-au reîncadrat în categoria veniturilor de natură salarială, speței îi sunt incidente și dispozițiile art.296<sup>3</sup> lit.g) și art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

ART. 296<sup>3</sup>

**Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale**

*Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:*

(...)

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

(...)

ART. 296<sup>4</sup>

**Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale**

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

*a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din salarii cuprind salariile de bază corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară, la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii;(..."*

Prevederi similare regăsim și în Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.137 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(1) lit.a), art.185 alin.(1), art.193 alin.(1) lit.a), art.202 alin.(1) lit.a), art.214 alin.(1), precizează că:

ART:137

**Categorii de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale**

*(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii, prevăzuți la art.136, datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale pentru următoarele categorii de venituri:*

*a) venituri din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;(…) ART. 155\*)*

***Categorii de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate***

*(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate, prevazuti la art. 153, datoreaza, dupa caz, contributi de asigurari sociale de sanatate pentru urmatoarele categorii de venituri:*

*a) venituri din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;(…) ART.185*

***Categorii de venituri supuse contributiilor de asigurari pentru somaj***

*(1) Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurari pentru somaj, prevazuti la art. 184, datoreaza, dupa caz, contributi de asigurari pentru somaj pentru veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76.(…)*

*ART.193*

***Categorii de venituri supuse contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate***

*(1) Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate, prevazuti la art. 192, datoreaza, dupa caz, contributia pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate pentru urmatoarele categorii de venituri:*

*a) veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;(…) ART.202*

***Categorii de venituri supuse contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale***

*(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de stat, prevazuti la art. 201, datoreaza, dupa caz, contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale pentru urmatoarele categorii de venituri:*

*a) veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;(…) ART.214*

*(1) Persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajator, prevazute la art. 209, au obligatia de a calcula contributia de asigurare la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale.”*

*Potrivit dispozițiilor legale mai sus enunțate, se reține că pentru veniturile din salarii se datorează contribuții sociale.*

Având în vedere prevederile mai sus enunțate, se reține că sumele acordate personalului sub denumirea de "diurnă" sunt în fapt remunerații primite de salariați pentru munca prestată în străinătate, pe baza foilor colective de prezență - pontaj și reprezintă venituri asimilate salariilor, având același regim juridic cu salariul, motiv pentru care societatea avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul general consolidat contribuții sociale aferente pentru perioada 01.10.2015 – 31.03.2019.

În acest sens a fost emisă și adresa nr. 000/2014 de către Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale în care se precizează că: "sumele primite ... de către personalul român detașat, ca plată a muncii lor, în funcție de performanță și de rezultatele obținute de fiecare, sunt venituri salariale și/sau asimilate salariilor, iar potrivit prevederilor art. 296<sup>4</sup> lit.o) și art. 296<sup>5</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, reprezintă baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii".

Această opinie a avut la bază și adresa nr000/2014 semnată de secretarul general din Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, în care s-a precizat că: "indemnizația pentru munca în străinătate astfel cum este menționată în actele adiționale la contractele individuale de muncă, constituie un drept de natură salarială, deoarece nu se identifică cu indemnizația de detașare, astfel cum aceasta este reglementată de prevederile art.42-47 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare".

Relevantă în acest sens este și hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene emisă în cauză C-396/13, având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Satakunnan käräjäoikeus (Finlanda), prin decizia din 12 iulie 2013, primită de Curte la 15 iulie 2013, în procedura Sähköalojen ammattiliitto ry împotriva Elektrobudowa Spółka Akcyjna, în care se precizează, fără echivoc, că "o diurnă cum este cea în discuție în litigiul principal trebuie considerată parte a salariului minim în condiții identice cu cele la care este supusă includerea acestei diurne în salariul minim plătit lucrătorilor locali cu ocazia unei detașări a acestora în interiorul statului membru în cauză; (...)"

Referitor la afirmația societății potrivit căreia organul competent în materia aplicării legii privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, respectiv Inspectoratul Teritorial de Muncă a confirmat faptul că societatea se află în situația detașării transnaționale și că sumele acordate reprezintă indemnizații specifice detașării, așa cum reiese din Procesul verbal

de control nr.000/2019, se reține că potrivit actului de control obiectivele vizate au fost verificarea respectării prevederilor Legii nr.53/2003 privind Codul muncii, Hotărârii Guvernului nr.905/2017 privind registrul general de evidență a salariaților și Legii nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale.

Prin urmare, se reține că organele de control din cadrul Inspectoratului Teritorial de Muncă au verificat contractele individuale de muncă ale salariaților, foi colective de prezență, registrul general de evidență al salariaților și regulamentul intern.

Or, organele de control din cadrul Inspectoratului Teritorial de Muncă au atribuții în domeniul respectării relațiilor de muncă, a securității și sănătății în muncă și nu au atribuții de verificare a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectarea prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, iar stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale este atribuție care revine organelor de inspecție fiscală.

Mai mult, organul de soluționare reține că organele de control din cadrul Inspectoratului Teritorial de Muncă au găsit deficiențe și au sancționat societatea prin Procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor nr.000/2019, aflat în copie la dosarul cauzei la fila nr.3, pentru nerespectarea prevederilor legale cu privire la salariații care au fost trimiși să desfășoare activitatea în S, fapt recunoscut și de societate prin contestația formulată.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia sunt aplicabile dispozițiile Directivei 96/71/CE care definește lucrătorul detașat ca fiind *"un lucrător care, pe o perioadă limitată, își desfășoară munca pe teritoriul/ unui stat membru, diferit de cel în care lucrează în mod normal"*, definiție care rezultă și din art. 3 din Legea nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, organul de soluționare reține că atât organele de inspecție fiscală, cât și organele de control din cadrul I.T.M au constatat faptul că, personalul trimis în străinătate nu a desfășurat nici o activitate în România în calitate de angajat al X, acesta fiind trimis pentru prestarea de servicii solicitate de utilizatorul extern, la locațiile specificate de acesta din urmă, respectiv în statul membru S, imediat la momentul angajării.

Prin urmare, angajații societății nu au fost *"detașați"* în S având în vedere faptul că locul de desfășurare a activității a fost doar în această țară și nu au desfășurat niciun tip de activitate în România.

În acest sens sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție în Decizia nr.547/2016 emisă într-o speță similară, care reține că:



*“Cum activitatea desfășurată nu reprezintă, în sensul art.43 din Codul muncii, «exercitarea temporară a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu, în afara locului de muncă» și în opinia Înaltei Curți, organele fiscale au stabilit cu justețe că sumele de bani acordate de recurenta-reclamantă cu titlu de «diurne», «bonus» și «cheltuieli de deplasare», angajaților săi trimiși în străinătate, nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare, respectiv de detașare.*

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

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

Referitor la susținerea societății potrivit căreia din perspectiva impozitului pe venit, indemnizațiile acordate salariaților reprezintă venituri neimpozabile în România, atât din perspectiva dispozițiilor Codul fiscal, cât și din cea a Convenției de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu S, se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor art.16 din Decretul nr. 418/1979 pentru ratificarea unor tratate internaționale, respectiv Convenția dintre Guvernul Republicii Socialiste România și Guvernul Regatului Spaniei pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe avere, semnată la Madrid la 24 mai 1979:

*“Profesii dependente*

*1. Sub rezerva dispozițiilor art. 17, 19 și 20, retribuțiile (los salarios) și alte remunerații similare pe care un rezident al unui stat contractant le primește pentru o activitate retribuită nu sunt impozabile decât în acest stat, cu condiția ca activitatea sa nu fie exercitată în celălalt stat contractant; în acest ultim caz, remunerațiile primite cu acest titlu sunt impozabile în acel celălalt stat.*



2. Prin derogare de la dispozițiile paragrafului 1, remunerațiile pe care un rezident al unui stat contractant le primește pentru o activitate retribuită, exercitată în celălalt stat contractant, nu sunt impozabile decât în primul stat contractant, dacă:

a) beneficiarul rămâne în celălalt stat o perioadă sau perioade care nu depășesc în total 183 de zile în cursul anului fiscal vizat;

b) remunerațiile sunt plătite de către o persoană care încadrează în munca sau în numele unei persoane care încadrează în munca și care nu este rezidenta a celuilalt stat; și

c) sarcina remunerațiilor nu este suportată de către un sediu permanent sau de o bază fixa pe care persoana care încadrează în munca o are în celălalt stat.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că remunerațiile pe care un rezident al unui stat contractant le primește pentru o activitate retribuită, exercitată în celălalt stat contractant, sunt impozabile în celălalt stat, doar în situația în care sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- remunerațiile nu sunt suportate de către un sediu permanent sau de o bază fixa pe care persoana care încadrează în munca o are în celălalt stat

- remunerațiile sunt plătite de către o persoană care încadrează în munca și care nu este rezidenta a celuilalt stat

- beneficiarul rămâne în celălalt stat un număr de 183 de zile în cursul anului fiscal vizat.

Or, din constatările organelor de inspecție fiscală se rețin următoarele:

- in perioada verificata, respectiv 01.10.2015-31.03.2019, X nu a detinut un sediu permanent in statul membru S (locul desfasurarii activitatii de catre salariatii societatii );

- societatea verificata nu detine certificate de rezidenta fiscala eliberate de autoritatiile fiscale competente din S pentru salariatii societatii care si-au desfasurat activitatea in acest stat in perioada 01.10.2015-31.03.2019;

- societatea nu justifica faptul ca in perioada verificata, respectiv 01.10.2015-31.03.2019, a efectuat o solicitare catre institutiile competente din statul membru S, referitoare la eliberarea de atestate conform carora devine aplicabila legislatia statului respectiv in ceea ce priveste impozitele, taxele si /sau contributiile datorate pentru veniturile obtinute de salariati urmare a desfasurarii activitatii in statul respectiv;

- din documentele puse la dispozitie de societate, inclusiv datele inscrise in REVISAL, rezulta faptul ca, in majoritatea cazurilor, salariatii societatii au fost angajati pe perioada determinata, iar prezenta lor in statul membru S pentru o perioada/perioade de timp, nu depaseste in total 183 de zile in cursul unui an fiscal vizat, fapt recunoscut și de societate în cuprinsul contestației.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare reține că societății X nu i se poate aplica Convenția dintre Guvernul Republicii Socialiste România și Guvernul Regatului Spaniei pentru evitarea dublei impunerii cu privire la impozitele pe venit și pe avere, motiv pentru care remunerațiile achitate salariaților care își desfășoară activitatea în S fac obiectul impunerii în România.

Cu privire la invocarea de către societate a Cauzei C 522/12, Tevfik Isbir împotriva DB Services GmbH, din analiza acesteia organul de soluționare reține că cererea în cauză a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Isbir, care lucrează în sectorul curățeniei industriale, pe de o parte, și angajatorul acestuia, DB Services GmbH, care este o întreprindere a grupului Deutsche Bahn AG, pe de altă parte, cu privire la elementele care trebuie luate în considerare la stabilirea salariului minim al persoanei în cauză, respectiv privește interpretarea articolului 3 alineatul (1) a doua liniuță litera (c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor.

Astfel, din cauza analizată se reține că Domnul I este un salariat din sectorul curățeniei industriale care lucrează în Germania pentru DB Services de la 1 ianuarie 2004, iar în temeiul ETV DB Services Nord, acesta a primit o remunerație orară de 7,56 euro până la 31 martie 2008 și de 7,90 euro începând de la 1 aprilie 2008 și considera că ar fi trebuit să primească un salariu orar de 7,87 euro, ulterior de 8,15 euro, în loc de 7,56 euro și de 7,90 euro, în timp ce DB Services a considerat că domnul I primise deja, în realitate, mult mai mult decât salariul orar minim pe care îl solicita, întrucât beneficiase, în perioada în cauză și în temeiul convențiilor colective obligatorii pentru grupul D B AG, de sume care trebuiau, în opinia acesteia, să fie integrate în acest salariu minim.

Prin urmare, concluzia CJUE în cauza mai sus invocată a fost aceea că *“Articolul 3 alineatul (1) a doua liniuță litera (c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii trebuie interpretat în sensul că nu se opune integrării în salariul minim a unor elemente de remunerație care nu modifică raportul dintre prestația lucrătorului, pe de o parte, și contraprestația pe care acesta o primește cu titlu de remunerație pentru prestația respectivă, pe de altă parte. Revine instanței de trimitere sarcina să verifice dacă aceasta este situația elementelor de remunerație în discuție în cauza principală.”*

Având în vedere cele de mai sus, se reține că această hotărârea a Curții se referă la salariul minim pe care societatea germană trebuia să îl plătească salariatului Isbir și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

Referitor la argumentul societății privind poziția Casei Naționale de Pensii în spețe similare, prin răspunsul nr.000/.12.2016, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât răspunsul atașat la dosarul cauzei se referă la societatea Y. Mai mult, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina subscrisei sume suplimentare privind impozitul și contribuțiile sociale fără a lua în calcul lipsa formularelor A1.

În ceea ce privește susținerea societății potrivit careia Directiva nr. 96/71/CE permite acordarea indemnizației specifice detașării, cuantumul acesteia se stabilește prin raportare la dispozițiile din Hotărârii Guvernului nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar și consideră că angajații detașați în S aveau toate aceste drepturi, aceasta nu poate fi reținută în soluționare favorabilă a contestației întrucât, așa cum s-a reținut mai sus, sumele acordate de contestatară salariaților săi cu titlu de "indemnizații de delegare/detașare" nu pot îndeplini această calitate având în vedere că acestea sunt în fapt remunerații primite de salariați pentru munca pentru care au fost angajați chiar dacă a fost prestată în străinătate, în funcție de foile colective de prezență - pontaje și reprezintă venituri asimilate salariilor, având același regim juridic cu salariul, motiv pentru care societatea avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul asigurărilor sociale contribuțiile sociale pentru perioada verificată.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia "*indemnizațiile specifice detașării reprezintă venituri neimpozabile în România deoarece... sunt acordate potrivit legii speciale în materie, respectiv potrivit Directivei nr. 96/71/CE, așa cum a fost transpusă în dreptul intern prin Legea nr. 344/2006 respectiv Legea nr. 16/2017 și cum de altfel de constatat și Inspectoratul Teritorial de Muncă ..... prin procesul verbal de control...*", aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă pentru că așa cum s-a reținut mai sus, sumele acordate de contestatară salariaților săi cu titlu de diurnă nu pot îndeplini această calitate având în vedere că acestea sunt în fapt remunerații primite de salariați pentru munca pentru care au fost angajați chiar dacă a fost prestată în străinătate, în funcție de numărul zilelor lucrate de aceștia și reprezintă venituri asimilate salariilor, având același regim juridic cu salariul, motiv pentru care societatea avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul de stat impozit pe veniturile din salarii și venituri asimilate salariilor pentru perioada 01.10.2015-31.03.2019.

În ceea ce privește susținerile societății potrivit cărora punerea la dispoziție a unui salariat, de către un agent de muncă temporară, reprezintă o modalitate de realizare a detașării transfrontaliere și salariații agentului de muncă temporară, detașați în cadrul prestării de servicii transnaționale, pot beneficia de indemnizația de specifică detașare conform dispozițiilor Legii nr. 16/2017, care transpune Directiva 96/91/CE, se reține că indemnizația de delegare nu se aplica în cazul muncii prin agent de munca temporar deoarece, prin contractul încheiat, locul muncii este stabilit de beneficiarul/utilizatorul extern în S, iar salariații temporari cunosc locul de munca asumându-și în deplina cunoștință desfășurarea activității la utilizatorii din spațiul intracomunitar în schimbul remunerației stipulate în contractele încheiate.

Mai mult decât atât, se reține că societatea nu îndeplinește prevederile art. 88 alin.(3) din Codul Muncii, care prevăd ca: *„Agentul de muncă temporară este persoana juridică, **autorizată de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale**, care încheie contracte de muncă temporară cu salariați temporari, pentru a-i pune la dispoziția utilizatorului, pentru a lucra pe perioada stabilită de contractul de punere la dispoziție sub supravegherea și conducerea acestuia. Condițiile de funcționare a agentului de muncă temporară, precum și procedura de autorizare se stabilesc prin hotărâre a Guvernului”*, fapt ce reiese din constatările organelor de inspecție fiscală care menționează în Raportul de inspecție fiscală nr.000/.2019 ca X **nu detine autorizația de agent de muncă temporară**, fapt recunoscut și prin Nota explicativă de către reprezentantul societății.

Cu privire la invocarea de către societatea a dispozițiilor art. 113 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și susținerea că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să stabilească faptul că sumele reprezentând impozit pe venit au fost plătite în mod nedatorat în România și să calculeze diferențele în minus și în exercitarea atribuțiilor să constate că majoritatea salariaților au avut o prezență în statul membru S pentru o perioadă/perioade de timp ce nu depășesc în total 183 de zile în cursul unui an fiscal vizat, se reține că organele de inspecție fiscală au verificat legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor în legătura cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/platitor, respectarea prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferentelor de obligații fiscale principale, conform prevederilor Codului de procedură fiscală.

Mai mult decât atât, din documentele puse la dispoziție de societate, inclusiv datele înscrise în REVISAL, organele de inspecție fiscală au constatat că salariații societății au fost angajați pe perioadă determinată, iar prezența lor

în statul membru S pentru o perioadă/perioade de timp nu depășește în total 183 zile în cursul unui an fiscal vizat - situație în care aceștia în mod clar fac obiectul impunerii veniturilor din salarii și asimilate salariilor în România.

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/2019emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019de către organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP pentru suma totală de **000 lei** reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate acestora și contribuții sociale.

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

## DECIDE

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019 emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP pentru suma totală de **000 lei**, reprezentând:

- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj în sumă de 000 lei;
- contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate în sumă de 000 lei;

- contribuția de asigurări pentru concedii și indemnizații în sumă de 000 lei;
- contribuție asiguratorie pentru muncă în sumă de 000 lei.

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

**DIRECTOR GENERAL**