

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 492 din 2015

privind soluționarea contestației formulate de
S.C. LACTA S.A din Giurgiu, județul Giurgiu

Cu adresa nr., înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice** sub nr., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** - Inspecție Fiscală a înaintat dosarul contestației formulate de **S.C. S.A.** din, **județul**, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.* . Decizia de impunere contestată a avut la bază Raportul de inspecție fiscală nr.

S.C. S.A. are domiciliul fiscal în, str. , nr.,, județul, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub și are codul unic de înregistrare fiscală cu atribut fiscal RO.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei, reprezentând:

- lei contribuții sociale;
- lei accesorii aferente contribuțiilor sociale.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat societății contestatoare în data de, iar contestația a fost depusă, în data de și înregistrată la A.J.F.P sub nr.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Societatea contestatoare susține următoarele:

"[...] 1. Prezentarea situației care a generat calcularea contribuțiilor suplimentare și implicit a dobânzilor și penalităților prezentate:

Având în vedere specificul activității și situațiile deosebite care trebuiesc rezolvate zilnic, SC SA, [...] a întocmit referatul nr. prin care solicită Consiliului de Administrație aprobarea înființării unui fond pus la dispoziția societății în vederea efectuării unor plăți în scopul derulării activității, respectiv ajutor în descărcarea mărfii în piețe, pentru paza mijloacelor de transport în intervalul de predare a mărfii, pe timpul încasărilor facturilor, fără a-l deconta cu documente justificative, urmând a le încadra în cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal, în conformitate cu dispozițiile art.21 alin.4, lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal [...].

Prin Decizia nr.6/30 mai 2011, Consiliul de administrație aprobă această solicitare, iar pe baza dispozițiilor de plată întocmite conform acestor aprobări s-a ridicat din casieria societății suma de lei lunar, care a fost folosită conform celor aprobate. Menționăm că pe toate dispozițiile de plată se face referire la Decizia CA nr..... .

*2. Modul eronat de încadrare în drept a aspectului prezentat mai sus de către organele de control
În urma verificării [...], organele de control, în mod eronat, au încadrat sumele ridicate [...] ca fiind asimilate salariilor, încadrându-le în drept la art.55, alin.2, lit.f din Legea 571/2003 [...] și aplicând totodată pct.72 din H.G. nr.44/2004 [...].*

3. Susținerea încadrării eronate a cheltuielilor analizate

Apreciem că încadrarea acestor cheltuieli la art.55, alin.2 lit.f din Legea 571/2003 [...], nu are absolut nici o legătură cu natura cheltuielii analizate. Din referatul nr., aprobat prin Decizia nr. [...] reiese că aceste cheltuieli sunt în scopul derulării activității și nicidecum nu reprezintă cheltuielă de natură salarială.

Mai mult, prin deciziile nr., nr. din data de, [...] a fost aprobat "salariul" directorului care a fost în valoare de lei brut, [...].

În situația în care suma lunară de lei este aprobată și folosită în scopul reîntregirii veniturilor salariale ale directorului trebuia modificată și decizia nr. [...].

Menționăm că reîncadrarea acestei sume pe venituri salariale, implică recalcularea mai multor contribuții, inclusiv a impozitului pe salarii. [...]

[...], din toate documentele puse la dispoziția echipei de control, reiese clar motivul solicitării sumei ridicate din casieria societății, ca fond de protocol pus la dispoziția directorului, și anume:

- ajutor în descărcarea mărfii în diverse piețe;
- ajutor pentru paza mijloacelor de transport în intervalul de predare marfă, încasare facturi;
- ajutor pentru aranjarea produselor în raft;

Având în vedere cifra de afaceri a firmei, [...] suma de lei lunar, ce reprezintă aproximativ lei/zi, este o sumă care poate fi alocată de conducerea firmei pentru cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal, sumă ce se încadrează legal, în art.24, ali.1, lit.f din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal [...].

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. întocmit la S.C. S.A, s-au stabilit următoarele:

“[...] În perioada – organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, în contul 623 “Cheltuieli nedeductibile de protocol ” au fost înregistrate cheltuieli suplimentare dificil de decontat, fără a avea documente justificative de proveniență efectuate de directorul general al societății [...], după cum urmează:

- Dispoziția de plată nr. în sumă de lei, beneficiar d-na (director general);
- Dispoziția de plată nr. în sumă de lei, beneficiar d-na (director general) [...];
- Dispoziția de plată nr. în sumă de lei, beneficiar d-na (director general);
- Dispoziția de plată nr. în sumă de lei, beneficiar d-na (director general) [...];
- Dispoziția de plată nr..... în sumă de lei, beneficiar d-na (director general);
- Dispoziția de plată nr. în sumă de lei, beneficiar d-na (director general);

Urmare celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au reîntregit veniturile obținute de directorul general al societății verificate care are calitatea de salariat cu suma de lei [...]

Pentru suma de lei [...], organele de inspecție fiscală au calculat contribuție de asigurări sociale datorată de angajator în sumă totală de lei.

Pentru contribuție de asigurări sociale datorată de angajator stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei.

[...]. Pentru suma de lei [...], organele de inspecție fiscală au calculat contribuție de asigurări sociale datorată de angajați în sumă totală de lei.

Pentru contribuție de asigurări sociale datorată de angajați stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei

[...]. Pentru suma de lei [...], organele de inspecție fiscală au calculat contribuție de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă totală de lei.

Pentru contribuție de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de 494 lei și penalități de întârziere în sumă de lei.

[...]. Pentru suma de lei [...], organele de inspecție fiscală au calculat contribuție de asigurări sociale de sănătate datorată de angajați în sumă totală de lei.

Pentru contribuție de asigurări sociale de sănătate datorată de angajați stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de 140 lei.

[...]. Pentru suma de lei [...], organele de inspecție fiscală au calculat contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă totală de lei. [...].”

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

* Raportul de inspecție fiscală nr. încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, înregistrare și declarare în cuantumurile legale a impozitului pe profit, a taxei pe valoarea adăugată, a impozitului pe veniturile din dividende, a impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor sociale aferente perioadei..... 2008 – 2012.

S.C. S.A. are ca principal obiect de activitate "Fabricarea produselor lactate și a brânzeturilor" - cod CAEN 1051.

Prin contestația formulată societatea contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr., pentru suma totală de lei.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată contribuții sociale în sumă totală de lei ca urmare a reîntregirii veniturilor directorului general al societății, care are calitatea de salariat.

Pentru întârzierea la plată, au fost calculate accesorii aferente contribuțiilor sociale în sumă totală de lei.

* Prin contestația formulată, societatea comercială solicită anularea în totalitate a obligațiilor fiscale de natura contribuțiilor sociale stabilite la control în sumă de lei, susținând următoarele:

- Organele de control în mod eronat au încadrat sumele ridicate din casieria societății, ca fiind asimilate salariilor, încadrarea acestor cheltuieli la art.55, alin.(2), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, nu are absolut nici o legătură cu natura cheltuielilor analizate.

- În situația în care suma lunară de lei era aprobată și folosită în scopul reîntregirii veniturilor salariale ale directorului, trebuia modificată și decizia nr. , de stabilire a salariului.

- Din documentele puse la dispoziția organelor de control reiese clar că sumele ridicate din casieria societății erau folosite pentru: ajutor la descărcarea mărfii în diverse piețe, ajutor pentru paza mijloacelor de transport în intervalul de predare marfă, încasare facturi, ajutor pentru aranjarea produselor în raft.

* Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. [...]

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: [...]

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; [...]

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. În situația depășirii acestui plafon, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), care datorează contribuție la bugetul asigurărilor sociale de stat, diferențiată în funcție de condițiile de muncă, baza de calcul la care se datorează această contribuție, corespunzătoare fiecărei condiții de muncă, se stabilește proporțional cu ponderea, în total bază de calcul, a câștigurilor salariale brute realizate în fiecare dintre condițiile de muncă.

(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). [...]

Art. 296¹⁸ - Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, precum și entitățile prevăzute la art. 296³ lit. f) și g) au obligația de a calcula, de a reține și de a vira lunar contribuțiile de asigurări sociale obligatorii.

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

a) pentru contribuția de asigurări sociale:

a¹) 31,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a²) 36,3% pentru condiții deosebite de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 25,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a³) 41,3% pentru condiții speciale de muncă și pentru alte condiții de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 30,8% pentru contribuția datorată de angajator;

b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:

b¹) 5,5% pentru contribuția individuală;

- b²) 5,2% pentru contribuția datorată de angajator;
- c) 0,85% pentru contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;
- d) pentru contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj;
- d¹) 0,5% pentru contribuția individuală;
- d²) 0,5% pentru contribuția datorată de angajator;
- e) 0,15% - 0,85% pentru contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, diferențiată în funcție de clasa de risc, conform legii, datorată de angajator;
- f) 0,25% pentru contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajator [...].”

* Pe baza actelor și documentelor din dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor notmative în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare constată următoarele:

În fapt, în perioada verificată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contul 623 "*Cheltuieli nedeductibile de protocol*" cheltuieli suplimentare dificil de decontat, fără a avea documente justificative de proveniență, efectuate de directorul general al societății conform Deciziei Consiliului de Administrație nr. și a Referatului nr., prin care se alocă suma de lei trimestrial pentru cheltuieli ocazionale – fond pus la dispoziția directorului general.

Astfel, în perioada 2011 – 2012, directorul general al S.C. S.A. retrace lunar din casieria societății suma de lei, în baza unor dispoziții de plată, fără a justifica cu documente suma retrasă, astfel:

- Dispoziția nr. în sumă de lei;
- Dispoziția nr. în sumă de lei;
- Dispoziția nr. în sumă de lei;
- Dispoziția nr. în sumă de lei;
- Dispoziția nr. în sumă de lei;
- Dispoziția nr. în sumă de lei;
- Dispoziția nr. în sumă de lei;
- Dispoziția nr. în sumă de lei;
- Dispoziția nr. în sumă de lei;
- Dispoziția nr. în sumă de lei;
- Dispoziția nr. în sumă de lei;
- Dispoziția nr. în sumă de lei;
- Dispoziția nr. în sumă de lei;
- Dispoziția nr. în sumă de lei;
- Dispoziția nr. în sumă de lei;
- Dispoziția nr. în sumă de lei;
- Dispoziția nr. în sumă de lei;
- Dispoziția nr. în sumă de lei;
- Dispoziția nr. în sumă de lei;
- Dispoziția nr. în sumă de lei;

Urmare celor prezentate, organele de inspecție fiscală au reîntregit veniturile directorului general al societății, care are calitatea de salariat, cu suma de lei.

În urma verificării organele de inspecție fiscală nu au constatat diferențe între impozitul pe veniturile din salarii calculat de societate și cel datorat.

Aferent bazei suplimentare în cuantum de lei, organele de inspecție fiscală au calculat următoarele obligații fiscale suplimentare:

- lei contribuție de asigurări sociale datorată de angajator;
- lei accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- lei contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- lei accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- lei contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- lei accesorii aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- lei contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- lei accesorii aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice.

Susținerea din contestație potrivit căreia: "[...] din toate documentele puse la dispoziția echipei de control, reiese clar motivul solicitării sumei ridicate din casieria societății, ca fond de protocol pus la dispoziția directorului [...]" nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece sumele puse la dispoziția directorului societății pe baza dispoziției de plată, fără a fi justificate cu documente financiar contabile, au același tratament din punct de vedere fiscal ca și salariile, ele fiind asimilate salariilor, fapt prezentat detaliat în actele contestate, împreună cu prevederile legale care au stat la baza constatărilor organelor de inspecție fiscală.

Se reține că, întemeiat organele de inspecție fiscală au stabilit că orice sumă achitată salariaților, indiferent de denumirea ei, se asimilează veniturilor realizate din salarii, care trebuiau impozitate, obligație nerealizată de S.C. S.A. în calitatea sa de angajator.

Față de prevederile legale incidente în speța analizată, se reține că angajatorii au obligația de a calcula contribuțiile sociale aferente veniturilor de natură salarială prin aplicarea cotelor legale la valoarea fondului de salarii brute realizate lunar de salariați, iar angajații datorează contribuții sociale prin aplicarea cotelor legale asupra unei baze lunare de calcul constituită din salariile individuale brute, realizate lunar, inclusiv sporurile și adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de muncă, respectiv asupra veniturilor brute de natura drepturilor salariale realizate lunar de angajatul asigurat.

Prin urmare, având în vedere că organele de inspecție fiscală au reîntregit veniturile directorului general al societății, care are și calitatea de salariat, cu suma de lei, aferent acestora se datorează contribuții la bugetul asigurărilor sociale și fondurilor speciale.

Astfel, în baza prevederilor legale aplicabile în speța supusă soluționării, rezultă că în mod legal au fost stabilite contribuțiile sociale aferente veniturilor de natură salarială datorate de S.C. S.A. în sumă totală de lei, cât și accesorii aferente în sumă totală de lei, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru aceste sume.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de S.C. S.A. din, județul, împotriva Deciziei de impunere nr., în conformitate cu prevederile alin.(1) ale art. 216 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de lei, din care:

- lei contribuții sociale;
- lei accesorii aferente contribuțiilor sociale.

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL,