

**DECIZIA NR. 248/2020**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. X S.R.L.- în dizolvare**  
**din orș. T, jud. A, înregistrată la**  
**D.G.R.F.P. X sub nr. 2700/03.02.2020 și nr. 3773/12.02.2020**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, a fost sesizată de către A.J.F.P. A- Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. 62/10.02.2020, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 3773/12.02.2020, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I.X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului A sub nr. JX/5/2013, având domiciliul fiscal în orș. T, str. Ștefan cel Mare nr. 82, jud. A.

Contestația, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice A sub nr. X1674/27.01.2020, a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/11.12.2019**, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/11.12.2019 și are ca obiect **suma totală de X lei**, compusă din:

- X1 lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X2 lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X3 lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X4 lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X5 lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X5 lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X6 lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X7 lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X8 lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X9 lei Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- X10 lei contribuție asigurătorie pentru muncă.

De asemenea, societatea se îndreaptă împotriva accesoriilor aferente obligațiilor fiscale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere F-X/11.12.2019, care sunt în sumă totală de **X11 lei (X12 lei dobânzi, X13 lei penalități de întârziere, X14 lei penalități de nedeclarare)**, și care au fost evidențiate în Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. W/23.12.2019, emise de A.J.F.P. A.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la datele la care au fost comunicate Decizia de impunere nr. F-X/11.12.2019 și Deciziile de accesorii nr. W/23.12.2019, respectiv datele de **13.12.2019 și 09.01.2020**, potrivit documentelor anexate în copie la dosarul cauzei și data înregistrării contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice A, respectiv data de **27.01.2020**, așa cum rezultă de pe ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Contestația este formulată și semnată de avocat DS, la dosar fiind anexată în original Împuternicirea avocațială seria X 08268, nr. 263/23.01.2020.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din orș. T, jud. A, prin avocat.

**I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din oraș T, jud. A, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/11.12.2019, emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice A– Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală**

**nr. F-X/11.12.2019, solicitând anularea acesteia cu privire la suma totală de X lei, din care impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de X1 lei și contribuții sociale obligatorii în sumă de X15 lei.**

Totodată, **S.C. X S.R.L.** solicită exonerarea de la plata **accesoriilor aferente acestor obligații fiscale suplimentare.**

În prezentarea situației de fapt, societatea precizează că are drept obiect principal de activitate „*Lucrări de construcție a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale*”- CAEN 4120 și că această activitate este desfășurată în funcție de contractele și comenzile pe care le primește, menționând că în perioada în care societatea nu are comenzi, nu desfășoară activitate și nu are muncitori angajați, iar în perioada în care are comenzi sau contracte de prestări servicii, în funcție de tipul lucrărilor, societatea angajează muncitori specializați pe respectivele tipuri de lucrări.

De asemenea, se precizează că societatea are raporturi contractuale cu beneficiari din Franța, țară în care a prestat servicii în domeniul construcțiilor, sens în care, în funcție de natura lucrărilor contractate, a angajat muncitori pe care i-a detașat pe perioada acestor lucrări în Franța, achitându-le acestor muncitori pe de o parte salariul și pe de altă parte indemnizația de delegare/detașare.

În susținerea contestației, reprezentantul societății afirmă că argumentele de fapt și de drept indicate în decizia contestată sunt unele circumstanțiale, nu sunt acte normative imperative care să ducă la concluzia că se impune a se majora baza impozabilă pentru impozitul și contribuțiile pe salarii, în condițiile în care sumele achitate cu titlul de indemnizații de delegare/detașare au avut acest caracter, scopul plății fiind acela al acoperirii cheltuielilor pe care angajații societății le-au avut în timpul deplasării/detașării.

**1. Referitor la motivarea inspectorilor fiscali că locul de muncă al salariaților nu este în România, aceștia prestând servicii în construcții în Franța și în majoritatea situațiilor, contractele de muncă se încheie odată cu întoarcerea în țară a angajatului,** petenta menționează că nu se contestă nici prin actul de control și nici prin decizia contestată, faptul că societatea a avut contracte de prestări servicii încheiate cu parteneri comerciali din alte state, a prestat aceste servicii, a încasat sumele de bani ce rezultă din evidențele contabile, în baza cărora a achitat contribuțiile legale. Cu privire la personalul angajat al societății, contractele de muncă încheiate și înregistrate legal, atestă că aceste contracte de muncă au fost încheiate prin acordul părților, obligațiile părților au fost respectate, situație în care, în opinia sa nu pot fi modificate clauzele acestor contracte și nu pot fi interpretate într-un sens contrar celor care rezultă în mod evident din interpretarea acestor contracte de muncă.

În ceea ce privește locul de muncă al angajatului contestatara precizează că acesta rezultă întotdeauna din contractul de muncă încheiat între angajator și angajat, iar în speță acesta este la SC X SRL chiar dacă în mod evident, având în vedere specificul activității pentru care erau angajați muncitorii, aceasta implica desfășurarea activității pe diferite șantiere, astfel că, atunci când sunt îndeplinite condițiile de delegare/detașare, se impune a fi achitate indemnizațiile legale pentru acoperirea cheltuielilor suportate de angajați.

Societatea consideră că înlăturarea acestor indemnizații se poate face doar în situația în care ele nu sunt datorate deoarece delegarea/detașarea nu a avut loc, nu este reală ci este una fictivă, situație în care nu se regăsește, în speță nefiind contestat faptul că angajații societății au efectuat delegarea/detașare pentru exercitarea atribuțiilor de serviciu la șantierul pe care partenerul comercial avea de efectuat lucrările de construcție contractate.

Cu privire la aprecierea organelor de control că în realitate locul de muncă al angajaților ar fi fost în Franța, societatea consideră că nu se putea stabili o bază de impozitare mai mare, deoarece nu ar fi fost justificată plata nici unei sume de bani pe teritoriul României ci în Franța, lucru care ar fi făcut aplicabilă legislația acestui stat, astfel că se impune a se desființa decizia contestată.

Potentul menționează că locul de muncă al angajatului, la angajare este în România, iar în perioada delegării/detașării, locul de muncă este la șantierul unde acesta este delegat.

**2. Referitor la motivarea inspectorilor fiscali că angajatorul stabilit în România trebuie să desfășoare o activitate semnificativă în țara de origine pentru a putea detașa personal în afara țării,** reprezentantul societății afirmă că nici în decizia de impunere și nici în Raportul de inspecție fiscală nu sunt prezentate criteriile la care se raportează organul de control atunci când face afirmația lipsei unei activități semnificative pe teritoriul României.

Cu privire la activitatea societății și la determinarea locului activității unei societăți, petenta face trimitere la precizările CJUE în cauza C-73/06 Planzer Luxembourg Sari, și susține că în practica instanțelor europene, criteriile de determinare a activității semnificative sau determinarea regimului fiscal aplicabil unei întreprinderi sunt unele largi, care nu sunt prestabilite ci se analizează de la caz la caz. Societatea afirmă că organul fiscal nu a indicat nicio normă legislativă care să justifice concluziile sale și nici nu a indicat criteriile în baza cărora a apreciat lipsa activității semnificative în România și consideră că o astfel de concluzie este o măsură subiectivă, ce nu poate fi menținută.

**3. Referitor la motivarea inspectorilor fiscali că angajatorul nu deține formularul portabil A1 și nu face dovada că muncitorii au fost incluși în sistemul contribuțiilor sociale din țara de detașare,** societatea afirmă că nu a susținut că ar fi inclus muncitorii în sistemul de asigurări sociale în Franța, situație în care nu ar fi fost în prezența unei delegări/detașări, ci în prezența unei plasări de forță de muncă, între cele două operațiuni fiind diferențe mari din punct de vedere juridic.

Drept urmare, aceasta consideră că tocmai lipsa includerii angajaților săi în sistemul de asigurări din Franța, atestă faptul că aceștia se aflau în delegare/detașare, caz în care li se cuveneau indemnizațiile care le-au fost achitate.

Petenta afirmă că documentul portabil A1 se eliberează în aplicarea prevederilor Regulamentului (CE) nr. 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială și cele ale Regulamentului (CE) nr. 987/2009 al Parlamentului European și al Consiliului din 16 septembrie 2009, regulamente care se aplică în relația dintre statele membre UE și Spațiul Economic European (SEE) iar în conformitate cu dispozițiile art. 11 alin. (3) lit. a) din Regulamentului (CE) nr. 883/2004, sub rezerva articolelor 12-16, persoana care desfășoară o activitate salariată sau independentă într-un stat membru se supune legislației din statul membru respectiv, cu excepția situațiilor stabilite la art. 12-16 din regulament.

Contestatară consideră că lipsa formularului portabil A1 nu are consecințele pe care organul de control le atribuie acestui fapt, în condițiile în care printre excepțiile de la această regulă se află și cea a delegării/detașării.

Petenta afirmă că organul de control fiscal nu indică ce consecințe fiscale are lipsa acestui formular, dar apreciază că lipsa acestuia este un motiv pentru a se aplica măsurile cuprinse în decizia contestată. Ori, consideră societatea, eventuala consecință a lipsei formularului A1 ar putea fi doar aceea a includerii obligatorii a angajaților detașați în sistemul de asigurări sociale din Franța, și nu perceperea unor taxe suplimentare în România, pentru o muncă practică în Franța.

Cu privire la invocarea de către organele de control a prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, petenta susține că nu sunt aplicabile în această speță deoarece prevede posibilitatea organului de control fiscal, de a înlătura, de a nu lua în considerare o tranzacție care „*nu are scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia*”, iar lipsa scopului economic a fost apreciată în practica judiciară ca fiind o condiție îndeplinită atunci când o anumită cheltuială a fost făcută fără a fi în scopul realizării de venituri sau în scopul realizării obiectului de activitate al societății.

Societatea precizează că activitatea prestată la partenerul din Franța a adus societății venituri de peste 2,5 milioane de euro în perioada verificată, astfel fiind probat scopul economic al operațiunii. Aceasta consideră că, dacă se mențin veniturile încasate de la partenerul din Franța, trebuie să fie menținută și obligația de plată a indemnizațiilor de deplasare/delegare, deoarece veniturile nu au fost realizate prin efectuarea de lucrări de construcție în țară ci în străinătate, astfel încât muncitorii au fost delegați.

Totodată, referitor la prevederile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, reprezentantul societății

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

precizează că în decizia contestată nu sunt prezentate motivele pentru care tranzacția în discuție nu ar avea scop economic, și consideră că se impune și sub acest aspect a se dispune anularea deciziei contestate cu toate consecințele legale.

În aplicarea prevederilor art. 6 din Codul de procedură fiscală, societatea afirmă că orice interpretare dată de organul fiscal unor stări de fapt, alta decât cea dată de contribuabil, nu poate fi făcută decât pe baza unei decizii motivate, întemeiată pe probe și pe prevederi legale clare, exprese, care să justifice o astfel de măsură, dar că în speță nu există și nu poate fi invocată o dispoziție legală care să permită calificarea sumelor plătite cu titlul de indemnizație de delegare/detașare ca fiind salariu, cu consecințele legale care decurg din această schimbare de destinație a sumelor achitate, și consideră că acest lucru s-ar fi putut face doar în situația în care delegarea/ detașarea nu ar fi avut loc, dar o astfel de stare de fapt nu este contestată de nimeni în prezenta speță, astfel încât nu există un temei legal pentru a se schimba încadrarea plăților din indemnizații de delegare/detașare în plăți salariale.

Societatea precizează că pentru fiecare obligație fiscală calculată au fost indicate prevederile legale aplicabile, dar aceste prevederi legale nu se referă la posibilitatea schimbării caracterului indemnizației de delegare/detașare în salariu, ci se referă la cuantumul obligației fiscale calculate suplimentar și aspecte de încadrarea a plăților în indemnizație de delegare/detașare.

Contestatară susține că sumele achitate prin prisma prevederilor indicate în decizia contestată, respectiv prin prisma dispozițiilor art. 11 din Legea 16/2017, nu sunt incluse în salariu, iar modul în care au fost încadrate plățile în litigiu este cel legal.

***II.1. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/11.12.2019, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. A- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale suplimentare în sumă totală de X lei, constând în:***

- X1 lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, perioada verificată 01.07.2015- 31.12.2018;
- X2 lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, perioada verificată 01.07.2015- 31.12.2017;
- X3 lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, perioada verificată 01.07.2015- 31.12.2018;
- X4 lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, perioada verificată 01.07.2015- 31.12.2017;
- X5 lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, perioada verificată 01.07.2015- 31.12.2017;
- X5 lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, perioada verificată 01.07.2015- 31.12.2017;
- X6 lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, perioada verificată 01.07.2015- 31.12.2017;
- X7 lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator, perioada verificată 01.07.2015- 31.12.2017;
- X8 lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați, perioada verificată 01.07.2015- 31.12.2018;
- X9 lei Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, perioada verificată 01.07.2015- 31.12.2017;
- X10 lei contribuție asigurătorie pentru muncă, perioada verificată 01.01.2018- 31.12.2018;

perioada verificată fiind 01.07.2015- 31.12.2018.

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/11.12.2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/11.12.2019 contestate, organele de inspecție fiscală menționează că S.C.

X S.R.L. are ca obiect principal de activitate declarat „*Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale*”- CAEN 4120.

Urmare a verificărilor efectuate organele de control au constatat că sumele nete în valoare de X16 lei, plătite de S.C. X S.R.L sub formă de diurnă angajaților săi care au prestat muncă salarială în Franța, nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare/detașare întrucât:

- locul de muncă al salariaților nu este în România (aceștia prestează servicii în construcții pe șantiere aflate pe teritoriul Franței și în majoritatea cazurilor contractele de muncă se încheie odată cu sosirea în țară a angajatului), iar indemnizația de detașare specifică detașării transnaționale nu este acordată angajaților cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de detașare, respectiv cheltuieli de transport, cazare și masă;
- angajatorul stabilit în România trebuie să desfășoare o activitate semnificativă în țara de origine, pentru a putea detașa personal, respectiv pentru a trimite în Franța salariați detașați, iar în țara de origine contribuabilul desfășoară o activitate economică nesemnificativă, în proporție de circa 11% în perioada 01.07.2015-31.12.2015, 8,78% în 2016, 8,36% în 2017 și 9,57% în 2018 (venituri din prestări servicii facturate beneficiarilor din România în total venituri din prestări servicii);
- contribuabilul verificat nu deține formularul portabil A1 dar nu face dovada că salariații „detașați” în Franța nu au fost incluși (în perioada în care au desfășurat activitate în Franța) în sistemul contribuțiilor sociale din această țară.

În baza drepturilor conferite de art. 6 din Legea 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și ținând cont de prevederile Legii 344/2006, respectiv ale Legii 16/2017, echipa de inspecție fiscală a apreciat că aceste sume sunt în fapt drepturi de natură salarială obținute de angajați din activități dependente realizate în străinătate, pentru care societatea nu a calculat, reținut, declarat și achitat în România impozitul pe venitul din salarii și contribuțiile sociale aferente.

Pe cale de consecință, urmare a inspecției fiscale, în baza art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 11 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a procedat la majorarea bazei de impunere a veniturilor de natură salarială pornind de la valoarea netă a indemnizațiilor de detașare/delegare, în sumă totală de X16 lei, fiind determinate contribuții sociale obligatorii în sumă totală de **X15 lei** și un impozit pe veniturile din salarii suplimentar în sumă totală de **X1 lei**, din care:

- X17 lei pentru perioada 01.07.2015-31.12.2015;
- XX24 lei pentru anul 2016;
- X19 lei pentru anul 2017;
- X20 lei pentru anul 2018.

**II.2. Prin Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, respectiv penalități de nedeclarare nr. W/23.12.2019, A.J.F.P. A a calculat în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale accesorii în sumă totală de X21 lei (X22 lei dobânzi, X23 lei penalități de întârziere, X14 lei penalități de nedeclarare), din care suma de X11 lei (X12 lei dobânzi, X13 lei penalități de întârziere, X14 lei penalități de nedeclarare) reprezintă accesorii aferente obligațiilor principale stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere F-X/11.12.2019, iar suma de X24 lei reprezintă accesorii aferente obligațiilor curente de plată ale societății declarate la organul fiscal.**

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de contestatară și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:**

### **III.1. Referitor la contestarea Deciziei de impunere F-X/11.12.2019**

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

***Cauza supusă soluționării D.GR.F.P. X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este să se pronunțe dacă sumele plătite salariaților cu titlu de indemnizație de delegare/detașare, reprezintă avantaje de natură salarială acordate salariaților, care trebuiau impozitate și dacă S.C. X S.R.L. datorează bugetului de stat debitele cu titlu de impozit pe venituri din salarii și contribuții sociale stabilite de organul fiscal prin Decizia de impunere contestată.***

**În fapt**, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada iulie 2015- decembrie 2017, angajații societății verificate au desfășurat în principal activitate de prestări servicii în construcții, pe teritoriul Franței, pentru beneficiarul persoană juridică afiliată Y AGENTEMENTS FRY.

În ceea ce privește raportul juridic cu personalul trimis la muncă în străinătate, s-a constatat că X SRL a încheiat contracte individuale de muncă cu fiecare salariat în parte, pe care le-a înregistrat în REVISAL, în baza acestora fiind acordat salariaților în marea majoritate salariul minim brut pe țară garantat în plată legiferat în România. Totodată, s-a constatat că angajații au beneficiat și de o sumă de 75 euro/zi, aceste sume fiind contabilizate de societate ca diurne.

Astfel, în ceea ce privește remunerația salariaților care prestau servicii de construcții pe teritoriul Franței, se precizează că SC X SRL a acordat acestora următoarele sume:

- suma înscrisă în contractul individual de muncă reprezentând salariul de bază lunar (în majoritatea cazurilor salariul minim pe economie), pentru care societatea întocmește în țară state de plată, calculează obligațiile fiscale aferente (impozit pe venit și contribuții sociale), le declară și achită la organul fiscal teritorial din România;

- o sumă definită de societate ca indemnizație de delegare/detașare (diurnă) aferentă zilelor în care salariatul a desfășurat activitate în Franța, (sume ce se înregistrează în evidența contabilă a societății verificate alternativ în contul 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” și în contul 624- „Cheltuieli cu transportul”) pentru care contestatara nu a evidențiat în contabilitate și nu a declarat la organul fiscal teritorial impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale.

Urmare a verificărilor efectuate, echipa de inspecție fiscală a apreciat că sumele acordate de societate salariaților săi cu titlu de indemnizație de delegare/detașare nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare/detașare întrucât:

- locul de muncă al salariaților nu este în România (aceștia prestează servicii în construcții pe șantiere aflate pe teritoriul Franței și în majoritatea cazurilor contractele de muncă se încheie odată cu sosirea în țară a angajatului), iar indemnizația de detașare specifică detașării transnaționale nu este acordată angajaților cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de detașare, respectiv cheltuieli de transport, cazare și masă;
- angajatorul stabilit în România trebuie să desfășoare o activitate semnificativă în țara de origine, pentru a putea detașa personal, respectiv, pentru a trimite în Franța salariați detașați, ori în țara de origine contribuabilul desfășoară o activitate economică nesemnificativă, în proporție de circa 11% în perioada 01.07.2015-31.12.2015, 8,78% în 2016, 8,36% în 2017 și 9,57% în 2018 (venituri din prestări servicii facturate beneficiarilor din România în total venituri din prestări servicii);
- contribuabilul verificat nu deține formularul portabil A1 dar nu face dovada că salariații „detașați” în Franța nu au fost incluși (în perioada în care au desfășurat activitate în Franța) în sistemul contribuțiilor sociale din această țară.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au constatat eroarea contribuabilului privind sumele acordate sub denumirea de indemnizații de delegare/detașare, acestea fiind în fapt venituri de natură salarială sau asimilate salariilor care se includ în baza de impozitare pentru impozitul pe veniturile din salarii și pentru contribuții sociale.

Echipa de control a concluzionat că indemnizația de delegare/detașare, în sumă totală de X16 lei, reprezintă venituri nete asimilate salariilor și s-a procedat la determinarea fondului de salarii suplimentar, pentru perioada 01.07.2015-31.12.2018 fiind stabilit suplimentar un

venit de natură salarială brut impozabil în sumă de X25 lei, prin reîntregirea sumei nete cu valoarea impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și a contribuțiilor individuale datorate, utilizând procedeul sutei mărite.

Asupra fondului de salarii determinat suplimentar, pe perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății X SRL obligații fiscale suplimentare reprezentând contribuții sociale obligatorii în sumă totală de **X15 lei** și impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de **X1 lei**.

**În drept**, în legislația internă noțiunile de delegare și detașare sunt reglementate de Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care la art. 43-47 prevede următoarele:

**“art. 43 Delegarea reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului său de muncă.”**

#### **art. 44**

(1) *Delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni și se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice, numai cu acordul salariatului. Refuzul salariatului de prelungire a delegării nu poate constitui motiv pentru sancționarea disciplinară a acestuia.*

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

**Art. 45 Detașarea este actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia. În mod excepțional, prin detașare se poate modifica și felul muncii, dar numai cu consimțământul scris al salariatului.**

#### **art. 46**

(1) *Detașarea poate fi dispusă pe o perioadă de cel mult un an.*

(2) *În mod excepțional, perioada detașării poate fi prelungită pentru motive obiective ce impun prezența salariatului la angajatorul la care s-a dispus detașarea, cu acordul ambelor părți, din 6 în 6 luni.*

(3) *Salariatul poate refuza detașarea dispusă de angajatorul său numai în mod excepțional și pentru motive personale temeinice.*

(4) *Salariatul detașat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de detașare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil.*

#### **art. 47**

(1) Drepturile convenite salariatului detașat se acordă de angajatorul la care s-a dispus detașarea.

(2) *Pe durata detașării salariatul beneficiază de drepturile care îi sunt mai favorabile, fie de drepturile de la angajatorul care a dispus detașarea, fie de drepturile de la angajatorul la care este detașat.”*

Astfel, conform prevederilor legale de mai sus, delegarea reprezintă exercitarea temporară de către salariat, din dispoziția angajatorului, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului de muncă; delegarea poate fi dispusă pe o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni și se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 zile calendaristice, numai cu acordul salariatului, fără să existe o limită a numărului de prelungiri, ori de câte ori părțile convin acest lucru. Pe perioada delegării salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare precum și la o indemnizație de delegare în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă.

Cu privire la detașare, potrivit prevederilor mai sus enunțate aceasta este definită ca fiind actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia.

Detașarea poate fi dispusă pe o perioadă de cel mult un an, iar în mod excepțional, perioada detașării poate fi prelungită, pentru motive obiective ce impun prezența salariatului la angajatorul la care s-a dispus detașarea, cu acordul ambelor părți, din 6 în 6 luni. Pe perioada detașării salariatul are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare precum și la o indemnizație de detașare în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă, legiuitorul precizând că drepturile cuvenite salariatului detașat se acordă de angajatorul la care s-a dispus detașarea.

### **În speță, din documentele la dosar se rețin următoarele:**

1) Salariații societății și-au desfășurat activitatea sub directa coordonare a societății, aceștia nefiind puși la dispoziția altor angajatori interni sau intracomunitari. Totodată drepturile cuvenite salariatului care a lucrat pe teritoriul Franței nu au fost acordate de partenerul intracomunitar, ci de societatea angajatoare din România, astfel că nu se poate vorbi de detașare, nefiind îndeplinite condițiile caracteristice detașării prevăzute de dispozițiile legale antecitate;

2) Locul de muncă al salariaților nu este în România (aceștia prestează servicii în construcții pe șantiere aflate pe teritoriul Franței și în majoritatea cazurilor contractele de muncă se încheie odată cu sosirea în țară a angajatului), astfel că aceștia nu exercită temporar lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului lor de muncă. Drept urmare aceștia nu se află în situația de a fi delegați.

Cu privire la „*locul de muncă*”, echipa de control menționează că societatea nu a prezentat la control contractele de muncă încheiate cu salariații astfel că, în lipsa acestora, nu a putut fi verificat *Locul de muncă* înscris în CIM și că aceste informații nu sunt disponibile în bazele de date ale ANAF. Dar, urmare a analizei efectuate, organele de control au constatat că angajații nu au prestat temporar activitate pe teritoriul Franței, ci activitatea de pe teritoriul francez a fost preponderentă, (peste 90%) astfel că locul de muncă a fost în Franța și nu în România.

În ceea ce privește motivările contestatarii că „*cu privire la personalul angajat al societății, contractele de muncă încheiate de noi și înregistrate legal, atestă că acestea contracte de muncă au fost încheiate prin acordul părților, obligațiile părților au fost respectate, situație în care, în opinia noastră nu pot fi modificate clauzele acestor contracte și nu pot fi interpretate într-un sens contrar celor care rezultă în mod evident din interpretarea acestor contracte de muncă*” și că „*Locul de muncă al angajatului rezultă totdeauna din contractul de muncă încheiat între angajator și angajat, iar în situația noastră el este la societatea noastră*”, organul de soluționare reține că nici la control și nici în susținerea contestației, societatea nu a prezentat vreun contract de muncă din care să rezulte locul de muncă stabilit prin CIM, drepturile salariale, respectarea prevederilor contractuale etc. astfel că susținerea petentei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

De altfel, și în contestația formulată societatea afirmă că „*Societatea noastră are raporturi contractuale încheiate pe bază de contract cu beneficiari din Franța, țară în care am prestat servicii în domeniul construcțiilor, sens în care, în funcție de natura lucrărilor contractate, am angajat muncitori pe care i-am detașat pe perioada acestor lucrări în Franța, achitând pe de o parte salariul acestor muncitori și pe de altă parte indemnizația de delegare/detașare a acestor muncitori.*”, confirmând astfel că la momentul încheierii contractelor de muncă se știa că acești angajați urmează să presteze servicii pe teritoriul francez.

Se mai reține și că petenta însăși afirmă că specificul activității pentru care erau angajați muncitorii implică desfășurarea activității pe diferite șantiere, că prestările de servicii în domeniul construcțiilor implică activități care se desfășoară în aceeași localitate ca cea de sediu al societății, în localități apropiate **“sau chiar în străinătate, așa cum a fost cazul în ceea ce privește situația concretă din prezenta speță”**.

Cu privire la contractele de muncă, din documentele la dosar se constată că prin adresa nr. 48969/15.11.2019 (transmisă contribuabilului pe e-mail) au fost solicitate contribuabilului:



- contractele de muncă ale angajaților activi din perioada 01.07.2015-31.12.2018;
  - contractele de prestări servicii încheiate cu beneficiarii din Franța pentru lucrările de construcții executate la imobile situate pe teritoriul statului membru al beneficiarilor;
  - fișele analitice ale contului 462 din perioada 01.07.2015-31.12.2018 (de la 462.001 la ultima 462) ;
  - acte/documente întocmite de autoritățile fiscale franceze pentru SC X SRL referitor la angajații care au desfășurat activitate în Franța, în situația în care acestea există, însoțite de traducerea efectuată de către un traducător autorizat;
  - registrul unic de control;
  - orice alte documente relevante pentru stabilirea situației de fapt fiscale în ceea ce privește veniturile din salarii și asimilate aferente angajaților detașați pentru prestări de servicii transnaționale;
- dar acesta nu a dat curs solicitării organelor de control, care, întrucât documentele justificative și contabile prezentate în vederea controlului inopinat au rămas la sediul organului fiscal, au efectuat inspecția fiscală în baza acestora.

De altfel, pentru a putea delega/detasa personalul angajat în Franța, societatea trebuia să desfășoare în principal activitate în România întrucât notiunea de delegare, așa cum este definită la art. 43 din Legea nr. 53/2003 Codul muncii, presupune exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului său de muncă, ori activitatea salariaților societății se desfășoară în principal în Franța și nu pe teritoriul țării noastre, ponderea veniturilor din activități pe teritoriul României fiind nesemnificativă.

**3) Sumele acordate cu titlul de indemnizație nu au fost acordate angajaților cu titlul de rambursare a cheltuielilor generate de detașare, respectiv cheltuieli de transport, cazare și masă (nu există documente justificative anexate ordinelor de deplasare). În motivarea contestației petenta susține că „sumele achitate de societatea noastră cu titlul de indemnizații de delegare/detașare au avut acest caracter, scopul plății acestora fiind acela al acoperirii cheltuielilor pe care angajații societății le-au avut în timpul deplasării/detașării.” dar nu prezintă niciun document care să probeze cele afirmate, astfel că susținerea petentei nu poate fi reținută de către organul de soluționare. Totodată, se reține că organele de control au constatat că, separat de diurnele acordate, societatea a decontat cheltuieli de transport pe bază de documente justificative, în procesul verbal nr. 40479/16.09.2019 precizându-se că valoarea acestora în perioada 01.05.2013-31.12.2017 a fost în sumă totală de 739.883,51 lei. Deoarece societatea nu a colaborat cu organele de control pe perioada efectuării inspecției fiscale și nu a prezentat documentele solicitate de aceștia, nu s-a putut stabili valoarea transportului decontat pentru perioada 01.07.2015-31.12.2018.**

Date fiind cele anterior prezentate, rezultă că în conformitate cu prevederile Codului muncii angajații SC X SRL, pe perioada iulie 2015– decembrie 2018, nu se află nici în situația de a fi delegați, nici în situația de a fi detașați, nefiind îndeplinită condiția privind caracterul ocazional, excepțional a misiunilor, astfel că nu se justifică acordarea indemnizației de delegare. În fapt sumele acordate de societate cu titlul de indemnizație de detașare/delegare nu beneficiază de scutirea menționată la art. 55 alin. (4) lit. g) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv ale art. 76, alin. (2) lit. k) din Legea 227/2015, în vigoare de la 01.01.2016, care prevăd că:

Legea 571/2003 privind Codul fiscal

„art. 55

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

g) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare”;

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

„art. 76

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

k) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

(i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;

(ii) străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;”

Petenta consideră că înlăturarea acestor indemnizații se poate face doar în situația în care ele nu sunt datorate deoarece delegarea/detașarea nu a avut loc, nu este reală ci este una fictivă și menționează că în speță, nimeni nu contestă faptul că angajații săi nu ar fi efectuat delegarea/detașare pentru exercitarea atribuțiilor de serviciu la șantierul pe care partenerul SC X SRL avea de efectuat lucrările de construcție. Ori, așa cum am arătat anterior, chiar dacă într-adevăr salariații societății și-au exercitat atribuțiile de servicii pe teritoriul Franței, acest aspect nefiind pus la îndoială, urmare a verificărilor efectuate organele de control au constatat că nu se află în situația de a fi delegați/detașați.

În speță se reține jurisprudența internă din Decizia 321/R din 17.05.2017 dată de Curtea de Apel Mureș într-o cauză similară, în care se arată că angajații recurenteii nu au dreptul la acordarea indemnizației de delegare/detașare întrucât nu sunt întrunite condițiile art. 43-46 din Codul Muncii referitoare la delegare și detașare.

Instanța a mai observat că nu s-a dovedit faptul că sumele plătite angajaților cu contract de muncă ce au desfășurat activitatea în afara României reprezintă decontări, dovedite cu documente justificative, ale unor cheltuieli de transport, cazare și masa, astfel că sunt incluse în categoria veniturilor din salarii. Se precizează că și în situația în care s-ar considera că angajații recurenteii au fost detașați, relevante sunt dispozițiile art. 3 alin 7 teza a II-a din Directiva nr. 96/71/CC, potrivit căroră 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 masa.

**În drept, în speță, pentru perioada 01.07.2015- 31.12.2015, devin incidente prevederile referitoare la veniturile din salarii și asimilate salariilor** legiferați la art. 55 alin. (1) și (2) lit. k) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu dispozițiile pct. 68 lit. a) și ale 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, conform căroră:

Legea 571/2003

„art. 55 **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) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:

[...]

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor în vederea impunerii.”

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004

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

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

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

**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 – 31.12.2018 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;(...)

(ix) orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor;”.

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, se reține că sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică rezidentă sau nerezentă 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 locul unde este desfășurată activitatea remunerată, de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă. De asemenea, regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și oricăror alte sume sau avantaje în bani ori în natură primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor.

Date fiind cele anterior precizate și legislația incidentă, în cauză se reține că în mod corect organele de control au constatat că veniturile acordate de societate în perioada iulie 2015- decembrie 2018 salariaților săi cu titlul de diurnă sunt în fapt venituri asimilate salariilor, pe care în mod nelegal le-a considerat neimpozabile din punct de vedere a impozitului pe veniturile din salarii, pretinzând că se încadrează în prevederile art. 55 alin. (4) lit. g) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv ale art. 76, alin. (2) lit. k) din Legea 227/2015, în vigoare de la 01.01.2016.

**Sesizarea organelor de control referitoare la lipsa unei activități semnificative a SC X SRL în țara de origine, respectiv pe teritoriul României, este relevantă din punct de vedere fiscal deoarece în aceste condiții societatea nu se află nici în situația de a aplica prevederile Legii nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, respectiv ale Legii 16/2017.**

**În drept**, 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 salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, modificată și completată de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 28/30.06.2015, pentru a se armoniza cu Directiva Europeană, respectiv prin Legea 16/2017, care prevăd:

Legea nr. 344/2006

**„art. 1**

*Prevederile prezentei legi se aplică:*

[...]

b) *întreprinderilor stabilite pe teritoriul României care, în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează, pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, salariați cu care au stabilite raporturi de muncă, în condițiile stabilite la art. 4 alin. (2).*

**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;

#### **art. 4**

**(2) Prezenta lege se aplică în măsura în care întreprinderile prevăzute la art. 1 lit. b) iau una dintre următoarele măsuri cu caracter transnațional:**

a) detașarea unui salariat de pe teritoriul României, în numele întreprinderii și sub coordonarea acesteia, în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detașarea și beneficiarul prestării de servicii care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și întreprinderea care face detașarea;

#### **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;

d) condițiile de punere la dispoziție a salariaților, în special de către agenții de muncă temporară;

e) sănătatea și securitatea în muncă;

f) măsurile de protecție aplicabile condițiilor de muncă pentru femeile însărcinate sau pentru cele care au născut recent, precum și pentru copii și tineri;

g) egalitatea de tratament dintre bărbați și femei, precum și alte dispoziții în materie de nediscriminare.

(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.

#### **art. 9**

Indemnizațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt acordate salariatului pentru acoperirea cheltuielilor generate de detașare, precum cele de transport, cazare și masă.”

Legea 16/2017

#### **art. 2**

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

c) **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, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, atunci când angajatorul ia una dintre măsurile prevăzute la art. 5 alin.

(2);

#### **art. 5**

(2) Prezenta lege se aplică în situația în care întreprinderile prevăzute la art. 3 lit. b) iau decizia punerii în aplicare a uneia dintre următoarele măsuri cu caracter transnațional:

a) detașarea unui salariat de pe teritoriul României, în numele întreprinderii și sub coordonarea acesteia, în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detașarea și beneficiarul prestării de servicii care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și întreprinderea care face detașarea;

## **art. 7**

(1) În scopul identificării situațiilor de detașare transnațională și pentru a preveni abuzurile și eludările dispozițiilor prezentei legi, *Inspekția Muncii, prin inspectoratele teritoriale de muncă, realizează o evaluare de ansamblu a tuturor elementelor faptice care caracterizează o detașare transnațională, în special a:*

a) *elementelor faptice care caracterizează activitățile desfășurate de către întreprinderile prevăzute la art. 3 lit. a) în statul membru în care acestea sunt stabilite și, atunci când este necesar, în România;*

b) *elementelor faptice care caracterizează munca și situația salariatului detașat pe teritoriul României.*

[...]

(4) *Elementele faptice prevăzute la alin. (1) lit. a) au rolul de a stabili dacă o întreprindere exercită în mod efectiv activități semnificative, altele decât cele interne de gestionare și/sau administrative în statul membru de stabilire sau în Confederația Elvețiană, având ca perioadă de referință un interval de timp de un an anterior datei efectuării controlului.*

**art. 8** *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, altul decât România, sau în Confederația Elvețiană, pe teritoriul căruia/căreia 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 definit potrivit art. 2 alin. (1) lit. f), inclusiv compensarea sau plata muncii suplimentare;*

d) *condițiile de punere la dispoziție a salariaților de către agenții de muncă temporară;*

e) *sănătatea și securitatea în muncă;*

f) *măsurile de protecție aplicabile condițiilor de muncă pentru femeile însărcinate sau pentru cele care au născut recent, precum și pentru copii și tineri;*

g) *egalitatea de tratament dintre bărbați și femei, precum și alte dispoziții în materie de nediscriminare.*

**art. 11** *Orice indemnizație specifică detașării transnaționale este considerată parte a salariului minim, în măsura în care nu este acordată cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de detașare, respectiv cheltuielile de transport, cazare și masă.”*

Din analiza prevederilor legale antecitate se reține că, în speță, nu poate fi vorba despre detașarea transnațională prevăzută în Legea nr. 344/2006, cu modificările ulterioare, respectiv de Legea nr. 16/2017, deoarece nu este îndeplinită condiția ca angajatorul stabilit pe teritoriul României să desfășoare o activitate semnificativă în țara sa de origine, pentru a putea trimite în statele membre sau pe teritoriul Confederației Elvețiene salariații săi în calitate de lucrători detașați, în cazul de față activitatea din România a SC X SRL fiind nesemnificativă comparativ cu activitatea desfășurată în afara granițelor. De asemenea, așa cum am arătat anterior, salariații SC X SRL nu se încadrează la definiția salariatului detașat de pe teritoriul României prevăzută la art. 3 alin. (1) lit. b) din Legea 344/2006, nefiind îndeplinită condiția că salariatul lucrează în mod normal în România și 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, angajații societății verificate prestând servicii în construcții pe șantiere aflate pe teritoriul Franței și în majoritatea cazurilor contractele de muncă se încheie odată cu sosirea în țară a angajatului.

De altfel, și în cazul în care societatea s-ar fi încadrat în prevederile Legii nr. 344/2006 respectiv a Legii nr. 16/2017, aceasta era obligată conform art. 7 alin. 1 lit. c) din Legea nr. 344/2006 și respectiv art. 8 lit. c) din Legea nr. 16/2017 să acorde angajaților săi salariul minim din țara unde își desfășoara efectiv activitatea și nu salariul minim din România.

Societatea susține în mod eronat că nici în Decizia de impunere și nici în Raportul de inspecție nu sunt prezentate criteriile la care se raportează organul de control atunci când

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

afirmă că S.C. X SRL nu desfășoară o activitate semnificativă în țara de origine. Organul de soluționare reține că la pagina 6 din RIF se precizează că „S.C. X SRL a desfășurat în perioada 01.07.2015– 30.12.2018 activitate economică pe teritoriul României în proporție de circa 11% în 01.07.2015-31.12.2015, 8.78% în 2016, 8.36% în 2017 și 9.57% (venituri din prestări servicii facturate beneficiarilor din România în total venituri din prestări servicii).”, aceste procente și explicația modului de calcul fiind preluate și în decizia de impunere la pagina 1.

Societatea nu încearcă să contrazică această constatare a organelor de control prin prezentarea propriei activități desfășurate pe teritoriul României comparativ cu activitatea din Franța, pe fiecare perioadă fiscală verificată, ci invocă jurisprudența europeană cu privire la activitatea unei societăți și determinarea locului activității unei societăți (Planzer Luxembourg Sari C-73/06), precizând că CJUE s-a pronunțat în sensul că termenul de „sediul” înseamnă locul în care sunt adoptate deciziile esențiale privind direcția generală a unei societăți și unde sunt exercitate funcțiile de administrare centrală a acesteia „*Determinarea sediului sau a locului de desfășurare a activității economice a unei societăți presupune luarea în considerare a mai multor factori, cei mai importanți fiind sediul legal locul în care se află sediul administrativ, locul în care se reunesc administratorii societății și acela, de obicei identic, în care se decide politica generală a acestei societăți. Alte elemente, precum domiciliul administratorilor, locul întrunirii adunărilor generale, de păstrare a documentelor administrative și contabile și de derulare principală a activităților financiare, în special bancare, pot fi, de asemenea, luate în considerare.*”

În speță însă, nu este în discuție „sediul” sau „locul de desfășurare a activității economice a unei societăți”, ci organele de control au analizat dacă societatea exercită în mod efectiv **activități semnificative, altele decât cele interne de gestionare și/sau administrative** în statul membru de stabilire, așa cum prevede Articolul 14 alin. (2) din Regulamentul (CE) nr. 987/2009:

„(2) În sensul aplicării articolului 12 alineatul (1) din regulamentul de bază, expresia „care își desfășoară în mod obișnuit activitățile în acest stat membru” se referă la un angajator care desfășoară în mod obișnuit activități semnificative, **altele decât cele strict legate de gestionarea internă**, pe teritoriul statului membru unde este stabilit, ținând seama de toate criteriile care caracterizează activitățile desfășurate de întreprinderea respectivă; criteriile pertinente trebuie să fie adaptate caracteristicilor specifice fiecărui angajator și naturii reale a activităților desfășurate.”,

transpus în legislația românească la art. 7 alin. (4) din Legea 16/2017.

În cauza analizată, are relevanță aspectul privind locul de muncă al salariaților unei societăți, în funcție de care se stabilesc drepturile salariale și legea aplicabilă raportului de muncă.

Organul de soluționare nu poate reține afirmația contestatarii că echipa de control nu a indicat nicio normă legislativă care să justifice concluziile sale și nici nu a indicat criteriile în baza cărora a apreciat lipsa activității semnificative în România, constatând că aceasta nu este conformă cu realitatea deoarece, așa cum am arătat anterior, organul de control a precizat în actele de control ponderea activității în România și modul de calcul, iar în drept a făcut trimitere la prevederile Legii nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, cu modificările ulterioare, respectiv la dispozițiile Legii nr. 16/2017.

**Referitor la sesizarea organelor de control că angajatorul nu deține formularul portabil A1 și nu face dovada că muncitorii au fost incluși în sistemul contribuțiilor sociale din țara de detașare**, societatea precizează că nu a susținut că ar fi inclus muncitorii în sistemul de asigurări sociale în Franța, situație în care nu ar mai fi fost în prezența unei delegări/detașări, ci în prezența unei plasări de forță de muncă. Aceasta consideră că tocmai lipsa includerii angajaților săi în sistemul de asigurări din Franța, atestă odată în plus faptul că aceștia se aflau în delegare/detașare, situație în care li se cuveneau indemnizațiile achitate de societate.

În fapt, sesizarea organelor de control privind lipsa documentului portabil A1 este în

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

strânsă legătură cu sesizarea referitoare la lipsa unei activități semnificative a SC X SRL în țara de origine, situație în care societății nu-i sunt aplicabile prevederile Legii nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, cu modificările ulterioare, respectiv ale Legii nr. 16/2017, deoarece nu este îndeplinită condiția ca angajatorul stabilit pe teritoriul României să desfășoare o activitate semnificativă în țara sa de origine, respectiv ca salariații să lucreze în mod normal în România.

În speță se reține că SC X SRL nu a obținut de la Casa Națională de Pensii Publice, documentul portabil A1 „Certificat privind legislația în materie de securitate socială care se aplică titularului”, care atestă faptul că salariatul nu avea obligația de plată a contribuțiilor sociale într-un alt stat, precum și menținerea exclusivă a titularului acestuia la sistemul de securitate socială din România, lipsa acestuia nefiind însă de natură a împiedica desfășurarea de activități profesionale pe teritoriul altui stat membru.

La dosarul contestației se regăsește adresa de răspuns nr. K17530,K22346,K27933, K3S768/14.12.2017 referitoare la cererea societății de emitere a documentului portabil A1 pentru salariații săi detașați pe teritoriul Franței, prin care Ministerul muncii și protecției sociale prin Casa Națională de Pensii Publice îi comunică SC X SRL că din informațiile și documentele pe care le-a pus la dispoziția CNPP reiese că SC X SRL nu îndeplinește condițiile pentru emiterea documentului portabil A1 întrucât nu a putut face dovada derulării unei activități substanțiale pe teritoriul României, așa cum se prevede la art. 12 alin. (1) din Regulamentul (CE) nr. 883/2004, art. 14 alin. (2) din Regulamentul (CE) nr. 987/2009, precum și la pct. 1 din Decizia A2/2009.

Petenta consideră că eventuala consecință a lipsei formularului A1 ar putea fi doar aceea a includerii obligatorii a angajaților detașați în sistemul de asigurări sociale din Franța, în niciun caz perceperea unor taxe suplimentare în România, pentru o muncă practică în Franța și apreciază că „în situația în care locul de muncă al angajaților săi nu ar fi fost în România ci în Franța, în nici un caz nu se putea stabili o bază de impozitare mai mare, deoarece nu ar fi fost justificată plata nici unei sume de bani pe teritoriul României ci în Franța, lucru care ar fi făcut aplicabilă legislația acestui stat.”

Referitor la această susținere a petentei se reține că art. 55 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează ce sume nu sunt incluse în veniturile salariale și implicit asupra cărora nu se aplică impozitul pe venit, dar și unele excepții:

„art. 55

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

m) sumele sau avantajele primite de persoane fizice din activități dependente desfășurate într-un stat străin, indiferent de tratamentul fiscal din statul respectiv. Fac excepție veniturile salariale plătite de către sau în numele unui angajator care este rezident în România ori are sediul permanent în România, care sunt impozabile în România numai în situația în care România are drept de impunere;”

iar pct. 87<sup>8</sup> din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dispune că:

„87<sup>8</sup>. Pentru veniturile din salarii obținute de contribuabilii prevăzuți la art. 40 alin. (1) lit. a) și alin. (2) din Codul fiscal pentru activitatea desfășurată într-un stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri sau persoanele respective nu sunt vizate de o convenție de evitare a dublei impuneri și care sunt plătite de către sau în numele unui angajator care este rezident în România sau are sediul permanent în România, dreptul de impunere revine statului român, indiferent de perioada de desfășurare a activității în străinătate.”

Astfel, sumele sau avantajele primite de persoanele fizice din activități dependente desfășurate într-un stat străin, indiferent de tratamentul fiscal din statul respectiv, nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, cu excepția veniturilor salariale plătite de către sau în numele unui angajator care este rezident în România ori are sediul permanent în



România, care sunt impozabile în România numai în situația în care România are drept de impunere. Totodată, pentru veniturile din salarii obținute de persoanele fizice rezidente române, cu domiciliul în România, care nu sunt vizate de o convenție de evitare a dublei impuneri și care sunt plătite de către sau în numele unui angajator care este rezident în România sau are sediul permanent în România, dreptul de impunere revine statului român, indiferent de perioada de desfășurare a activității în străinătate.

Prevederi similare se regăsesc și la art. 76 alin. (4) lit. o) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la pct. 12 alin. (25) din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se mai reține că în conformitate cu Decretul nr. 240/1974 pentru ratificarea Convenției dintre guvernul Republicii Socialiste România și guvernul Republicii Franceze privind evitarea dublei impuneri pe venit și avere:

„art. 15 Salariați

1. *Sub rezerva prevederilor art. 16, X24 și 19, salariile și alte remunerații similare pe care un rezident al unui stat contractant le primește pentru un serviciu salarizat sunt impozabile numai în acest stat, cu condiția ca serviciul să nu fie prestat în celălalt stat contractant. Dacă serviciul este prestat în celălalt stat contractant, remunerațiile primite sunt impozabile în acest celălalt stat.*

2. **Derogând de la prevederile paragrafului 1, remunerațiile pe care un rezident al unui stat contractant le primește pentru un serviciu salarizat prestat 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 18 luni în curs de 3 ani consecutivi;**

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

**c) sarcina remunerațiilor nu este suportată de către un sediu stabil sau o bază fixă pe care o persoană o are în celălalt stat.**”

În speță se reține că drepturile salariale au fost achitate de către societatea SC X SRL, cu sediul în România, care nu a avut un sediu permanent declarat în statul francez și nu a demonstrat că ar fi achitat în acest stat obligații de natura impozitului pe salarii și a contribuțiilor sociale, ea însăși afirmând că „*societatea noastră nu a susținut că ar fi inclus muncitorii în sistemul de asigurări sociale în Franța*”, respectiv că „*tocmai lipsa includerii angajaților noștri în sistemul de asigurări din Franța, atestă odată în plus faptul că aceștia se aflau în delegare/detașare*”. De asemenea, societatea nu face nicio precizare cu privire la perioadele petrecute de salariații săi în Franța.

Petenta invocă dispozițiile art. 11 alin. (3) lit. a) din Regulamentul (CE) nr. 883/2004 și precizează că persoana care desfășoară o activitate salariată sau independentă într-un stat membru se supune legislației din statul membru respectiv, cu excepția situațiilor stabilite la art. 12-16 din regulamentul. Astfel, contestatara consideră că lipsa formularului portabil A1 nu are consecințele pe care organul de control le atribuie acestui fapt, în condițiile în care printre excepțiile de la această regulă se află și cea a delegării/detașării.

**Dar, așa cum am arătat anterior salariații petentei nu se regăsesc în situația de a fi detașați transfrontalieri, deoarece nu lucrează în mod obișnuit în România iar societatea nu desfășoară în mod obișnuit activități semnificative, altele decât cele strict legate de gestionarea internă, pe teritoriul statului membru unde este stabilit, în conformitate cu prevederile Regulamentului (CE) nr. 883/2004, coroborate cu prevederile Articolului 14- *Informații privind articolele 12 și 13 din regulamentul de bază*, din Regulamentul (CE) nr. 987/2009, care prevăd că:**

„Articolul 11 **Reguli generale**

(3) *Sub rezerva articolelor 12-16:*

(a) *persoana care desfășoară o activitate salariată sau independentă într-un stat membru se supune legislației din statul membru respectiv;*

## Articolul 12 **Reguli speciale**

(1) **Persoana care desfășoară o activitate salariată într-un stat membru, pentru un angajator care își desfășoară în mod obișnuit activitățile în acest stat membru, și care este detașată de angajatorul respectiv în alt stat membru pentru a lucra pentru angajator continuă să fie supusă legislației primului stat membru, cu condiția ca durata previzibilă a activității să nu depășească 24 de luni și ca persoana să nu fi fost trimisă pentru a înlocui o altă persoană detașată.**

## Articolul 13 **Desfășurarea de activități în două sau mai multe state membre**

(1) **Persoana care desfășoară în mod obișnuit o activitate salariată în două sau mai multe state membre face obiectul:**

(a) **legislației statului membru de reședință, în cazul în care desfășoară o parte substanțială a activității sale în statul membru respectiv; sau**

(b) **dacă el/ea nu desfășoară o parte substanțială a activității sale în statul membru de reședință:**

(i) **legislației statului membru în care este situat sediul sau locul de desfășurare a activității întreprinderii sau angajatorului, dacă persoana este angajată de o întreprindere sau de un angajator.**

## Articolul 14 din Regulamentul (CE) nr. 987/2009

„(1) **În sensul aplicării articolului 12 alineatul (1) din regulamentul de bază, „persoana care desfășoară o activitate salariată într-un stat membru, pentru un angajator care își desfășoară în mod obișnuit activitățile în acest stat membru și care este detașată de angajatorul respectiv în alt stat membru” poate fi o persoană recrutată în vederea detașării în alt stat membru, cu condiția ca persoana în cauză, imediat anterior începerii activității sale salariate, să se afle deja sub incidența legislației statului membru în care este stabilit angajatorul acesteia.**

(2) **În sensul aplicării articolului 12 alineatul (1) din regulamentul de bază, expresia „care își desfășoară în mod obișnuit activitățile în acest stat membru” se referă la un angajator care desfășoară în mod obișnuit activități semnificative, altele decât cele strict legate de gestionarea internă, pe teritoriul statului membru unde este stabilit, ținând seama de toate criteriile care caracterizează activitățile desfășurate de întreprinderea respectivă; criteriile pertinente trebuie să fie adaptate caracteristicilor specifice fiecărui angajator și naturii reale a activităților desfășurate.”, transpus în legislația românească la art. 7 alin. (4) din Legea 16/2017.**

Date fiind cele anterior constatate, se constată că în mod legal organele de control au procedat la reîncadrarea veniturilor din indemnizația de delegare/detașare în venituri de natură salarială, în baza prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, modificate la 02.07.2015, menținute la art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la 01.01.2016, potrivit căror:

### **„art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

(1) **La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau 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.”**

În aplicarea acestei prevederi legale, la pct. 4 din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, legiuitorul a înțeles să precizeze că:

„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.**”

Conform prevederilor legale citate anterior, se reține că organele de inspecție fiscală 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. Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice tranzacție/activitate nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit de contribuabil**, în sensul că 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.

În motivarea contestației petenta afirmă că prevederile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, invocate de organul de control, nu sunt aplicabile în speță, deoarece textul de lege reglementează posibilitatea organului de control fiscal, ca în exercitare atribuțiilor legale, să poată să înlăture, să nu ia în considerare o tranzacție care „*nu are scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia*”, iar o astfel de măsură nu poate fi luată decât în baza unei motivări în fapt a deciziei.

Petenta susține referitor la condiția impusă de acest text legal privind lipsa scopului economic al tranzacției excluse, că în practica judiciară lipsa scopului economic a fost apreciată ca fiind o condiție îndeplinită atunci când o anumită cheltuială a fost făcută fără a fi în scopul realizării de venituri sau în scopul realizării obiectului de activitate al societății.

Susținerile petentei nu pot fi reținute în cauză întrucât prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală se aplică **și** în cazul **reîncadrării** formei unei **activități**, pentru ajustarea efectelor fiscale aplicându-se regulile de determinare specifice **impozitelor**, taxelor și a **contribuțiilor sociale** obligatorii reglementate de Codul fiscal. În speță nu a fost analizate tranzacțiile cu partenerul comercial din Franța, la care petenta face trimitere și care „*au adus societății venituri de peste 2,5 milioane de euro în perioada verificată*”, și nu s-a susținut că aceste operațiuni nu au avut un scop economic, ci a fost analizată încadrarea juridică a sumelor acordate de societate salariaților săi cu titlul de indemnizație de delegare/detașare, pentru care nu s-a contestat de către organele de control dreptul de deducere sau nu s-a afirmat că nu au fost efectuate în scopul activității economice. Astfel organele de control au constatat că în mod nelegal societatea a considerat că sumele acordate sub denumirea de indemnizații de delegare/detașare nu se includ în baza de impozitare pentru impozitul pe veniturile din salarii și pentru contribuții sociale.

Din aceleași considerente, că în speță nu au fost înlăturate tranzacțiile contractate cu partenerul francez pentru că nu ar fi avut scop economic, nu poate fi reținută nici afirmația reprezentantului societății că nu se poate exclude din contractul încheiat între părți doar o parte, partea care privește obligațiile asumate de societatea românească și menținerea drepturilor sale, respectiv a încasărilor, deoarece textul legal analizat vorbește de excluderea unei tranzacții în ansamblul său, nu doar a unei părți a tranzacției și nici afirmația că în decizia contestată nu se motivează de ce tranzacția în discuție nu ar avea scop economic.

Petenta interpretează eronat prevederile Codului muncii în sensul că „*veniturile nu au fost realizate prin efectuarea de lucrări de construcție în țară ci în străinătate*”, astfel că „*muncitorii noștri au fost delegați*”, deoarece nu în mod automat pentru munca efectuată pe teritoriul altui stat decât România, este obligatoriu a se acorda indemnizație de deplasare/delegare, societatea ignorând condițiile impuse de prevederile legale, condiții pe care, așa cum s-a arătat anterior, nu le îndeplinește, fapt pentru care în mod legal organele de control au încadrat plățile cu titlul de diurnă la venituri asimilate salariilor.

În speță devin incidente prevederile art. 40 alin. (1) lit. a), art. 57 alin. (1) și (2) și art. 58 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, conform căroră:

**„art. 40 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.57 Determinarea impozitului pe venitul din salarii**

*(1) Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final, care se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri.*

*(2) Impozitul lunar prevăzut la alin. (1) se determină astfel:*

*a) la locul unde se află funcția de bază, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul net din salarii calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii, cu respectarea prevederilor Uniunii Europene sau ale convențiilor/acordurilor privind coordonarea sistemelor de securitate socială în care România este parte, și următoarele:*

[...]

**art. 58 Termenul de plată a impozitului**

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

coroborat cu dispozițiile 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.”*

Conform acestor prevederi legale, impozitul pe venit se aplică asupra veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României, de persoanele fizice rezidente române, cu domiciliul în România.

Legislația incidentă în speță prevede că angajatorii au obligația de a calcula impozitul pe veniturile din salarii, contribuțiile sociale și contribuțiile la fondurile speciale aferente veniturilor de natură salarială prin aplicarea cotelor legale la valoarea fondului de salarii brute realizat 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 reprezentând drepturi salariale sau de natură salarială, realizate lunar de angajat/ asigurat, din orice sursă.

**De la 01.01.2016**, prevederile mai sus citate au fost preluate la art. 59 alin. (1) lit. a), art. 78 alin. (1) și (2) lit. a) și art. 80 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la pct. 14 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, date în aplicare.

Menționăm că la dosarul contestației societatea contestatoare nu a prezentat documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, și că, deși susține că sumele achitate prin prisma dispozițiilor art. 11 din Legea 16/2017, nu sunt incluse în salariu, nu a prezentat niciun document din care să reiasă că aceste sume au fost achitate cu titlu de

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

rambursare a cheltuielilor generate de detașare, deși potrivit prevederilor art. 72 și art. 73 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispun că:

**„art. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile**

*Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.*

**art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

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

contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care stau la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Date fiind cele anterior prezentate, se reține că, în mod legal, organele de inspecție fiscală au considerat că sumele primite cu titlu de diurnă de către salariații SC X SRL pe perioada iulie 2015 – aprilie 2017, reprezintă drepturi de natură salarială cu toate obligațiile care decurg din calcularea, evidențierea și virarea impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale aferente acestora, nefiind incidente prevederile art. 55 alin. (4) lit. g) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv ale art. 76, alin. (2) lit. k) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare de la 01.01.2016, antecitate.

Din aceleași considerente SC X SRL nu poate beneficia nici de prevederile art. 296<sup>15</sup> lit. g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art. 139, alin. (1) lit. j) din Legea 227/2015, în vigoare de la 01.01.2016, care prevăd că:

Legea 571/2003 privind Codul fiscal

**„art. 296<sup>15</sup> Excepții generale:**

*Nu se cuprind în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii, prevăzută la art. 296<sup>4</sup>, următoarele :*

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

Legea 227/2015 privind Codul fiscal

**„art. 139 Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor**

*(1) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, o reprezintă câștigul brut realizat din salarii și venituri asimilate salariilor, în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:*

*j) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:*

*(i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;*

*(ii) în străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;”*

**În ceea ce privește contribuabilii, bazele de calcul și cotele pentru contribuțiile sociale aferente veniturilor din salarii ori asimilate salariilor, se reține că acestea sunt reglementate la art. 296<sup>2</sup>, art. 296<sup>3</sup> lit. a) și e), art. 296<sup>4</sup> alin. (1) lit. a), art. 296<sup>5</sup> alin. (1), (2), (2<sup>1</sup>), (3), (4), (5) și art. 296<sup>X24</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd următoarele:**

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

**„art. 296<sup>^</sup>2 Sfera contribuțiilor sociale**

În sensul prezentului titlu, contribuțiile sociale definite la art. 2 alin. (2) sunt contribuții sociale obligatorii.”

**„art. 296<sup>^</sup>3 Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale**

Contribuabilii sistemelor de asigurari sociale sunt, dupa caz:

a) persoanele fizice rezidente, care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, precum și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte;[...]

e) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori, precum și entitățile asimilate angajatorului care au calitatea de plătitori de venituri din activități dependente, atât pe perioada în care persoanele prevăzute la lit. a) și b) desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;

**„art. 296<sup>^</sup>4 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>^</sup>3 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;[...]

u) orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii.

**art. 296<sup>^</sup>5 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. 296<sup>^</sup>3 lit. e) și g), baza lunară de calcul o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296<sup>^</sup>3 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. 296<sup>^</sup>3 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. 296<sup>^</sup>3 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. 296<sup>^</sup>3 lit. a) și b), corectată cu excepțiile prevăzute la art. 296<sup>^</sup>15 și art. 296<sup>^</sup>16 lit. b). În baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate se includ și veniturile prevăzute la art. 296<sup>^</sup>17 alin. (6).

(2<sup>^</sup>1) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>^</sup>3 lit. e) și g), baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296<sup>^</sup>3 lit. a) și b), corectată cu excepțiile prevăzute la art. 296<sup>^</sup>15 și art. 296<sup>^</sup>16 lit. e). În baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate se includ și veniturile prevăzute la art. 296<sup>^</sup>17 alin. (7). Baza lunară de calcul a contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților din luna pentru care se calculează contribuția și valoarea corespunzătoare a 12 salarii minime brute pe țara garantate în plată.

(3) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>^</sup>3 lit. e) și g), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări pentru șomaj prevăzută de lege reprezintă suma câștigurilor brute

acordate persoanelor prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), asupra cărora există, potrivit legii, obligația de plată a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj.

(4) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e), care pot să angajeze forța de muncă pe bază de contract individual de muncă, în condițiile prevăzute de Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, care au, cu excepția instituțiilor publice definite conform Legii nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare, și Legii nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, obligația de a plăti lunar contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, baza lunară de calcul a acestei contribuții reprezintă suma câștigurilor brute realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii, inclusiv de salariații care cumulează pensia cu salariul, în condițiile legii, cu excepția veniturilor de natura celor prevăzute la art. 296<sup>15</sup>.

(5) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul al contribuției de asigurare la accidente de muncă și boli profesionale reprezintă suma câștigurilor brute realizate lunar de persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), respectiv salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată, corespunzător numărului zilelor lucrătoare din concediul medical, cu excepția cazurilor de accident de muncă sau boală profesională.”

art. 296<sup>X24</sup> **Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale**

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

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

a) pentru contribuția de asigurări sociale:

a<sup>1</sup>) 31,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a<sup>2</sup>) 36,3% pentru condiții deosebite de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 25,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a<sup>3</sup>) 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:

b<sup>1</sup>) 5,5% pentru contribuția individuală;

b<sup>2</sup>) 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:

d<sup>1</sup>) 0,5% pentru contribuția individuală;

d<sup>2</sup>) 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.

**De la 01.01.2016, contribuabilii, bazele de calcul și cotele pentru contribuțiile sociale aferente veniturilor din salarii ori asimilate salariilor sunt reglementate de Titlul V din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la art. 136, art. 137, art. 138, art. 140, art. 153, art. 155, art. 156, art. 157, art. 158, art. 168, art. X244, art. X245, art. X246, art. X247, art. X248, art. 193, art. 194, art. 195, art. 199, art. 201, art. 202, art. 203 alin. (1), art. 204, art. 211, art. 212 și art. 214.**

În speță, se reține și faptul că **de la 01.01.2018** au intrat în vigoare modificările la Codul fiscal aprobate prin Ordonanța de urgență nr. 79/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, prin care s-a dispus, printre altele, că:

87. Capitolul IV "Contribuțiile asigurărilor pentru șomaj datorate bugetului asigurărilor pentru șomaj" al titlului V "Contribuții sociale obligatorii", cuprinzând articolele X244 - 191, se abrogă.

88. Capitolul V "Contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate" al titlului V "Contribuții sociale obligatorii", cuprinzând articolele 192 - 200, se abrogă.

89. Capitolul VI "Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale" al titlului V "Contribuții sociale obligatorii", cuprinzând articolele 201 - 208, se abrogă.

90. Capitolul VII "Contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator potrivit art. 4 din Legea nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările ulterioare", cuprinzând articolele 209 - 215, se abrogă.

91. După capitolul VIII al titlului V "Contribuții sociale obligatorii" se introduce un nou capitol, capitolul IX "Contribuția asiguratorie pentru muncă", cuprinzând articolele 220<sup>1</sup> - 220<sup>7</sup>, cu următorul cuprins:

**art. 220<sup>1</sup> Contribuabilii care datorează contribuția asiguratorie pentru muncă**

Contribuabilii obligați la plata contribuției asiguratorii pentru muncă sunt, după caz:

a) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, pentru cetățenii români, cetățeni ai altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau reședința în România, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte;

b) persoanele fizice cetățeni români, cetățenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau reședința în România, și care realizează în România venituri din salarii sau asimilate salariilor de la angajatori din state care nu intră sub incidența legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte.

**art. 220<sup>2</sup> Categoriile de venituri pentru care se datorează contribuția asiguratorie pentru muncă**

(1) Contribuția asiguratorie pentru muncă se datorează pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor, definite la art. 76 alin. (1) - (3), după caz, acordate de către contribuabilii prevăzuți la art. 220<sup>1</sup> lit. a), respectiv realizate de către persoanele fizice prevăzute la art. 220<sup>1</sup> lit. b).

(2) Pentru veniturile prevăzute la alin. (1) se datorează contribuția asiguratorie pentru muncă și în cazul în care acestea sunt realizate de persoanele fizice aflate în situațiile prevăzute la art. 60.

**art. 220<sup>3</sup> Cota contribuției asiguratorii pentru muncă**

(1) Cota contribuției asiguratorii pentru muncă este de 2,25%.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), în perioada 1 ianuarie 2019 - 31 decembrie 2028 inclusiv, cota contribuției asiguratorii pentru muncă se reduce la nivelul cotei care se face venit la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale constituit în baza Legii nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările ulterioare, în cazul angajatorilor care desfășoară activități în sectorul construcției și care se încadrează în condițiile prevăzute la art. 60 pct. 5.

**art. 220<sup>4</sup> Baza de calcul al contribuției asiguratorii pentru muncă**

(1) Baza lunară de calcul al contribuției asiguratorii pentru muncă o reprezintă suma câștigurilor brute realizate din salarii și venituri asimilate salariilor, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială 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 sau, după caz, soldele de funcție/salariile de funcție 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. 220<sup>6</sup> Stabilirea și plata contribuției asiguratorie pentru muncă**

(1) Persoanele fizice și juridice prevăzute la art. 220<sup>1</sup> lit. a) au obligația de a calcula contribuția asiguratorie pentru muncă și de a o plăti la bugetul de stat, într-un cont distinct, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile sau până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se plătesc veniturile, după caz.



*Persoanele fizice prevăzute la art. 220<sup>1</sup> lit. b) efectuează plata contribuției până la data de 25 a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile.”*

Față de cele arătate mai sus se reține că organele de control au acționat în conformitate cu prevederile art. 113 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevăd că:

*(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:*

- a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*
- b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;*
- c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;*
- d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;*
- i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;*
- k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;*

coroborat cu prevederile art. 6 alin. (1) și art. 7 alin. (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere*

*1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.*

*art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal*

*(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.*

Organul de soluționare mai reține că petenta nu sesizează deficiențe ale calculului pentru bazele de impunere și pentru impozitele/contribuțiile stabilite suplimentar de plată de către organele de control.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia “*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”  
**urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de X1 lei, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de X2 lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de X3 lei, contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator în sumă totală de X5 lei, contribuția individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați în sumă totală de X5 lei, contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata***

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

creanțelor salariale în sumă de X6 lei, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de X7 lei, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de X8 lei, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de X4 lei, contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de X9 lei și contribuția asiguratorie pentru muncă în sumă de X10 lei.

**III.2. Referitor la contestarea Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. W/23.12.2019, emise de A.J.F.P. A, cu privire la accesoriile aferente obligațiilor principale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/11.12.2019, în sumă totală de X11 lei (X12 lei dobânzi, X13 lei penalități de întârziere, X14 lei penalități de nedeclarare)**

**Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este dacă societatea datorează aceste obligații, în condițiile în care accesoriile au fost calculate în baza principiului „accesoriul urmează principalul”, iar în urma soluționării contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/11.12.2019 s-a dispus respingerea contestației pentru total obligații fiscale principale în sumă de X lei.**

**În fapt**, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/11.12.2019, organele de control au stabilit suplimentar de plată în sarcina SC X SRL obligații fiscale în sumă totală de X lei, reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuții obligatorii pentru muncă.

Prin Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. W/23.12.2019, organul fiscal competent, în speță A.J.F.P. A, a calculat în sarcina societății accesorii în sumă totală de **X21 lei**, iar conform anexelor la aceste decizii, accesoriile au fost calculate începând cu data la care obligațiile fiscale au devenit scadente și până la data emiterii deciziilor de accesorii contestate, respectiv 23.12.2019, după cum urmează:

- pentru obligațiile fiscale principale stabilite suplimentar prin Decizia de impunere F-X/11.12.2019 au fost calculate dobânzi în sumă de **X12 lei**, penalități de întârziere în sumă de **X13 lei** și penalități de nedeclarare în sumă de **X14 lei**;

- pentru impozitul pe dividende persoane fizice declarat de petentă prin declarația cod 100 nr. 194489433/07.12.2019 au fost calculate dobânzi în sumă de **X25 lei** și penalități de întârziere în sumă de **X26 lei**.

Din contestația formulată de petentă, se reține că societatea nu contestă modul de calcul și stabilire a accesoriilor, ci solicită exonerarea de la plata obligațiilor fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite prin decizia F-X/11.12.2019 **împreună cu accesoriile la aceste sume**, astfel că obiectul prezentei analize îl vor constitui doar accesoriile calculate pentru obligațiile fiscale principale stabilite suplimentar prin Decizia de impunere F-X/11.12.2019 (dobânzi în sumă de **X12 lei**, penalități de nedeclarare în sumă de **X13 lei** și penalități de nedeclarare în sumă de **X14 lei**).

**În drept**, obligațiile accesorii au fost calculate în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv ale art. 173, 174, 176 și 181 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare de la 01.01.2016, conform căroră:

OG 92/2003/R

**art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere**

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

[...]

**art. 120 Dobânzi**

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

#### **art. 120<sup>1</sup> Penalități de întârziere**

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

#### Legea 207/2015

#### **art. 173 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere**

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

#### **art. 174 Dobânzi**

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

[...]

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

#### **art. 176 Penalități de întârziere**

(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere

#### **art. 181 Penalitatea de nedeclarare în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central**

(1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.

(2) Penalitatea de nedeclarare stabilită potrivit alin. (1) se reduce, la cererea contribuabilului/plătitorului, cu 75%, dacă obligațiile fiscale principale stabilite prin decizie:

a) se sting prin plată sau compensare până la termenul prevăzut la art. 156 alin. (1);

b) sunt eșalonate la plată, în condițiile legii. În acest caz, reducerea se acordă la finalizarea eșalonării la plată.”

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, dobânzile și penalitățile de întârziere se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor față de bugetul general consolidat, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, de la data scadenței și până la data achitării efective, iar penalitatea de nedeclarare se datorează pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere pentru care termenul de scadență a intervenit după data de 01.01.2016.

Deoarece prin prezenta decizie de soluționare, contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/11.12.2019 a fost **respinsă ca neîntemeiată**, în conformitate cu principiul de drept “*accessorium sequitur principale*” după care au fost calculate, **se va respinge ca neîntemeiată și contestația formulată împotriva Deciziilor referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, respectiv penalități de nedeclarare nr. W/23.12.2019**, cu privire la accesorii aferente obligațiilor fiscale suplimentare stabilite ca urmare a inspecției fiscale, în sumă de X lei, respectiv pentru **dobânzi în sumă de X12 lei, penalități de întârziere în sumă de X13 lei și penalități de nedeclarare în sumă de X14 lei.**

Organul de soluționare reține că prin contestația formulată, petenta nu sesizează deficiențe cu privire la bazele de calcul, scadențe sau cotele utilizate de organul fiscal la determinarea obligațiilor fiscale accesorii.

**În drept**, în speță sunt incidente și prevederile art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**“art. 276 Soluționarea contestației**

*(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

coroborate cu prevederile pct. 2.5. din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică:

*„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.*

Din dispozițiile legale citate mai sus se reține că soluționarea contestației se face **în limitele sesizării**, organul competent având drept să verifice motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal doar în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei.

Drept urmare, având în vedere prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul nr. 3741/2015, anterior citate, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziilor referitoare la obligațiile accesorii nr. W/23.12.2019 cu privire la **dobânzile în sumă de X12 lei, penalitățile de întârziere în sumă de X13 și la penalități de nedeclarare în sumă de X14 lei, reprezentând accesorii** calculate pentru obligațiile fiscale principale stabilite suplimentar prin Decizia de impunere F-X/11.12.2019

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1), art. 272 alin. (1) și (2), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

## **D E C I D E:**

**1) Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/11.12.2019, emisă de A.J.F.P. A în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/11.12.2019, pentru **suma de X lei, din care:**

- X1 lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X2 lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X3 lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X4 lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X5 lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X5 lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X6 lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X7 lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X8 lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X9 lei Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- X10 lei contribuție asiguratorie pentru muncă.

**2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. W/23.12.2019, emisă de A.J.F.P. A, pentru dobânzi în sumă de X12 lei și pentru penalități de întârziere în sumă X13 lei.**

**3) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. W/23.12.2019, emisă de A.J.F.P. A, pentru suma totală de X14 lei.**

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Curtea de Apel A în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.