



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr. 17

Sector 5, București

Tel: + 021 319.97.54

e-mail:Contestații.ANAF@anaf.ro

DECIZIA nr. / .06.2020
privind soluționarea contestației depusă de
X din municipiul ...,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.A_SLP .../10.02.2020

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... prin adresa nr.../05.02.2020, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP .../10.02.2020, asupra contestației formulată de X, cu sediul social în ..., având cod de înregistrare fiscală ... și număr de înregistrare la Oficiul Național al Registrului Comerțului ..., prin Cabinet de avocat ..., conform împuternicirii avocațiale....

X contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.../06.12.2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../06.12.2019 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ... pentru obligațiile fiscale suplimentare în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de ... lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale în sumă de ... lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate în sumă de ... lei;
- contribuția asigurătorie pentru muncă în sumă de ... lei.

Totodată, prin contestația formulată societatea contestă Decizia privind nemodificarea bazei de impunere .../06.12.2019 și Decizia privind modificarea bazei de impunere .../06.12.2019 prin care organele de inspecție fiscală au stabilit pierdere fiscală în sumă de ... lei, pentru care competența de soluționare aparține, potrivit art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind

Document ce conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului UE 2016/679

Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, serviciului specializat de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice

Prin adresa nr..../25.02.2020 pentru o mai bună administrare a cauzei, în temeiul art.4 alin.(1) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3740/2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, a fost delegată competența de soluționare a contestației formulate de societate împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere .../06.12.2019 și a Deciziei privind modificarea bazei de impunere .../06.12.2019 de la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ... la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Prin urmare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se va investi cu soluționarea contestației formulate de X împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere .../06.12.2019 și a Deciziei privind modificarea bazei de impunere .../06.12.2019.

De asemenea, societatea contestă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală .../05.12.2019.

Contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..../06.12.2019, a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere .../06.12.2019 și a Deciziei privind modificarea bazei de impunere .../06.12.2019, a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data la care au fost comunicate actele administrative fiscale contestate, respectiv 14.01.2020, potrivit confirmării de primire, aflată în copie la dosarul cauzei la fila nr.22 și de data depunerii contestației, respectiv 22.01.2020, potrivit ștampilei Administrației Județene a Finanțelor Publice ... aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei la filele nr.7-12, fiind înregistrată sub nr.....

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de

Administrare Fiscală este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulate de X.

I. X contestă Decizia de impunere nr..../06.12.2019, Decizia privind modificarea bazei de impunere .../06.12.2019, Decizia privind nemodificarea bazei de impunere .../06.12.2019 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală .../05.12.2019 emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../06.12.2019 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ..., precizând următoarele:

Suma de ... lei este cheltuială deductibilă întrucât reprezintă masa servită și livrată la sediul societății pe perioada 01.11.2018 -30.11.2018 pentru partenerii de afaceri care au vizitat sediul societății și această sumă se poate deconta în limita cheltuielilor de protocol, singura eroare fiind aceea că a fost înregistrată în contul 624 și nu în contul 623.

De asemenea, societatea precizează că în ceea ce privește cheltuielile de împrejmuire a terenului achiziționat de la K SRL, acestea sunt deductibile întrucât sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice a societății.

În ceea ce privește indemnizația de delegare acordată salariaților în conformitate cu dispozițiile legale pe perioada 01.01.2018 - 30.09.2019, societatea menționează că în mod eronat organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele acordate sunt cheltuieli nedeductibile și le-au recalificat rezultând obligații fiscale suplimentare excesive și nelegal determinate.

Astfel, în temeiul art.11 alin.(1) și art.76 alin.(2) lit.k) din Codul fiscal, art.5 alin.(1) pct. A din Hotărârea Guvernului nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, art.5 alin.(2) lit.a) și art.11 din Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, art.44 din Codul muncii, inspectorii fiscali au stabilit eronat că cheltuielile cu diurna înregistrate de societate nu ar putea fi tratate din punct de vedere fiscal ca indemnizație de delegare, așa cum rezultă și din actele adiționale la contractele de muncă încheiate cu salariații.

De asemenea, societatea susține că prin Codul muncii se stabilește numai dreptul salariatului delegat la indemnizația de delegare (diurna), fără a fixa și o limită a acesteia, iar cuantumul diurnei trebuie să corespundă scopului acesteia de a compensa cheltuielile suplimentare de hrană și întreținere prilejuite de dislocarea salariatului din mediul său de viață obișnuit, astfel încât chiar dacă au fost plătite cheltuielile cu transportul și cazarea, au fost acordate diurne angajaților pentru a compensa faptul că desfășurau

activități în altă țară, departe de familii, iar nevoile acestora nu puteau fi acoperite doar prin plata salariului.

X menționează că în speță, nu este vorba de operațiunea de detașare, ci de cea de delegare, așa cum rezultă din actele adiționale la contractele de muncă încheiate cu salariații.

Totodată, contestatara afirmă că legea nu stabilește o interdicție expresă cu privire la acordarea diurnei în mod diferențiat pe categorii de personal, mai mult decât atât, art.7 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar stabilește că diurna în valută se diferențiază pe două categorii și se acordă la nivelul prevăzut pentru fiecare țară în care are loc deplasarea.

Astfel, societatea precizează că în decizia de impunere nu se detaliază modalitatea de calcul a valorii diurnei acordată fiecărui salariat și nici nu se menționează valoarea care excede plafonului neimpozabil stabilit de art.76 din Codul fiscal și invocă în susținere și art.142 lit.g) din același act normative.

Prin urmare, societatea susține că nu a depășit valoarea diurnei deductibilă fiscal în limita de 2,5 ori la nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice, ceea ce pentru Belgia înseamnă 87,5 euro/zi/salariat, fapt pentru care în mod eronat a fost reîntregit fondul de salarii cu sumele achitate cu titlu de indemnizație de delegare angajaților care au desfășurat activitate în afara României.

Mai mult, societatea consideră că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să stabilească valoarea diurnei externe deductibile conform Hotărârii Guvernului nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar și apoi să calculeze cât din indemnizația de delegare plătită poate fi considerate cheltuială nedeductibilă.

În consecință, societatea afirmă că indemnizația de delegare este o cheltuială deductibilă integral și solicită admiterea contestației.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.../06.12.2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../06.12.2019, a Deciziei privind modificarea bazei de impunere .../06.12.2019, a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere .../06.12.2019 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală .../05.12.2019 emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ..., au constatat următoarele:

X desfășoară activitatea comercială de “Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale” conform cod CAEN 4120 și constă în lucrări de construcții efectuate cu personalul angajat pe teritoriul Belgiei pentru diferiți beneficiari cu care a încheiat contracte de colaborare, cum ar fi J, H, M.

Impozit pe profit

Conform vectorului fiscal, în perioada 16.08.2017 – 30.09.2018 societatea X a fost plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii și începând cu data de 01.10.2018 a devenit plătitoare de impozit pe profit.

TRIMESTRUL IV 2018

A. În perioada octombrie – decembrie 2018 societatea a înregistrat în evidențele contabile în contruiile de cheltuieli suma de ... lei, iar în urma verificărilor organele de inspecție fiscală au stabilit că acestea reprezintă cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, conform art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

a) în luna decembrie 2018 societatea a înregistrat pe cheltuieli în contul 625 suma de ... lei care reprezintă diurna externă acordată salariaților în perioada ianuarie – septembrie 2018, când societatea a fost plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii și urmare acestui fapt suma de ... lei reprezintă o cheltuială nedeductibilă la calculul rezultatului fiscal;

b) în luna octombrie 2018 societatea a înregistrat pe cheltuieli în contul 628 suma de ... lei, conform facturii nr.201817/11.09.2018 emisă de R SRL reprezentând servicii de proiectare aferente perioadei ianuarie – septembrie 2018, perioada în care societatea a fost plătitoare de impozit pe venit microîntreprindere;

c) în luna octombrie 2018 societatea a înregistrat pe cheltuieli în contul 624 suma de ... lei care reprezintă masa servită în perioada 08.09.2018 – 30.09.2018 și în perioada 01.10.2018 – 30.11.2018 - livrată la domiciliu, conform facturii nr.9909/04.10.2018 și facturii nr.9948/31.10.2018 emise de ... SRL în suma de ... lei (baza impozabilă), respectiv în suma de ... lei (baza impozabilă), iar echipa de inspecție fiscală a stabilit că suma de ... lei nu reprezintă o cheltuială deductibilă din punct de vedere fiscal întrucât nu este efectuată în scopul desfășurării activității economice a societății.

B. În perioada octombrie 2018 – martie 2019 societatea a înregistrat în evidențele contabile în contul 301 achiziții de materiale de construcții, conform

facturilor emise de V SRL și O SRL în valoare de ... lei aferente împrejurii cu gard a terenului achiziționat de societate în luna martie 2018

Organele de inspecție fiscală au constatat că materialele aferente împrejurii cu gard au fost înregistrate doar pe cheltuieli în contul 601 fără ca societatea să înregistreze, concomitent, conform art.276 alin.(1) lit.h) din OMFP 1802/și veniturile în contul 722 pentru a mari în același timp valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție efectuate în regie proprie, investiție care conform art.28 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

Astfel, prin neînregistrarea la venituri a imobilizărilor corporale în curs de execuție efectuate în regie proprie, societatea a diminuat profitul impozabil cu suma de ... lei.

C. Referitor la cheltuielile de deplasare

Cu privire la cheltuielile cu diurna înregistrate de societate în perioada octombrie – decembrie 2018 în contul 625, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit balanțelor de verificare acestea sunt în suma totală de ... lei, din care: suma de ... lei reprezintă diurna externă acordată salariaților în perioada ianuarie – septembrie 2018 și a fost tratată ca nedeductibilă la cap.III impozit pe profit pct.A a), iar suma de ... lei, achitată de societate în perioada octombrie – decembrie 2018, care nu poate fi tratată din punct de vedere fiscal ca indemnizație de delegare/detasare, deoarece diurnele acordate au fost variabile în funcție de zilele lucrate și de un criteriu ales, suma fiind diferențiată pe fiecare angajat în funcție de complexitatea și specificul muncii prestate.

Organele de inspecție fiscală arată că acordarea diurnei diferențiat, atât pe salariat în funcție de lucrări, cât și între salariați, conduce la concluzia că aceste sume de bani sunt plătite în fapt în funcție de aptitudinile, randamentul și de calitatea muncii depuse și reprezintă atribuțiile unei remunerații pentru munca depusă în baza unei activități dependente stabilite între un angajator și salariat, drepturi banesti ce izvoresc din raportul de muncă și de care beneficiază angajatul delegat/detasat.

Prin urmare, echipa de inspecție fiscală a stabilit că sumele de bani acordate de societate, cu titlu de diurna salariaților delegați în Belgia să presteze servicii conform contractelor încheiate cu clienții, reprezintă drepturi de natură salarială, urmare reîncadrării acestora în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar fondul de salarii brut a fost reintregit pentru

perioada 01.10.2018 – 31.12.2018 cu suma bruta de ... lei (suma neta platita este de ... lei) și suma de ... lei ce reprezintă contribuția asiguratorie pentru munca datorata de angajatori.

Fata de sumele inregistrate de societate pe cheltuieli în contul 625 pentru perioada octombrie – decembrie 2018, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au stabilit suma de ... lei care rezulta din diferenta de înregistrat pe cheltuieli aferenta salariilor brute reintregite în suma de ... lei (... lei - ... lei) la care se adauga si suma de ... lei ce reprezinta contribuția asiguratorie pentru munca datorata de angajatori.

Astfel, pentru perioada verificata, urmare celor prezentate la pct.A, B si C au rezultat urmatoarele, baza impozabila stabilita suplimentar in baza constatarilor organelor de inspecție fiscală este in suma de ... lei, iar urmare constatarilor de la pct.C societatea are dreptul la cheltuielile inregistrate cu reintregirea salariilor brute și cu contribuția asiguratorie pentru munca datorata de angajatori in suma de ... lei.

În consecință, în urma verificării rezulta pierdere fiscala de recuperat pentru trimestrul IV 2018 in suma de ... lei (... lei - pierderea fiscala inregistrata de societate in suma de ... lei – ... lei).

TRIMESTRUL I 2019

A) Societatea a inregistrat in evidentele contabilă cheltuieli în sumă de ... lei ce reprezinta masa servita in perioada 01.10.2018 – 30.11.2018 - livrata la domiciliu, conform facturii nr.10169/30.11.2018 emisa de ... SRL, iar în urma verificării organele de inspecție fiscală au stabilit că nu reprezinta o cheltuiala deductibila din punct de vedere fiscal intrucat nu este efectuata în scopul desfășurării activității economice, conform art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

B) Societatea a inregistrat in evidentele contabile in contul 301 achizitii de materiale de constructii, conform facturilor emise de V SRL și O SRL in valoare de ... lei, aferente imprejmuiiri cu gard a unui teren.

Urmare verificării organele de inspecție fiscală au constatat că materialele aferente imprejmuiiri cu gard au fost inregistrate doar pe cheltuieli in contul 601 inasa fara ca societatea sa inregistreze și veniturile, conform art.276 alin.(1) lit.h) din OMFP nr.1802/2014, pentru a mari in acelasi timp valoarea imobilizarilor corporale in curs de executie efectuate in regie proprie cu suma de ... lei

Având în vedere că potrivit art.28, alin.(1) din Codul fiscal se recupereaza prin deducerea amortizării, prin neinregistrarea la venituri a

imobilizarilor corporale in curs de executie efectuate in regie proprie, societatea a diminuat profitul impozabil cu suma de ... lei.

C) Referitor la cheltuielile de deplasare

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in perioada ianuarie - martie 2019 cheltuielile cu diurna in suma de ... lei in contul 625 conform balantelor de verificare.

Conform Fisei contului 625 societatea a inregistrat de asemenea pe cheltuieli suma de (... lei), stornata conform inregistrarii contabile 625 = 471 si repusa in contul 625 in luna iunie 2019 suma de ... lei si in luna iulie suma de ... lei, suma ce reprezinta diurna externa acordata salariatiilor in perioada ianuarie – martie 2019.

Conform documentelor puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, in trimestrul I 2019 societatea a achitat salariatiilor indemnizatie de delegare/ detasare in suma de ... lei (... lei conform balantei de verificare + ... lei), fata de suma inregistrata in cont 625 de ... lei, rezulta o diferenta in suma de ... lei, suma inregistrata pe cheltuieli de societate in trimstrul II 2019.

Organele de inspectie fiscala au reincadrat sumele de bani acordate de societate cu titlu de diurna salariatiilor trimisi in Belgia sa presteze servicii in baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal si au reintregit fondul de salarii pentru perioada 01.01.2019 – 31.03.2013 cu

- suma bruta de ... lei, suma neta platita este de ... lei;
- suma de ... lei ce reprezinta contributia asiguratorie pentru munca datorata de angajatori.

Astfel, pentru perioada verificata, respectiv ianuarie – martie 2019 urmare celor prezentate la pct.A, B si C, organele de inspectie fiscala au stabilit urmatoarele:

- pentru trimestrul I 2019 baza impozabila stabilita suplimentar in baza constatarilor de la pct. A si B este in suma de ... lei,
- urmare constatarilor de la pct.C societatea are dreptul la cheltuielile inregistrate cu reintregirea salariilor brute + contributia asiguratorie pentru munca datorata de angajatori in suma de ... lei.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au stabilit o pierdere fiscala de recuperat pentru trimestrul I 2019 in suma de ... lei (... lei – ... lei), din care: in trimestrul I suma de ... si in trimestrul II suma de ... lei.

Pentru majorarea pierderii fiscale aferenta trimestrului I 2019 organele de inspectie fiscala au intocmit Dispozitia de masuri .../25.11.2019.

Impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor si contributi sociale

Organele de inspecție fiscală au constatat că în afara achizitiei unui teren, societatea nu detine mijloace de transport, aparatura, unelte, utilaje etc. necesare desfășurării activității de lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale și primele angajări de personal au fost făcute începând cu noiembrie 2017.

Din analiza veniturilor obținute echipa de inspecție fiscală a constatat că inițial societatea a avut parteneri interni și începând cu luna ianuarie 2018, a încheiat cu parteneri de pe teritoriul Belgiei contracte de colaborare, cum ar fi de exemplu J, M, W, etc.

Pentru persoanele angajate societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală următoarele documente:

- Contracte de muncă, acte adiționale și fișe de post - din analiza cărora a rezultat că nu este menționat locul de muncă al angajatului, iar în actul adițional la contractul de muncă, act fără dată, se menționează că salariații vor fi "delegați" în Belgia și vor primi salariul minim din România și diurne externe care fac parte din salarii, potrivit actelor adiționale la contractele de muncă și a fișei postului;

- pontaje;

- state de plată - din analiza cărora a rezultat că salariații sunt încadrați în funcții de muncitori necalificați, electrician în construcții, lăcătuș mecanic, mozaicar restaurator, fierar betonist, zidar piatră, au prestat munca în Belgia și sunt încadrați la salariul de bază minim pe economie din România (între 1.900 lei și 3.000 lei), pe toată perioada verificată, pentru care societatea a constituit, declarat și virat bugetului general consolidat al statului, obligațiile de natură salariale conform declarațiilor privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate (formular 112), depuse la organul fiscal teritorial.

- documente din care a rezultat transportul salariaților în afara României (bonuri combustibil, bilete avion, bilete prin diverse agenții, etc) - angajatul va beneficia de transportul dus - întors între România și Belgia;

- contracte de închiriere pentru mijloace de transport pentru transportul salariaților pe teritoriul Belgiei, astfel că transportul de la locul cazării și până la locul desfășurării activității este asigurat în mod gratuit de societate;

- contracte de închiriere privind închirierea de spații pentru cazarea salariaților care este asigurată gratuit pe toată perioada delegării.

Din verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate pe teritoriul României în perioada verificată au fost înregistrate în contul 704 și sunt în suma de ... lei în anul 2017, din care suma de ... lei a fost stornată în luna iunie 2018, iar veniturile realizate pe teritoriul

Belgiei in perioada verificata au fost în suma totala de .. lei din care suma de ... lei în anul 2018 și suma de ... lei în perioada ianuarie – septembrie 2019.

Având în vedere faptul ca facturile emise către partenerii interni au fost în proportie de 70 – 80% stornate, echipa de inspecție fiscală a constatat că pentru persoanele angajate de X, locul desfasurarii activitatii era în afara României, așa cum este menționat de fapt în actul aditional la contractul de munca încheiat pentru fiecare persoana angajata.

Societatea a prezentat “contracte de colaborare” si “contracte de subcontractare” incheiate in limba franceza, stampilate si semnate de ambele parti precum si traducerea legalizata (partial) a acestora, din analiza cărora organele de inspecție fiscală au constatat că marea majoritate sunt identice, obiectul lor fiind “asistenta industrială, demolare, zidarie”, incheiate pe o perioada de 2 ani și in niciunul din contractele prezentate nu se specifica locul efectiv unde se vor presta serviciile, in ce constau efectiv operatiunile, ce renumeratie primeste prestatorul.

X detine angajati proprii care au desfasurat activitate pe teritoriul Belgiei si cu care a incheiat contracte individuale de munca în care este prevăzută plata salariului minim pe economie, fara a se preciza ca munca urma sa se desfasoare in afara României si fara a fi precizate alte elemente salariale.

Pentru acesti angajati echipa de inspecție fiscală a constatat ca in perioada verificata, societatea a efectuat plata unor sume in euro acordate ca diurne, echivalentul in lei a sumei totale de ... lei care a fost achitata prin cont bancar in lei si euro conform “centralizator diurne” intocmit de societate si ulterior identificate nominal conform situatiei prezentate de catre societate.

Aceste sume au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii in conturi de cheltuieli si nu au fost considerate venituri din salarii si in consecinta acestea nu au fost incluse in baza de calcul a impozitului pe venitul din salarii si a contributiilor sociale obligatorii.

Din analiza sumelor de bani acordate cu titlu de diurna organele de inspectie fiscală au constatat ca societatea a acordat aceste sume de bani in valori variabile, valori care difera de la o perioada la alta pentru acelasi salariat, precum si sume de bani care difera de la salariat la salariat, rezultand ca societatea nu a efectuat plata unei sume fixe/zi pentru deplasarea in strainatate ci a remunerat angajatii in functie de complexitatea si specificul muncii prestate, de aptitudinile, randamentul si de calitatea muncii depuse de fiecare salariat, acestea fiind atributele unei remuneratii pentru munca depusa in baza unei activitati dependente stabilita între un angajator si salariat,

drepturi banesti ce izvoresc din raportul de munca si de care beneficiaza angajatul delegat/detasat.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat faptul că societatea verificata nu a stabilit această diurnă într-un quantum fix pentru a acoperi cheltuielile de masă și eventual compensarea bănească a disconfortului generat de deplasarea în străinătate și a ales să acorde o sumă doar cu titlu de recompensare a realizărilor profesionale.

O alta constatare a organelor de inspectie fiscala este aceea ca, pentru salariatii societatii, nu au fost prezentate ordine de deplasare ci un act aditional la contractul de munca prin care societatea delegea personalul in Belgia, unde va desfasura activitati conform contractului individual de munca si a fisei postului și salariatul va beneficia pe intreaga durata a delegarii de indemnizatia de delegare, iar angajatorul va suporta contravaloarea cheltuielilor aferente transportului, la si de la locul de munca si cazare, de pe teritoriul Belgiei.

Potrivit actelor normative care reglementeaza indemnizatia muncitorilor detasati in strainatate respectiv Hotărârea Guvernului nr. 518/1995 si Legea nr. 16/2017, indemnizatiile primite de muncitorii romani pe durata deplasarii/detasarii pe teritoriul altor state nu sunt conditionate de felul sau complexitatea muncii, indemnizatiile fiind acordate pentru compensarea inconvenientelor cauzate de detasare si pentru acoperirea cheltuielilor cu hrana, transportul si cazarea angajatilor.

De asemenea, potrivit normelor europene, respectiv Directiva 96/71/CE privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii de servicii a Parlamentului European si Consiliului Uniunii Europene transpusa prin Legea nr. 16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, prevede obligatia angajatorului de a plati salariatilor detasati pe teritoriul unui stat membru salariul minim din statul membru unde angajatii desfasoara activitatea, iar alocatiile specifice detasarii sunt considerate parte a salariului minim, in masura in care nu sunt varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detasare, cum ar fi cheltuieli de transport, cazare si masa.

Din documentele prezentate de societate, organele de inspectie fiscală au constatat că nu rezulta faptul ca societatea ar fi achitat în Belgia salariul minim definit de legislatia si practica nationala a statului belgian pentru salariatii detasati/delegati și nici nu face dovada ca a reținut, virat și declarat bugetului de stat impozitul pe veniturile din salarii și contributiile sociale obligatorii la nivelul salariului minim din respectivul stat intracomunitar.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au solicitat societății documentul portabil A1, iar acesata a precizat faptul ca formularul nu poate fi pus la dispozitie intrucat acesta o fost inmanat in original in Belgia, a fost emis doar pentru anul 2018 pentru un numar de 20 – 30 angajati si a fost transmisa catre CNPAS o solicitare in acest sens in data de 01.11.2019, la care pana la data de 21.11.2019 nu a fost primit un raspuns.

Cu privire la cheltuielile cu diurna inregistrate de societate in contul 625 in suma totala de ... lei, organele de inspectie fiscala precizeaza faptul ca acestea nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca indemnizatie de delegare/detasare, deoarece acestea au fost variabile in functie de zilele lucrate si de un criteriu ales, suma fiind diferentiata pe fiecare angajat.

Organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au reîncadrat sumele de bani acordate de societate, cu titlu de diurna salariatilor delegati in Belgia sa presteze servicii conform contractelor incheiate cu clienții belgieni, ca fiind drepturi de natura salariala în conformitate cu prevederile art.76 din același act normativ și au reclaculat impozitului pe veniturile din salarii si contributiile sociale.

Referitor la modul de stabilire a sumelor suplimentare de plata, datorate pentru veniturile de natura salariala, pentru determinarea venitului brut impozabil organele de inspectie fiscala au avut in vedere suma neta (venitul net) primit de angajati pe perioada 01.01.2018-30.09.2019, urmare Fiselor de cont 625 – puse la dispozitie de către societate, pe baza cărora s-au stabilit obligații suplimentare prin procedeul sutei micșorate în ceea ce priveste impozitul pe veniturile din salarii si contributiile datorate de asigurati.

In conformitate cu prevederile art.76 alin.(1) si (2), art.136 lit.c), art.137 alin.(1) lit.a), art.138 lit.a), art.139 alin.(1), art.155 alin.(1) lit.a), art.156 si art.157 alin.(1) lit.a) și art. 220⁴ din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit de plata suplimentar suma de ... lei, reprezentând:

- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de ... lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale în sumă de ... lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate în sumă de ... lei;
- contribuția asiguratorie pentru muncă în sumă de ... lei.

III. Având în vedere susținerile contestatarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele

normative invocate de contestatară și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A. Referitor la Decizia de impunere nr..../06.12.2019

1. În ceea ce privește suma totală de ... lei, reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de ... lei, contribuția individuală de asigurări sociale în sumă de ... lei, contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate în sumă de ... lei și contribuția asiguratorie pentru muncă în sumă de ... lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale în cunțul menționat aferent sumelor plătite salariaților angajați trimiși să lucreze în Belgia sub denumirea de "diurne", în condițiile în care aceste sume au fost achitate pentru munca desfășurată, în mod diferențiat de la o lună la alta pentru același salariat și de la un salariat la altul în cadrul acele... luni.

În fapt, X are ca obiect principal de activitate "Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale" conform cod CAEN 4120 și în perioada verificată, respectiv 01.11.2017-30.09.2019, a angajat personal pe care l-a trimis în Belgia în vederea prestării de servicii reprezentând executarea lucrărilor de construcții către diverși clienți belgieni cu care a încheiat contracte de colaborare.

Organele de inspecție fiscală au constatat din analiza contractelor de colaborare încheiate cu clienții belgieni și prezentate de societate că majoritatea au ca obiect "asistență industrială, demolare, zidărie" și X se angajează să desemneze persoane cu experiență pentru îndeplinirea sarcinilor menționate în contracte.

În ceea ce privește raportul juridic, organele de inspecție fiscală au constatat că X a încheiat cu personalul contracte individuale de muncă și acte adiționale în completarea contractelor de muncă care modifică locul de muncă și prin care se decide "delegarea" salariatului, precum și Fisa postului.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală a constatat că X a acordat angajaților trimiși la muncă în străinătate, următoarele sume de bani:

-o suma de bani reprezentând salariul net înscris pe statul de plată întocmit în România, în general, la nivelul salariului minim brut pe economie garantat în plată în perioada verificată, pentru care au fost calculate și virate impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente;

-o suma de bani acordata cu titlu de "diurnă" pentru care societatea nu a evidențiat în contabilitate și nu a declarat la organul fiscal teritorial impozitul pe veniturile din salarii și asimilate acestora și contribuțiile sociale aferente sumelor primite pentru munca desfășurată în străinătate de angajații săi.

Din analiza sumelor de bani acordate cu titlu de "diurne" angajaților trimiși în Belgia, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a acordat aceste sume de bani in valori variabile, valori care difera de la o luna la alta pentru acelasi salariat, precum si sume de bani care difera de la salariat la salariat in cadrul aceleiasi luni.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a suportat cheltuielile de transport dus - intors intre Romania si Belgia a angajaților, precum și transportul salariatilor de la locul cazarii si pana la locul desfasurarii activitatii pe teritoriul Belgiei și a inchiriat spatii pentru cazarea salariatilor.

Conform prevederilor Directivei Parlamentului European și a Consiliului 96/71/CE din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii transnaționale, Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare Legii nr.16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele primite cu titlu de "diurne" de către angajații societății X care își desfășoară activitatea pe teritoriul belgian, reprezintă venituri de natură salarială pentru munca prestată în străinătate pentru care societatea avea obligația să calculeze, să rețină, să declare și să achite în România impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente acestor sume.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit în sarcina societății prin Decizia de impunere nr..../06.12.2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../06.12.2019 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ... suma totală de ... lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de ... lei, contribuția individuală de asigurări sociale în sumă de ... lei, contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate în sumă de ... lei și contribuția asiguratorie pentru muncă în sumă de ... lei.

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

"ART. 59

Sfera de cuprindere a impozitului

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

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

ART. 76*)

Definirea veniturilor din salarii și asimilate salariilor

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

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

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

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

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

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

(i) salariile de bază;

(ii) sporurile și adaosurile de orice fel;(...)

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

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

De asemenea, sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natura obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în

baza unui contract individual de munca sau a unui statut special prevazut de lege.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că X SRL a încheiat contracte de prestări servicii în domeniul construcțiilor, respectiv “contracte de colaborare” și “contracte de subcontractare”, în calitate de furnizor sau subcontractor, astfel:

- Contractul de subantrepriză încheiat în data de 01.12.2017 cu G, în calitate de antreprenor principal și X, în calitate de subantreprenor, aflat în copie la dosarul cauzei la filele nr.335-336, în care se stipulează:

“Articolul 1:

Antreprenorul principal lasă în sarcina subantreprenorului, care acceptă, execuția următoarelor lucrări: ajutoare muncitoare. Contractul este încheiat pentru o perioadă de 2 ani.(...)

Articolul 8: Personalul subantreprenorului

8-1 Subantreprenorul este obligat să respecte cu privire la personalul propriu, toate dispozițiilor legale, reglementare sau convenționale, în materie de condiții generale de muncă, în materie de fiscalitate și securitate socială și trebuie să se asigure că acestea sunt respectate și de eventualii subantreprenori sau orice persoană care pune la dispoziția sa personal. Amenzile suportate din acest motiv de către antreprenorul principal în baza articolului 30 bis din legea din 27 iunie 1969 cu privire la securitatea lucrătorilor, vor fi recuperate de la subcontractantul care a cauzat nerespectarea.”

- Contract de colaborare încheiat în data de 20.12.2017, valabil până la data de 20.12.2019, cu H în calitate de principal și X, în calitate de furnizor, aflat în copie la dosarul cauzei la filele nr.333-334, care prevede:

“Articolul 1: Obiectul convenției

1.1. Furnizorul de servicii va oferi următoarele servicii și sfaturi directorului, în următoarele domenii: Asistență industrială, demolare, zidărie.

1.2 Părțile declară că această activitate va avea loc independent. Furnizorul se angajează, după caz, să desemneze persoane cu experiență în îndeplinirea sarcinilor menționate mai sus (...).”

- Contract de colaborare încheiat în data de 15.01.2019 cu J în calitate de prim contractor și X, în calitate de subcontractant, aflat în copie la dosarul cauzei la filele nr.325-332, care prevede:

“Articolul 1 : Descrierea sub-întreprinderii

Antreprenorul principal îi obligă pe subcontractant, care acceptă, să efectueze lucrări de demolare și curățare

Articolul 2:

2-1.Prețul și plata sub-întreprinderii

Pretul: Lucrarile prevazute la art. 1 din prezentul contract se vor efectua in functie de calendarele preturilor in cantitatile prevazute.

2-2 Plata:

Lucrările executate sunt plătite prin acord reciproc la factura de 10 zile.

(...)

Articolul 9: Personalul subcontractantului

9-1 Subcontractantul este obligat să respecte față de personal, toate dispozițiile legale de reglementare sau convenționale cu privire la condițiile generale de muncă. În materie de impozitare și securitate socială și să le respecte de către angajații săi. subcontractanții și orice persoană care pune la dispoziție personalul. Amenzile astfel suportate de contractantul principal în temeiul secțiunii 30 bis din Legea privind securitatea lucrătorilor din 27 iunie 1969 vor fi recuperate de la subcontractantul implicit. (...)

9.4.Subcontractantul străin trebuie să fie în ordine la nivelul "LIMOSA" și să aibă orice alt document cerut de legislația muncii belgiene înainte de începerea lucrării. (...)

10-1 Localizarea subcontractantului

Subcontractantul se angajează să respecte reglementările belgiene privind detașarea lucrătorilor străini (limosa și A1).

În cazul apariției unor datorii sociale și / sau fiscală în liderul subcontractant in Belgia antreprenorul principal deduce din fiecare plata deducerile subcontractantului prevazute la art. 403 din Codul Impozite pe Venit 1992.”

- Contract de colaborare încheiat in data de 22.11.2017, valabil 3 ani, cu T în calitate de principal și X, în calitate de furnizor, aflat în copie la dosarul cauzei la filele nr.323-324, care este identic ca și conținut cu contractul încheiat de contestatară cu H;

- Contract de colaborare încheiat in data de 22.02.2018, valabil până la 22.02.2020, cu R în calitate de principal și X, în calitate de furnizor, aflat în copie la dosarul cauzei la filele nr.321-322, care este identic ca și conținut cu contractul încheiat de contestatară cu H;

- Contract de colaborare independentă încheiat în data de 16.03.2018, valabil 2 ani, cu M SA în calitate de comitent și X, în calitate de prestator, aflat în copie la dosarul cauzei la filele nr.317-318, care prevede că:

“Articolul 2

Prestatorul va furniza consiliere și servicii comitentului, în domeniile următoare: asistență industrială, demolare, zidărie.”

- Contract de colaborare încheiat în data de 06.04.2018, valabil 2 ani, cu W în calitate de beneficiar și X, în calitate de prestator, aflat în copie la dosarul cauzei la filele nr.315-316, care prevede la:

“ 2. Obiectul contractului

Art.2 Prestatorul pune la dispoziția beneficiarului, persoane pentru munca în domeniul construcțiilor.

3. Durata

Art.3 Acest contract a fost încheiat pentru o perioadă de 2 ani, începând cu data de 01.05.2018 până la 01.05.2020.”

De asemenea, societatea a mai prezentat contracte încheiate cu:

- K , în calitate de principal, încheiat în data de 10.04.2018, valabil până la data de 10.04.2020;

- L în calitate de principal încheiat în data de 22.02.2018, valabil până la data de 22.02.2020;

- S în calitate de principal încheiat în data de 20.12.2017, valabil pe o perioadă de 2 ani;

care au conținut identic cu contractul încheiat de contestatară cu societatea H, analizat mai sus.

Din analiza contractelor de mai sus, se reține că societatea X desfășoară activitate în domeniul construcțiilor, respectiv asistență industrială, demolare și zidărie, pentru clienți belgieni cu care are contracte încheiate pe o perioadă de 2 ani, și care nu cuprind în general clauze cu privire la personalul care urmează să presteze serviciile cu excepția contractelor încheiate cu G și J care stipulează că subcontractantul are obligația să respecte față de angajați toate dispozițiile legale cu privire la condițiile generale de muncă, în materie de impozitare și securitate socială.

Mai mult decât atât, în contractul încheiat cu J se stipulează că subcontractantul, respectiv X, se angajează să respecte reglementările belgiene privind detașarea lucrătorilor străini, respectiv să obțină declarația

Limosa și formularul A1, înainte ca personalul să își desfășoare activitatea în Belgia.

Astfel, declarația Limosa reprezintă modalitatea de informare a instituției belgiene de securitate socială și inspecție a muncii privind participarea angajatului sau lucrătorului la activități lucrative pe teritoriul Belgiei, iar angajatorul străin, în cazul de față X este obligat să completeze și să înregistreze declarația Limosa, pentru fiecare dintre angajații care vor să lucreze pe teritoriul statului Belgia.

Certificatul A1, obținut de la Casa Națională de Pensii și Alte Drepturi de Asigurări Sociale, privind legislația aplicabilă în materie de securitate socială pentru personalul angajat trimis la muncă în Belgia, dovedește exclusiv menținerea titularului acestuia la sistemul de securitate socială din România, în sensul că personalul trimis în țările din Uniunea Europeană de către contestatară în calitate de angajator, nu are obligația de a plăti contribuțiile sociale în acea țară și implicit, ca angajatul, cetățean român, este subiect al legislației de asigurări sociale din România.

În vederea executării contractelor de prestări servicii încheiate cu clienții belgieni, X a trimis în Belgia propriu personal, angajat cu contract individual de muncă pe perioada nedeterminată încadrați majoritatea în funcția de muncitor necalificat, precum și electrician în construcții, lăcătuș mecanic, mozaicar, restaurator, fierar betonist, zidar pietrar, pentru desfășurarea activității în domeniul construcțiilor.

Spre exemplificare, X a încheiat Contractul individual de muncă înregistrat în Registrul general de evidență a salariaților sub nr. .../24.11.2017, aflat în copie la dosarul cauzei la filele nr.345-347, cu ..., care are ca obiect "prestarea muncii de către salariat, sub autoritatea angajatorului în schimbul salariului datorat acestuia de către angajator." și în care se menționează:

"C. Durata contractului

Nedeterminată, salariatul ... urmând să înceapă activitatea la data de 27.11.2017;

D. Locul de muncă

1. Activitatea se desfășoară la (secție/atelier/birou/setviclu/compartiment, etc.) din sediul

2. În lipsa unui loc de muncă fix salariatul va desfășura activitatea astfel:

.....;

E. Felul muncii

Funcția/meseria muncitor necalificat în construcții COD COR 931302 conform Clasificării Ocupațiilor din România (...)

H. Durata muncii

O fracțiune de normă de 8 ore/zi.(...)

J. Salarizare

1. Salariul de bază lunar brut: 1.450 lei,

2. Alte elemente constitutive:

a) sporuri:...

b) indemnizații

b1) Prestații suplimentare în bani

b2) Modalitatea prestațiilor suplimentare în natură....

c) alte adaosuri.....;(...)

L. Alte clauze

(...)

d) în cazul în care salariatul urmează să-și desfășoare activitatea în străinătate, informațiile prevăzute la art.18 alin.(1) din Legea nr.53/2003 - Codul muncii se vor regăsi în contractul individual de muncă sau în actul adițional la contractul individual de muncă;(...)"

Din analiza contractului individual de muncă mai sus menționat se reține că societatea a încheiat contractul individual de muncă pe durată nedeterminată cu salariatul ... care, potrivit obiectului contractului, în schimbul salariului îndeplinește funcția de muncitor necalificat, remunerația fiind stabilită la nivelul salariului minim, respectiv 1.450 lei, iar în situația în care urmează să își desfășoare activitatea în străinătate, aceasta se va desfășura conform prevederilor Codului muncii.

În ceea ce privește locul de muncă părțile nu au convenit prin contractul individual de muncă care este acesta, dar au încheiat Acte adiționale în care se decid următoarele:

"Se delegă domnul, domiciliat în, angajat al X S.R.L., în funcția de Muncitor Necalificat.

În Belgia, unde va desfășura activitatea conform contractului individual de muncă și al Fișei Postului în interesul angajatorului:

a) Locul muncii:

conform contractului de prestări servicii nr.

b) Durata delegării.....

Salariatul va beneficia pe întreaga durată a delegării de indemnizație de delegare (diurna legală), în valoare....., iar angajatorul va suporta contravaloarea cheltuielilor aferente de transport, la și de la locul de muncă și cazare, de pe teritoriul Belgiei.

Salariatul a fost informat cu privire la condițiile de climă, obiceiurile locului a căror nerespectare i-ar pune în pericol viața, libertatea sau siguranța personală, reglementările principale din legislația muncii din acea țară.”

Prin urmare, X a stabilit că începând cu data prevăzută în actul adițional salariatul ... având funcția de muncitor necalificat își va desfășura activitatea în Belgia conform Contractului individual de muncă și Fișei postului, iar angajatorul va suporta contravaloarea cheltuielilor aferente de transport, la și de la locul de muncă și cazare, de pe teritoriul Belgiei, iar durata ”delegării” nu este menționată.

În ceea ce privește Fișa postului întocmită de X pentru angajații săi, fișa aflată la dosarul cauzei la filele nr.337-343, din analiza acestora se reține că sunt înscrise informații generale privind postul, respectiv obiectivele postului (cum ar fi: identificarea materialelor de bază folosite la lucrări de zidărie și tencuiri, prepararea, amestecarea, prelucrarea materialelor și compozițiilor necesare în construcții, executarea lucrărilor de demolare, transporta materiale, saparea și/sau nivelarea terenului etc.), cerințe specifice, descrierea sarcinilor ce revin postului, responsabilități, standarde de performanță (indicatori) și criterii de evaluare (în care se prevede că ”Evaluarea performanțelor profesionale individuale are ca scop aprecierea obiectivă a activității personalului, prin compararea gradului de îndeplinire a criteriilor de evaluare stabilite pentru perioada respectivă cu rezultatele obținute în mod efectiv. ()Procedura de evaluare a performanțelor profesionale se aplică fiecărui angajat, în raport cu cerințele postului specificate în fișa postului.)

Prin urmare, se reține că în perioada verificată, respectiv noiembrie 2017 – septembrie 2019, în baza contractelor încheiate cu clienții din Belgia, angajații societății au fost trimiși să presteze servicii în domeniul construcțiilor, respectiv executarea lucrărilor de demolare, zidării, tencuiri etc.

În ceea ce privește remunerația salariaților pentru prestarea de servicii pentru beneficiarii belgieni a achitat angajaților societății X următoarele sume:

- o sumă de bani reprezentând salariul net înscris pe statul de plată întocmit în România conform contractelor individuale de muncă stabilite în principal la nivelul salariului minim pe economie, pentru care societatea a

calculat, declarat si virat impozitul pe veniturile din salarii si contributiile sociale aferente;

- o indemnizație zilnică în valută, denumită în continuare diurnă, calculată în mod diferențiat atât pe salariat in functie de activitatile desfasurate, cat si intre salariați, pentru care societatea nu a calculat, declarat si virat impozitul pe veniturile din salarii si contributiile sociale aferente.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că pe perioada verificată, respectiv noiembrie 2017 – septembrie 2019, societatea X a înregistrat in contul 625 "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari" sumele acordate salariaților cu titlul de diurne, pe durata detasarii în Belgia, astfel:

- pentru perioada 01.11.2017 – 31.12.2017 – societatea nu a înregistrat cheltuieli cu "diurna";

- pentru perioada 01.01.2018 – 31.12.2018 – societatea a înregistrat cheltuieli cu "diurna", respectiv sumele nete achitate salariaților, suma de ... lei;

- pentru perioada 01.01.2019 – 30.09.2019 – societatea a înregistrat cheltuieli cu "diurna", respectiv sumele nete achitate salariaților, suma de ... lei.

Se reține că aceste sume au fost înregistrate in evidenta contabila a societatii in conturi de cheltuieli si nu au fost considerate venituri din salarii si in consecinta, acestea nu au fost incluse in baza de calcul a impozitului pe venit din salarii si a contributiilor sociale obligatorii.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că X a asigurat pe propria cheltuiala transportul și cazarea salariaților trimiși în Belgia să își desfășoare activitatea și a prezentat în acest sens contracte de inchiriere privind inchirierea de spatii și contracte de inchiriere pentru mijloace de transport pentru transportul salariaților pe teritoriul belgian, precum și documente din care a rezultat transportul salariaților dus - întors între România si Belgia (bonuri combustibil, bitele avion, bilete prin diverse agentii, etc).

În ceea ce privește transportul, se reține ca salariatii societatii au fost transportati in Belgia fie cu: avionul sau de diverse companii de transport, cum ar fi ..., etc. pentru care societatea a înregistrat cheltuieli in contul 625 "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari", fie cu mijloace de transport inchiriate de societate pentru deplasarea salariaților pe teritoriul Belgiei de la firma E, iar pentru cazarea salariaților trimiși să își desfășoare activitatea in Belgia, X a închiriat locuințe, respectiv: ..., etc.

Or, se reține că X a suportat si transportul angajatilor pe teritoriul belgian în condițiile în care dacă ne raportăm la definiția indemnizației de detasare/diurnei aceasta este in fapt o suma de bani acordata salariatului pentru acoperirea cheltuielilor zilnice de hrana, a celor marunte uzuale,

precum și a costului transportului în interiorul localității în care își desfășoară activitatea.

Mai mult, din documentele existente la dosarul cauzei se reține că "indemnizația de detașare" a fost acordată diferentiat atât pe salariați în funcție de activitățile desfășurate, cât și între salariați în funcție de diverse criterii de performanță și de responsabilitatea fiecăruia, ceea ce conduce la concluzia că aceste sume de bani sunt plătite în fapt în funcție de aptitudinile, randamentul și de calitatea muncii depuse de fiecare salariat, experiență, vechime, munca desfășurată, acestea fiind atributele unei remunerații pentru munca depusă în baza unei activități dependente stabilite între un angajator și salariat, drepturi banesti ce izvoresc din contractul individual de muncă.

Spre exemplificare, se reține că sumele de bani acordate cu titlu de "indemnizație de detașare" sunt diferite de la o lună la alta pentru același angajat sau de la un angajat la altul, având aceeași încadrare de muncitor necalificat, în cadrul acele... luni calendaristice, respectiv:

- ..., angajat cu data de 27.11.2017 până la 11.11.2018 în funcția de muncitor necalificat a realizat venituri nete din diurna în suma de ... lei în luna martie 2018, ... lei în luna iunie 2018, ... în luna noiembrie 2018;

- ..., angajat cu data de 27.11.2017 până la zi, în funcția de muncitor necalificat a realizat venituri nete din diurna în suma de ... lei în luna martie 2018, ... lei în luna iunie 2018, ... lei în luna noiembrie 2018, ... lei în luna februarie 2019, ... lei în luna august 2019 și ... lei în luna septembrie 2019.

Mai mult decât atât, acordarea unei indemnizații de detașare variabile urmărește individualizarea salariilor în funcție de capacități, aptitudini și efortul fiecărui angajat în parte și nu are legătură cu acoperirea unor cheltuieli zilnice ale persoanei care este detașată, respectiv nu este destinată compensării inconvenientelor cauzate de detașare, care constau în îndepărtarea salariatului de mediul său obișnuit.

De asemenea, munca desfășurată de salariații trimiși să lucreze în Belgia este strict legată de desfășurarea obiectului de activitate al contestatului, respectiv "Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale" conform cod CAEN 4120 " și este munca pentru care personalul a fost angajat de către societate, dar pentru munca desfășurată în străinătate societatea a acordat sume suplimentare de bani față de salariul de bază stabilit prin contractul individual de muncă sub denumirea de "indemnizații de delegare", calculate diferentiat de la o persoană la alta și de la o lună la alta, fapt recunoscut de administratorul societății prin Nota explicativă.

Astfel, din analiza Notei explicative, aflată în copie la dosarul cauzei la filele nr.168-169, se rețin întrebările organelor de inspecție fiscală și răspunsurile administratorului societății X, astfel:

5.Întrebare

Având în vedere ca din evidențele contabile rezultă acordarea de diurne salariaților societății, precizați baza legală pentru acordarea diurnei pe care a avut-o în vedere societatea?

Răspuns: Acordarea diurnei pentru salariatii societății se face în baza contractului individual de munca și a actului aditional la CIM.

6.Întrebare

Precizați care este modul de calcul utilizat pentru plata diurnei salariatiilor societatii?

6. Răspuns: Plata diurnei difera în funcție de calificarea salariatiilor și a volumului de munca pe care aceștia trebuie să îl îndeplinească, pana la suma de 87,5 euro/zi”

Avand in vedere cele menționate mai sus, se reține că X SRL a acordat formal angajatilor care au prestat servicii pe teritoriul Belgiei sume de bani cu sub forma "îndemnizațiilor de detașare" în condițiile în care sunt îndeplinite condițiile de la pct. 12 alin.(1) Titlul IV din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal potrivit cărora în categoria veniturilor din salarii sau asimilate acestora se cuprind toate sumele de bani primite de o persoană fizică în baza unui contract individual de muncă sau a unei relații contractuale de muncă indiferent de locul unde este desfășurată activitatea remunerată, de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale și argumentele prezentate, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta",

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

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

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

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

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

Având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele acordate sub denumirea de “îndemnizații de delegare” sunt în fapt venituri de natura salarială sau asimilate salariilor care se includ în baza de impozitare pentru contribuții sociale, speței îi sunt incidente prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.137 alin.(1) lit.a), art.139 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(1) lit.a), art.157 alin.

(1) lit.a), art. 220¹ lit.a), art. 220² alin.(1) și art. 220⁴ alin.(1) lit.a) precizează că:

Referitor la contribuția individuală de asigurări sociale

“ART:137

Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale

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

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

ART. 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:

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 asupra cărora se datorează contribuția sunt cele prevăzute la art. 145 alin. (1) lit. a); (...)

Referitor la contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate

“ART. 155*)

Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate

(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 153, datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru următoarele categorii de venituri:

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

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

ART. 157

Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor

(1) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau 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, o reprezintă câștigul brut 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 funcțiilor 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; (...)"

Referitor la contribuția asigurătorie pentru muncă

ART. 220¹

Contribuabilii care datorează contribuția asigurătorie pentru muncă

Contribuabilii obligați la plata contribuției asigurătorii 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; (...)

ART. 220²

Categorii de venituri pentru care se datorează contribuția asigurătorie pentru muncă

(1) Contribuția asigurătorie 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. 220¹ lit. a), respectiv realizate de către persoanele fizice prevăzute la art. 220¹ lit. b).

ART. 220⁴

Baza de calcul al contribuției asigurătorii pentru muncă

(1) Baza lunară de calcul al contribuției asigurătorii 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;(...)"

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

Având în vedere prevederile mai sus enunțate, se reține că sumele acordate personalului trimis să își desfășoare activitatea în străinătate sub denumirea de "indemnizații de delegare" sunt în fapt remunerații primite de salariați pentru munca prestată, în funcție de calificarea salariaților și a volumului de munca pe care aceștia trebuie să îl îndeplinească și reprezintă venituri asimilate salariilor, având același regim juridic cu salariul, motiv pentru care societatea avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul general consolidat contribuții sociale aferente pentru perioada 01.11.2017 – 30.09.2019.

În acest sens a fost emisă și adresa nr. 671023/25.09.2014 de către Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale în care se precizează că: "sumele primite în Germania de către personalul român detașat, ca plată a muncii lor, în funcție de performanță și de rezultatele obținute de fiecare, sunt venituri salariale și/sau asimilate salariilor, iar potrivit prevederilor art. 2964 lit.o) și art. 2965 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, reprezintă baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii".

Această opinie a avut la bază și adresa nr.27970RG/2045DJCLM/23.09.2014 semnată de secretarul general din Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, în care s-a precizat că: "indemnizația pentru munca în străinătate astfel cum este menționată în actele adiționale la contractele individuale de muncă, constituie un drept de natură salarială, deoarece nu se identifică cu indemnizația de detașare, astfel cum aceasta este reglementată de prevederile art.42-47 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare".

În același sens este și Decizia nr.4646/2012 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție prin care se precizează că atât timp cât sumele de bani

acordate salariaților detașați au fost condiționate de numărul de ore lucrate rezultă că acestea reprezintă o contraprestație pentru activitatea desfășurată în cadrul firmei, sumele astfel acordate fiind de natură salarială, efectul produs ca urmare a greșitei încadrări de către societate a sumelor plătite fiind acela al eludării dispozițiilor legale românești privind impozitele și contribuțiile sociale, atât timp cât legislația internă conține prevederi care pot exclude de la impozitare și contribuții sumele achitate efectiv cu titlu de diurnă.

Pentru a detalia cele de mai sus, se reține că sumele de bani acordate salariaților sunt diferențiate pe criteriul numărului de ore lucrate sau a rezultatului obținut, fiind de natura juridică a veniturilor salariale, în timp ce sumele reprezentând indemnizație de delegare au un caracter general, nefiind diferențiate, având menirea echilibrării unui disconfort creat.

Incidente speței sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia ...7/2016, care reține că:

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

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

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

Relevantă în acest sens este și hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene emisă în cauză C-396/13, în care se precizează, fără echivoc, că în cazul lucrătorilor transfrontalieri, indemnizațiile, diurnele, primele de concediu reprezintă drepturi salariale, fiind impozitate în consecință.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia nu a "depășit valoarea diurnei deductibilă fiscal în limita de 2,5 ori la nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice, ceea ce pentru Belgia înseamnă 87,5 euro/zi/salariat", aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă pentru că așa cum s-a reținut mai sus, sumele acordate de contestatară salariaților săi cu titlu de "indemnizație de delegare" nu pot îndeplini această calitate având în vedere că acestea sunt în fapt remunerații primite de salariați pentru munca pentru care au fost angajați, chiar dacă a fost prestată în străinătate, în funcție de gradul de îndeplinire a normei de lucru, a orelor prestate, pregătire profesională și reprezintă venituri asimilate salariilor, având același regim juridic cu salariul, motiv pentru care societatea avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul general consolidat contribuții sociale.

Referitor la susținerea societății potrivit căreia "în speță, nu este vorba de operațiunea de detașare, ci de cea de delegare, așa cum rezultă din actele adiționale la contractele de muncă încheiate cu salariații", aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât potrivit art. 43 din Codul muncii, delegarea reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului sau de muncă, pe o perioadă determinată .

Astfel, 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 partile convin acest lucru.

În speța de față, sumele plătite angajaților pentru munca prestată în străinătate cu titlu de diurnă de către X, fiind în mod expres legate de desfășurarea obiectului societății și acordate în funcție de calificarea salariaților și a volumului de muncă pe care aceștia trebuie să îl îndeplinească nu sunt întrunite condițiile prevăzute de art.43-44 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii și, în consecință, veniturile obținute cu titlu de indemnizație de delegare/detașare se cuprind în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii.

Cu privire la susținerea societății potrivit căreia "legea nu stabilește o interdicție expresă cu privire la acordarea diurnei în mod diferențiat pe categorii de personal, mai mult decât atât, art.7 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului roman trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar stabilește că diurna în valută se diferențiază pe două categorii și se acordă la nivelul prevăzut pentru fiecare țară în care are loc deplasarea", aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât natura juridică a noțiunii de indemnizație de delegare arată faptul că aceasta este nediferențiată, reprezentând o sumă fixă care să acopere cheltuielile inerente unei deplasări și compensării, disconfortului creat ca urmare a desfasurării activității într-o altă localitate, în speta în Belgia, nevoile salariaților detașați fiind aceleași indiferent de nivelul productivității muncii.

Astfel, sumele de bani acordate salariaților pe criteriile numărului de ore de muncă lucrate și a realizărilor efectuate au natura juridică a veniturilor salariale neputând fi incluse în sfera juridică a diurnei/indemnizației de delegare care au un caracter general al echilibrării unui disconfort creat.

În ceea ce privește susținerea societății potrivit căreia "*nicăieri în decizia de impunere nu se detaliaza modalitatea de calcul a valorii diurnei acordata de subscrisa fiecarui salariat, cu precizarea valorii care excede plafonului neimpozabil stabilit de art. 76 din Codul fiscal*" și invocă în susținere prevederile art.142 lit.g) din același act normativ, din documentele existente la dosarul cauzei se reține că în modul de stabilire a sumelor suplimentare de plata, organele de inspectie fiscala au avut in vedere suma neta, respectiv venitul net primit de angajati pe perioada 01.01.2018-30.09.2019, urmare a Fișelor de cont 625 "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari", puse la dispoziție de către societate și aflate în copie la dosarul cauzei la filele nr. 288-302, pe baza cărora s-au stabilit obligații suplimentare prin procedeul sutei micșorate în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii si contributiile datorate de asigurați.

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

"(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă."

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

“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; (...)”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr..../06.12.2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../06.12.2019 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ... pentru suma totală de ... lei, reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de ... lei, contribuția individuală de asigurări sociale în sumă de ... lei, contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate în sumă de ... lei și contribuția asiguratorie pentru muncă în sumă de ... lei.

2. Referitor la majorarea pierderii fiscale în trimestrul I 2019 cu suma de ... lei

2.1. În ceea ce privește cheltuielile în sumă de lei cu care a fost majorată pierderea fiscală înregistrată de societate, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere a cheltuielilor cu masa servită și livrată la domiciliu, în condițiile în care nu justifică cu documente faptul că aceste cheltuieli au fost destinate desfășurării activității economice.

În fapt, în trimestrul I 2019 societatea X a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli deductibile în sumă de ... lei reprezentând masa servită și livrată la domiciliu în perioada 01.10.2018 – 30.11.2018.

Organele de inspecție fiscală au constatat că cheltuielile înregistrate în contabilitate în contul 624 “Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal” în sumă de ... lei nu sunt deductibile la calculul rezultatului fiscal în conformitate cu prevederile art.25 alin. (1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice a societății.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.25 alin. (1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„ART.19

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

ART.25

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare [...]”

iar în conformitate cu pct 5 alin.(1) 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:

“(1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.”

Potrivit acestor prevederi legale, profitul impozabil, respectiv rezultatul fiscal pozitiv, se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Totodată, aceste dispoziții legale stabilesc condiția generală de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv aceea de a fi efectuate în scopul desfășurării activității economice.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că X a înregistrat în evidența contabilă în luna ianuarie 2019 cheltuieli în sumă de ... lei în baza facturii nr.10169/30.11.2018 emisa de ... SRL în care se

menționează că aceasta reprezintă *“masa servita si livrata la domiciliu în perioada 01.11.2019 -30.11.2019.”*

Organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de ... lei înregistrată în evidența contabilă în contul 624 *“Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal”*, nu reprezintă o cheltuială deductibilă din punct de vedere fiscal întrucât societatea nu deține documente care să justifice că aceasta a fost efectuată în scopul desfășurării activității economice.

Prin contestația formulată X susține că *“această cheltuială cu masa servită pentru partenerii de afaceri care au vizitat sediul societății se poate deconta în limita cheltuielilor de protocol. Singura culpă este legată de faptul că aceste cheltuieli au fost înregistrate în contul 624 și nu în contul 623.”*, or, această afirmație nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Potrivit art.25 alin. (3) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra profitului contabil la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit și cheltuielile de protocol. În cadrul cheltuielilor de protocol se includ și cheltuielile înregistrate cu taxa pe valoarea adăugată colectată potrivit prevederilor titlului VII, pentru cadourile oferite de contribuabil, cu valoare mai mare de 100 lei;(…)”

Din prevederile legale mai sus enunțate, se reține că cheltuielile de protocol sunt deductibile în limita unei cote de **2%** aplicate asupra profitului contabil la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit și cheltuielile de protocol.

Or, din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că în anul 2019 societatea a înregistrat în trimestrul IV 2018 pierdere fiscală în sumă de ... lei conform Declarației privind impozitul pe profit cod 101 nr. INTERN-168811423-2019 /24.03.2019, ceea ce înseamnă că în situația în care nu a înregistrat profit, nu putea beneficia de deductibilitatea limitată a cheltuielilor, motiv pentru care cheltuielile în sumă de ... lei sunt nedeductibile la calculul rezultatului fiscal.

Având în vedere cele de mai sus, precum și prevederile legale invocate, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că cheltuielile în sumă de ... lei sunt nedeductibile fiscal la calculul rezultatului fiscal, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr..../06.12.2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală

nr..../06.12.2019 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ... pentru cheltuieli în sumă de ... lei care au condus la majorarea pierderii fiscale.

2.2. În ceea ce privește veniturile în sumă de ... lei cu care a fost majorată pierderea înregistrată de societate, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este învestită să se pronunțe dacă valoarea achizițiilor de materiale de construcții aferente împrejurării cu gard a unui teren trebuia înregistrată în contul imobilizării corporale în curs de execuție pentru care societatea avea obligația să înregistreze venituri din producția de imobilizări corporale.

În fapt, în trimestrul I 2019 societatea a înregistrat în evidența contabilă în contul 301 "Materii prime" achiziții de materiale de construcții în valoare de ... lei pentru împrejurarea cu gard a unui teren.

Organele de inspecție fiscală au constatat că materialele aferente împrejurării cu gard au fost înregistrate de societate doar pe cheltuieli în contul 601 "Cheltuieli cu materii prime", fără să înregistreze suma de ... lei și la veniturile aferente imobilizărilor corporale în curs de execuție efectuate în regie proprie și să recupereze cheltuielile prin deducerea amortizării la finalizarea investiției.

Prin urmare, organele fiscale au stabilit că în mod eronat societatea a diminuat rezultatul fiscal cu suma de ... lei reprezentând venituri din imobilizări corporale în curs de execuție efectuate în regie proprie.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.25 alin. (1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„ART.19

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

iar în conformitate cu pct 5 alin.(1) 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:

“(1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.”

Potrivit acestor prevederi legale, profitul impozabil, respectiv rezultatul fiscal pozitiv, se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Speței îi sunt incidente și prevederile OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, care stipulează la art.276 alin.(1) lit.h):

“276. - (1) În cadrul stocurilor se cuprind:

h) producția în curs de execuție, reprezentând producția care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum și produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau necompletate în întregime. În cadrul producției în curs de execuție se cuprind, de asemenea, serviciile și studiile în curs de execuție sau neterminate.”

iar la Capitolului 16 “Funcțiunea conturilor” din același act normativ sunt prezentate conținutul și funcțiunea conturilor contabile cuprinse în Planul de conturi general unde se menționează că la reflectarea în contabilitate a operațiunilor economice derulate se are în vedere conținutul economic al acestora, cu respectarea principiilor, bazelor, regulilor și politicilor contabile permise de reglementarea contabilă aplicabilă, astfel:

“GRUPA 23 "IMOBILIZĂRI ÎN CURS”

Din grupa 23 "Imobilizări în curs" fac parte:

Contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența imobilizărilor corporale în curs de execuție, altele decât investițiile imobiliare.

Contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" este un cont de activ.

În debitul contului 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" se înregistrează:

- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție facturate de furnizori, inclusiv entități afiliate sau entități asociate și entități controlate în comun (404, 451, 453);

- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție efectuate în regie proprie, neterminate (722);

(...)

GRUPA 72 "VENITURI DIN PRODUCȚIA DE IMOBILIZĂRI"

Contul 722 "Venituri din producția de imobilizări corporale"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor din producția de imobilizări corporale, altele decât investițiile imobiliare.

În creditul contului 722 "Venituri din producția de imobilizări corporale" se înregistrează:

- costul de producție al amenajărilor de terenuri, realizate pe cont propriu (211, 231);

- costul de producție al celorlalte imobilizări corporale, realizate pe cont propriu, precum și al investițiilor efectuate la cele existente (231)."

Din prevederile legale mai sus enunțate, se reține că producția în curs de execuție este producția care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum și produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau necompletate în întregime. De asemenea, valoarea amenajărilor cu terenuri realizate pe cont propriu, se înregistrează în contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" și concomitent în contul 722 "Venituri din producția de imobilizări corporale".

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că X a înregistrat în evidența contabilă în contul 301 "Materii prime" achiziții de materiale de construcții în baza facturilor emise de V SRL și O SRL în valoare de ... lei.

De asemenea, se reține că materialele de construcții au fost destinate împrejmuirii cu gard a terenului achiziționat de societate în luna martie 2018 în baza facturii nr.2/14.03.2018 emisă de K SRL în suma de ... lei conform contractului de vânzare – cumpărare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că materialele aferente împrejmuirii cu gard au fost înregistrate de societate doar pe cheltuieli în

contul 601 "Cheltuieli cu materii prime", fără să înregistreze valoarea investiției pentru a mari în același timp valoarea imobilizării corporale în curs de execuție efectuate în regie proprie cu suma de ... lei, conform art.276 alin. (1) lit.h) din OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Astfel, societatea avea obligația să înregistreze în evidența contabilă în cheltuieli cu achizițiile de materiale de construcții atât prin formula contabilă:

301 "Materii prime" = 601 "Cheltuieli cu materii prime",

cât și venituri de majorare a valorii imobilizării corporale cu suma de ... lei, respectiv a terenului prin formula contabilă:

231 "*Imobilizări corporale în curs de execuție*"

= 722 "*Imobilizări corporale în curs de execuție*".

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia "*...calificarea cheltuielilor de împrejmuire a terenului achiziționat de K SRL ca fiind nedeductibile...în realitate fiind o cheltuială deductibilă fiscal, efectuată în scopul desfășurării activității economice a societății.*", acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât organele de inspecție fiscală nu au considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile cu achizițiile materialelor de construcții aferente împrejurării cu gard a terenului cumpărat, ci au stabilit că societatea trebuia să înregistreze venituri ca urmare a creșterii valorii investiției, respectiv a terenului, urmând ca societatea să își deducă cheltuielile cu achiziții la finalizarea investiției prin deducerea amortizării conform art.28 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, prevederile legale invocate, precum și faptul că societatea nu depune documente și nua duce argumente care să combată constatările cuprinse în raportul de inspecție fiscală, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar venituri în sumă de ... lei, fapt pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr..../06.12.2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../06.12.2019 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ... având ca obiect majorarea pierderii fiscale cu suma de ... lei.

2.3. Referitor la cheltuielile în sumă de ... lei aferente sumelor acordate cu titlu de "diurne" cu care a fost majorată pierderea înregistrată de societate, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația să reîntregească fondul de salarii cu sumele mai sus precizate în condițiile în care sumele acordate cu titlu de "diurne" angajaților trimiși să își desfășoare activitatea în Belgia sunt venituri de natură salarială.

În fapt, în perioada ianuarie - martie 2019 societatea a achitat salariiilor trimiși să își desfășoare activitatea în Belgia indemnizație de delegare în suma netă de ... lei.

Potrivit balantei de verificare întocmită la data de 30.03.2019, aflată în copie la dosarul cauzei la filele nr.306-308, societatea a înregistrat în contul 625 "Cheltuieli cu deplasările, detasarile și transferările personalului" suma de ... lei, iar suma de ... lei, a fost stornată din contul 625 conform înregistrării contabile:

625 "Cheltuieli cu deplasările, detasarile și transferările personalului"
= 471 "Cheltuieli înregistrate în avans"

și repusa în contul 625 în luna iunie 2019 suma de ... lei și în luna iulie suma de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că sumele în suma netă de ... lei achitate de societate în perioada ianuarie - martie ... și înregistrate pe cheltuieli în contul 625 "Cheltuieli cu deplasările, detasarile și transferările personalului", sunt sume care nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca indemnizații de delegare deoarece acestea au fost variabile în funcție de zilele lucrate și de un criteriu ales, suma fiind diferențiată pe fiecare angajat, așa cum rezultă la pct. A.1 din prezenta decizie.

Prin urmare, echipa de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a reîncadrat aceste sume acordate de societate cu titlu de diurna salariilor trimiși să lucreze în Belgia în vederea executării contractelor încheiate cu societățile belgiene și au reîntregit fondul de salarii brut pentru perioada 01.01.2019 – 31.03.2013 cu suma brută de ... lei (suma netă platită fiind de ...) și suma de ... lei ce reprezintă contribuția asiguratorie pentru munca datorată de angajatori.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.25 alin. (1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„ART.19

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

ART.25

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare [...],

(2) Cheltuielile cu salariile și cele asimilate salariilor astfel cum sunt definite potrivit titlului IV sunt cheltuieli deductibile pentru determinarea rezultatului fiscal, cu excepția celor reglementate la alin. (3) și (4).

iar în conformitate cu pct 5 alin.(1) 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:

“(1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.”

Potrivit acestor prevederi legale, profitul impozabil, respectiv rezultatul fiscal pozitiv, se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Totodată, aceste dispoziții legale stabilesc că cheltuielile cu salariile și cele asimilate salariilor sunt cheltuieli deductibile pentru determinarea rezultatului fiscal.

De asemenea, speței îi sunt aplicabile și prevederile art. 220² alin.(1) și art. 220⁴ alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

ART. 220²

Categorii 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. 220¹ lit. a), respectiv realizate de către persoanele fizice prevăzute la art. 220¹ lit. b).

ART. 220⁴

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;(...)"

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că în trimestrul I 2019, X a înregistrat în evidența contabilă în contul 625 "Cheltuieli cu deplasările, detasarile și transferările personalului" cheltuieli în sumă netă de ... lei cu diurna angajaților trimiși să își desfășoare activitatea în Belgia în baza contractelor de prestări servicii cu parteneri belgieni.

Din analiza sumei de ... lei se reține că:

- suma de ... lei se regăsește în balanța de verificare întocmită la data de 30.03.2019 și este înregistrată în contul 625 "Cheltuieli cu deplasările, detasarile și transferările personalului";
- suma de ... lei a fost stornată din contul 625 "Cheltuieli cu deplasările, detasarile și transferările personalului" concomitent cu contul 471 "Cheltuieli

înregistrate în avans”, conform balanței de verificare întocmită la data de 30.03.2019.

Având în vedere, așa cum s-a reținut la pct.A.1 din prezenta decizie, că sumele acordate cu titlu de “Diurne” nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca indemnizație de delegare, deoarece acestea au fost variabile în funcție de zilele lucrate și de un criteriu ales, suma fiind diferențiată pe fiecare angajat, în mod legal echipa de inspecție fiscală a reîncadrat sumele ca venituri de natură salarială și, în consecință, au reîntregit fondul de salarii pe perioada ianuarie - martie 2019 cu suma brută de ... lei și cu contribuția asigurătorie pentru munca datorată de angajatori suma de ... lei.

Prin urmare, având în vedere faptul că societatea a înregistrat în evidența contabilă în contul 625 “Cheltuieli cu deplasările, detasarile și transferările personalului” suma de ... lei, așa cum reiese din balanța de verificare întocmită la data de 30.03.2019, se reține că X are obligația de a înregistra suplimentar în contabilitate și cheltuieli cu fondul de salarii în sumă de ... lei (...+ ...- ...),

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au majorat pierderea fiscală a societății pe trimestrul I 2019 cu suma de ... lei.

Având în vedere cele de mai sus, prevederile legale invocate, precum și faptul că societatea nu depune documente și nu aduce argumente care să combată constatările cuprinse în raportul de inspecție fiscală, în mod legal organele de inspecție fiscală au reîntregit fondul de salarii cu suma de ... lei, fapt pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr..../06.12.2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../06.12.2019 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ... având ca obiect majorarea pierderii fiscale cu suma de

B. Referitor la Decizia privind nemodificarea bazei de impunere .../06.12.2019 și Decizia privind modificarea bazei de impunere .../06.12.2019, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care, pentru aceste sume, societatea nu aduce argumente și nu invocă temeiuri de drept în susținerea propriei cauze.

În fapt, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../06.12.2019, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor

Document ce conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului UE 2016/679

Publice ... au emis Decizia privind nemodificarea bazei de impunere .../06.12.2019 prin care, pentru perioada verificată, respectiv 01.11.2017-30.09.2019, nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare reprezentând contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, contribuția de asigurări sociale pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj, contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator, contribuția de asigurări pentru concedii și indemnizații.

De asemenea, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../06.12.2019, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ... au emis Decizia privind modificarea bazei de impunere .../06.12.2019 prin care au stabilit în sarcina societății pierdere fiscală pentru trimestrul IV 2018 în suma de ... lei din care: suma de ... lei reprezintă cheltuieli nedeductibile cu diurna angajaților, achiziții de materiale, prestări servicii, masă livrată și suma de ... lei care reprezintă suma cu care a fost reîntregit fondul de salarii pe perioada octombrie - decembrie 2019 ca urmare a stabilirii ca venituri de natură salarială a sumelor acordate cu titlu de indemnizații de delegare angajaților trimiși să își desfășoare activitatea în Belgia.

Prin contestația formulată X contestă Decizia privind nemodificarea bazei de impunere .../06.12.2019 și Decizia privind modificarea bazei de impunere .../06.12.2019 emise de către organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ..., însă nu invocă temeiuri de drept și nu depune niciun document în susținerea propriei cauze.

În drept, sunt incidente dispozițiile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“Art. 269

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

Totodată, în speță devin aplicabile și prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică :

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”,
coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit căroră:

„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”.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, în ceea ce privește Decizia privind nemodificarea bazei de impunere .../06.12.2019 și Decizia privind modificarea bazei de impunere .../06.12.2019, prin contestația formulată, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Astfel, sunt incidente speței și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează :

„Art. 276

(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.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin actor incumbit probatio, principiul fiind consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei:

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă:

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de

probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”,

precum și de art. 73 alin. (1) din Legea nr 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„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”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedură administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Mai mult, incidente speței sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.1298/26.03.2018 pronunțată în dosarul nr. 1781/59/2014, care reține că:

“În ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] lei, este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art. 217 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.

În același sens, prevederile pct. 11.1 alin. (1) lit. b) din OPANAF nr. 450/2013 stabilesc că, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării, contestația va fi respinsă ca nemotivată.”

Organul de soluționare a contestației reține că prin contestația formulată pentru Decizia privind nemodificarea bazei de impunere .../06.12.2019 și Decizia privind modificarea bazei de impunere .../06.12.2019 prin care s-a stabilit pierderea fiscală în sumă de ... lei, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat argumente punctuale care să

contrazică constatările organelor fiscale și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, faptul că societatea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor fiscale și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea pentru acest capăt de cerere și întrucât organul de soluționare competent nu se poate substitui contestației cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de ... SRL împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere .../06.12.2019 și a Deciziei privind modificarea bazei de impunere .../06.12.2019 pentru suma de ... lei reprezentând pierderea fiscală.

C. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală .../05.12.2019, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite nu se referă la obligații fiscale suplimentare.

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate la **X**, organele de inspecție fiscală au emis Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală .../25.11.2019 prin care au dispus în sarcina societății:

„3.Măsura/ Măsurile dipuse de organele de inspecție fiscală:

1.1. Pentru trim I 2019 societatea va majora pierderea fiscală înregistrată cu suma de ... lei”.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.268 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune

al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal”.

coroborate cu prevederile art.269 alin.(2) din același act normativ, potrivit cărora :

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”

De asemenea, art.272 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, reglementează competența de soluționare a contestațiilor, respectiv:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

[...]

(5) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F. este competentă pentru soluționarea contestațiilor care au ca obiect:

a) creanțe fiscale în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare;

c) creanțe fiscale și măsura de diminuare a pierderii fiscale indiferent de cuantum, precum și decizia de reverificare, în cazul contestațiilor formulate de contribuabili împotriva actelor emise de organele fiscale din aparatul central al A.N.A.F.;

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F.”

Se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și structurile regionale de soluționare a contestațiilor/structura de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.A.M.C. au competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a

măsurii de diminuare a pierderii fiscale, precum și împotriva deciziei de reverificare.

Astfel, din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că în urma inspecției fiscale desfășurate la X a fost emisă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală .../05.12.2019, prin care s-a dispus înregistrarea în evidența contabilă a majorării pierderii cu suma de ... lei, așa cum s-a arătat la motivul de fapt.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală .../05.12.2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice ..., s-a stabilit în sarcina societății înregistrată în evidența contabilă a majorării pierderii, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a dispozițiilor de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, în conformitate cu prevederile art.272 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente”.

Conform pct.1 din Anexa nr.2 la OPANAF nr.3833/2015 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, “Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ emis de organele de inspecție fiscală, în aplicarea prevederilor legale, privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite în Dispozițiile privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Totodată, pct.5.3 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art.272 alin.(6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art.272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”

Prin urmare, soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere este de competența organului fiscal emitent, respectiv organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ..., care au emis

Decizia nr.../11.06.2020, aflată în copie la dosarul cauzei la filele nr.350-355, prin care au dispus suspendarea cauzei.

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

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de X împotriva Decizia de impunere nr.../06.12.2019 emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ... pentru obligațiile fiscale suplimentare în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de ... lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale în sumă de ... lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate în sumă de ... lei;
- contribuția asigurătorie pentru muncă în sumă de ... lei.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de X împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere .../06.12.2019 și a Deciziei privind modificarea bazei de impunere .../06.12.2019 pentru suma de ... lei reprezentând pierderea fiscală.

3. **Constatarea necompetenței materiale** a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală privind contestația formulată de X împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală .../25.11.2019 și restituirea dosarului cauzei pentru acest capăt de cerere Administrației Județene a Finanțelor Publice ..., în calitate de organ fiscal competent de soluționare.

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