



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agencia Națională de Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală Regională a**  
**Finanțelor Publice – Timișoara**  
Serviciul Soluționare Contestații



Direcția Generală Regională  
a Finanțelor Publice - Timișoara

str. Gheorghe Lazăr nr. 9B  
300081, Timișoara  
Tel: +0256 499 334  
Fax: +0256 499 332  
<https://www.anaf.ro/asistpublic/>

### **DECIZIE nr. 3503/12.11.2020**

privind contestația formulată de societatea ..... S.R.L., înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR\_DGR ...../12.06.2020, și respectiv sub nr. TMR\_DGR ...../06.07.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Arad - Inspecție Fiscală cu adresa nr. ARG\_AIF ...../16.06.2020, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR ...../12.06.2020 și respectiv sub nr. TMR\_DGR ...../06.07.2020, asupra contestației contestației formulată de

Societatea ..... S.R.L.,  
CIF: .....,  
cu sediul în .....  
și sediul procedural ales la Cabinet de avocat .....,  
Situat în .....

înregistrată la A.J.F.P. Arad sub nr. ARG\_REG ...../12.06.2020, la A.J.F.P. Arad - Inspecție Fiscală sub nr. ARG\_AIF ...../12.06.2020 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR\_DGR ...../12.06.2020 și respectiv sub nr. TMR\_DGR ...../06.07.2020.

Petenta ..... S.R.L. a formulat contestație împotriva **Deciziei de impunere nr. F-AR ...../27.04.2020** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, a **Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ...../27.04.2020**, emise de Activitatea de inspecție fiscală al A.J.F.P. Arad, și a tuturor actelor fiscale subsecvente, solicitând în baza art. 235 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **suspendarea provizorie/neînceperea executării silite demarată în temeiul actelor administrativ fiscale contestate, până la soluționarea cauzei pe fond.**

**În ceea ce privește contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ...../27.04.2020**, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările, potrivit cărora:

*“Rezultatul inspecției fiscale*

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

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

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

*a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;*

*b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;*

*c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale. (...).”*

coroborate cu prevederile art.93 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, care stipulează:

*“Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale*

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

*(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

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

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-AR ...../27.04.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP Arad- Inspecție Fiscală.

**În ceea ce privește solicitarea petentului de suspendarea provizorie/neînceperea executării silite demarată în temeiul actelor administrativ fiscale contestate, până la soluționarea cauzei pe fond, în baza art. 235 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere în condițiile în care suspendarea executării actului administrativ fiscal nu se află în competența sa materială de soluționare.**

**În drept,** potrivit art.278 alin.(1) și (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**„ART. 278**

***Suspendarea executării actului administrativ fiscal***

***(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.***

***(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contestatorului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare. (...).***

Potrivit prevederilor art.14 alin.(1) și (2) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare:

**“Suspendarea executării actului :**

***(1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condițiile art. 7, a autorității publice care a emis actul sau a autorității ierarhic superioare, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond. În cazul în care persoana vătămată nu introduce acțiunea în anularea actului în termen de 60 de zile, suspendarea încetează de drept și fără nicio formalitate.***

***(2) Instanța soluționează cererea de suspendare, de urgență și cu precădere, cu citarea părților.”***

Având în vedere dispozițiile imperative ale legii, cererea petentului **de suspendarea provizorie/neînceperea executării silite demarată în temeiul actelor administrativ fiscale contestate, până la soluționarea cauzei pe fond,** în baza art. 235 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv a Deciziei de impunere referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. F-AR ...../27.04.2020 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ...../27.04.2020, emise de Activitatea de inspecție fiscală al A.J.F.P. Arad, intră sub incidența prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara nu se poate

investi cu soluționarea cererii, neavând competența materială de a se pronunța, aceasta aparținând instanței judecătorești.

**În ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ...../27.04.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad, se rețin următoarele:**

- Suma totală contestată este în cuantum de ..... lei și reprezintă:
- ..... lei - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor
  - ..... lei - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
  - ..... lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
  - ..... lei - contribuție asiguratorie pentru muncă.

Contestația a fost semnată de reprezentantul petentului, la dosarul cauzei fiind transmisă împuternicirea avocațială împreună cu contestația, prin intermediul mijloacelor de transmitere la distanță, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziei contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (decizia contestată fiind comunicată petentei la data de 06.05.2020, prin intermediul serviciilor poștale cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire - existentă în fotocopie la dosarul cauzei).

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petenta ..... S.R.L. contestă Decizia de impunere nr. F-AR ...../27.04.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR ...../27.04.2020 de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, solicitând anularea acestora, pentru următoarele motive:

Ulterior prezentării sintetice a constatărilor organelor de inspecție fiscală, petenta detaliază motivele contestației, arătând următoarele:

1. În principal, raportat la lipsa documentelor justificative, a modului de calcul detaliat pe fiecare angajat al sumelor stabilite suplimentar în sarcina sa, petenta invocă nulitatea actelor de control contestate. Organul de control fiscal, conform normelor legale în vigoare, aveau obligația de a pune la dispoziția petentei modalitatea de calcul în detaliu pe fiecare angajat a sumelor de bani stabilite suplimentar în sarcina sa. Atata timp cât ele nu au

fost prezentate, cum poate verifica legalitatea si corectitudinea calculului acestor sume? Ele le-au fost prezentate centralizat in Anexa nr.7, fara o detaliere asa cum era legal a acestor sume pe fiecare angajat in parte, pe fiecare luna verificata, raportat de salariul fiecărui angajat si a orelor efectiv lucrate de către angajații SC ..... SRL. Astfel ca, prin emiterea actelor contestate fara indicarea clara a modalității de calcul a sumelor contestate au pus petenta in imposibilitatea verificării si formulării unei aparari punctuale si pertinente cu privire la obligațiile suplimentare stabilite prin actele contestate, apreciind ca in speța de fata sunt aplicabile dispozițiile art.49, alin. 1, lit.c din Codul de Procedura Fiscala, petenta redând în cuprinsul contestației prevederile art. 49 alin. 1, 2 și 3.

2.A doua critică este legată de faptul că organul de control a ignorat valorificarea probelor puse la dispoziție si a actelor depuse in probatiune de catre petentă si de care trebuia sa tina cont în efectuarea controlului fiscal și stabilirea situației fiscale reale".

Petenta solicită a se observa că prin Nota explicativă data de către administratorul societății verificate .....în fața organelor de inspecție fiscala la data de 09.03.2020, acesta dă următoarele răspunsuri:

Întrebarea nr. 1: *"Vă rugăm să prezentați organelor de inspecție fiscala evidențele orelor de muncă prestate zilnic de fiecare salariat, cu evidențierea orelor de începere și de sfârșit ale programului de lucru complete în conformitate cu (...) pentru perioada 01.03.2019 - 31.12.2019."*

Răspuns: *In acest moment nu o pot prezenta. Ea se află în Belgia la locul de muncă și o pot pune la dispoziția organului de control în 1-2 zile."*

Actele au fost puse la dispoziția echipei de control prin e-mail ulterior la data de 11.03.2020.

Întrebarea nr.2: *"Vă rugăm să prezentați declarațiile pe proprie răspundere aferente perioadei verificate 01.12.2018-31.12.2019 pentru salariații angajați cu timp parțial din care să rezulte ca veniturile lunare brut cumulate, realizate din salarii și asimilate salariilor în baza mai multor contracte individuale de muncă, sunt cel puțin egale cu salariul minim brut pe țară garantat în plata întocmită în conformitate cu (...)?"*

Răspuns: *"Le dețin și le pun la dispoziția organului de control."*

Cu toate acestea, echipa de control, în stabilirea sumelor contestate, ignoră cu rea credință aceste documente și stabilește în mod abuziv ca toți angajații societății detașați la muncă în Belgia au lucrat 8 (opt) ore în fiecare zi, ignorând situația reală, probate cu pontaje și foi de prezență. Petenta considera hilară și abuzivă în același timp atitudinea organelor de control, care în ciuda actelor depuse în probatiune și a discuțiilor preliminare purtate, le ignoră, stabilind în mod discreționar numărul orelor de muncă pe zi la 8 pentru toți angajații, cu scopul de a maximiza sumele datorate suplimentar.

De asemenea, petenta susține ca nu a înțeles care mai este rolul pontajelor și a foilor de prezenta, în condițiile în care organele de control nu au tinut cont de acestea, petenta considera ca rolul acestora este doar unul

formal, inspectorii ignorând aceste situații, prejudiciind societatea prin stabilirea unor sume de plată mai mari decât ar fi trebuit. În acest sens, petenta afirmă că își rezervă dreptul de a formula plângere penală pentru abuz în serviciu, fapta prevăzută și pedepsită de art. 297 Cod penal, împotriva inspectorilor fiscali care au efectuat controlul, în situația în care nu se remediază aceste abuzuri.

Petenta arată că obligația angajatorului de a tine evidenta orelor de muncă prestate de fiecare salariat este prevăzută în Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, respectiv art. 119, de la data intrării în vigoare a acesteia, la 1 martie 2003: *"Angajatorul are obligația de a tine evidenta orelor de muncă prestate de fiecare salariat și de a supune controlului inspecției muncii această evidență ori de câte ori este solicitat"*, aceasta fiind obligatorie nu numai pentru a crea posibilitatea verificării modului în care angajatorul respectă prevederile legale privind timpul de muncă și de odihnă, dar și pentru întocmirea corectă a statului de salarii. Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 2634/2015 privind documentele financiar - contabile prevede la Anexa nr. 2, Grupa a V-a - "Salarii și alte Drepturi de Personal", **faptul că documentele de evidență a timpului lucrat efectiv stau la baza întocmirii statului de salarii, document pentru calculul drepturilor bănești cuvenite salariaților, contribuțiilor și al altor sume datorate.**

3.În opinia petentei "Echipa de control nu a ținut cont, în mod intenționat și cu rea credință de declarațiile rectificative 112 depuse de contestatoare, în urma întocmirii Procesului verbal cu nr. .... din 25.11.2019, care a stat la baza inspecției fiscale efectuate. Prin aceasta contestatarul își însușește o serie de erori, constatate de către echipa de control, și în mod voluntar pentru a se pune în legalitate, depune la data de 10.12.2019 declarații 112 rectificative aferente lunilor martie - noiembrie 2019 achitând suplimentar la bugetul de stat suma de ..... lei la data de 30.12.2019. Cu toate acestea, nicăieri în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală contestat nu se face referire și nici nu se ține cont de această situație."

4.Organele de inspecție fiscală au recalculat salariul brut pentru salariații detașați prin includerea unei părți din sumele primite cu titlu de diurnă până la limita reprezentând salariul minim brut lunar de 1.594 euro aplicabil pe teritoriul Belgiei în perioada 15.03.2019-30.09.2019 indicând o sursă eurostat. Se observă că deși ea are aplicabilitate din data de 15.03.2019, organul de control de la sine putere o extinde, retroactivând-o la data începerii perioadei verificate de 01.12.2018, ignorând orice principiu de drept cu privire la neretroactivitate în materie civilă și fiscală.

Astfel, petenta înțelege să conteste atât cuantumul salariului minim brut lunar de 1.594 euro în Belgia indicat, cât și modalitatea de aplicare al acestuia la calculul perioadei verificate 01.12.2018-31.12.2019. Organul de control trebuia să justifice suma la care s-a raportat printr-un act oficial (lege, hotărâre, ordonanță) emis de un for legislativ al Belgiei (în traducere legalizată) prin care să se indice salariul minim aplicabil în această țară, așa

cum se prevede în art. 8 coroborat cu art.2 din Legea nr. 16/2017: "*Salariul minim aplicabil pei teritoriul unui stat membru sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, pentru salariatul detașat de pe teritoriul României este el definit de legislația și ori practica statului membru, altul decât România sau Confederației Elvețiene, pe teritoriul căruia/căreia este detașat salariatul*". Linkul oferit ca și suport nu face dovada salariului minim pe economie în Belgia (fiind o referință statistică) și prin urmare nu accepta modalitatea de calcul a sumelor contestate.

Sursa indicată, nu se circumscrie cerințelor legale prevăzute mai sus.

Raportat la neregulile și viciile invederate mai sus, prin emiterea actelor contestate, petentei i s-a produs o vătămare/prejudiciu care nu poate fi înlăturat decât prin desființarea actelor contestate, în opinia petentei fiind îndeplinite prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedură civilă coroborat cu art. 3 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, respectiv "*este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia*".

De asemenea, petenta solicită ca în baza art. 235 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, de urgență să se dispună **suspendarea provizorie/neînceperea executării silite demarată în temeiul actelor administrativ fiscale contestate, până la soluționarea cauzei pe fond.**

Pentru toate aceste motive, petenta solicită anularea în totalitate a Deciziei de impunere nr. F-AR ...../27.04.2020, a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ...../27.04.2020 și a tuturor actelor fiscale subsecvente, emise de A.J.F.P. Arad, precum și a obligațiilor de plată stabilite suplimentar în sarcina sa ca fiind netemeinice și nelegale.

**II.** Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice F-AR ...../27.04.2020 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad au fost stabilite obligații fiscale în sarcina Societății ..... SRL ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR ...../27.04.2020.

Perioada verificată: 01.12.2018-31.12.2019.

Societatea ..... SRL desfasoara activitatea comerciala de "Lucrari de constructii a cladirilor rezidentiale si nerezidentiale" conform cod CAEN 4120 și constă in lucrari de constructii efectuate cu personalul angajat pe teritoriul Belgiei pentru diferiti beneficiari cu care a incheiat Contracte cadru de subcontractare cu beneficiarii belgieni: ..... sprl și ..... SPRL.

## **1.Impozitul pe veniturile din salarii**

In urma analizării documentelor prezentate, respectiv a extraselor bancare și a statelor de salarii pentru perioada verificata 01.12.2018-31.12.2019, s-au constatat următoarele situații:

1. În perioada 01.01.2019 - 31.12.2019 organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC ..... S.R.L. a considerat în mod eronat că beneficiază de scutirea plății impozitului pe venituri din salarii și asimilate acestora, respectiv a contribuțiilor sociale aferente, în conformitate cu prevederile art. 66 alin. 1 din OUG 114/2018 privind instituirea unor măsuri în domeniul investițiilor publice și a unor măsuri fiscal-bugetare, modificarea și completarea unor acte normative și prorogarea unor termene .

Ca urmare a inspecției fiscale parțiale efectuate organele de inspecție fiscală au considerat că ..... SRL nu poate beneficia de această scutire întrucât aceasta nu se aplică angajaților detașați în conformitate cu prevederile Ordinilor 611/2019, 2165/2019, respectiv 3063/2019 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a "Declarației privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate".

2. În perioada verificată 01.12.2018 - 31.12.2019 ca urmare a analizării statelor de plată organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în lunile Decembrie 2018, Ianuarie 2019 și Februarie 2019 salariații ..... SRL sunt evidențiați ca muncind cu timp parțial fără a le fi stabilită baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale și al contribuției de asigurări sociale de sănătate la nivelul salariului minim brut pe țară și fără să dețină declarație pe propria răspundere din care să rezulte că veniturile lunare brute cumulate, realizate din salarii și asimilate salariilor în baza mai multor contracte individuale de muncă, sunt cel puțin egale cu salariul minim brut pe țară garantat în plată corespunzător numărului zilelor lucrătoare din lună în care contractul a fost activ, dacă venitul brut realizat se situează sub nivelul salariului lunar minim brut.

Din nota explicativă (Anexa nr. 2 la RIF) luată d-lui ....., în calitate de administrator al ..... SRL, în data de 09.03.2020 acesta a declarat că deține Declarațiile și le pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

Ca urmare a analizării declarațiilor pe propria răspundere date de către salariații ..... SRL din care să rezulte că veniturile lunare brute cumulate, realizate din salarii și asimilate salariilor în baza mai multor contracte individuale de muncă, sunt cel puțin egale cu salariul minim brut pe țară garantat, și a consultării bazei de date Fiscnet, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că pentru salariații RC, NM, ML, MA, MA, KC, IE și IM, venitul realizat de aceștia este sub salariul minim brut pe țară garantat în plată.

Organele de inspecție au stabilit baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale și al contribuției de asigurări sociale de sănătate la nivelul salariului minim brut pe țară corespunzător numărului zilelor lucrătoare din lună în care contractul a fost activ, în conformitate cu prevederile OMFP 2343/2017 privind procedura de aplicare a prevederilor art. 140 alin. (3) lit. e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.



3. Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în perioada 01.10.2019-31.12.2019 societatea ..... SRL a majorat salariul salariaților la suma de 7.650 lei (salariul minim din Belgia) dar în statele de plată a evidențiat faptul că o parte din salariați au lucrat doar 6, respectiv 7 ore/zi.

Ca urmare a analizării Contractelor cadru de subcontractare (Anexa nr. 3 la RIF) încheiate cu beneficiarii belgieni ..... sprl și ..... SPRL, respectiv a Contractelor individuale de muncă (Anexa nr. 4 exemplificat Contract individual de muncă .....) a salariaților detașați, organele de inspecție fiscală nu au putut lua în considerare faptul că o parte din salariați au lucrat doar 6 respectiv 7 ore/zi din următoarele considerente:

- conform Contractelor de subcontractare încheiate cu beneficiarii belgieni ..... sprl și ..... SPRL, la Cap. VI - Obligațiile subcontractantului alin.5 "Subcontractantul este responsabil pentru angajarea și remunerarea personalului său, din punct de vedere al obligațiilor fiscale și sociale. Subcontractantul confirmă că salariații sunt angajați regulamentar. Toate cheltuielile cu personalul de genul, asigurări, cheltuieli cu deplasarea, cheltuieli de reprezentare, impozite, cotizații sociale etc. fără ca aceasta enumerare să fie exhaustivă." (Anexa nr. 3)

- conform Contractelor individuale de muncă încheiate cu salariații care sunt detașați la pct. H Durata muncii - "O normă întreagă, durata timpului de lucru fiind de 8 ore / zi" fapt ce rezultă și din Revisalul depus de societate;

- conform Certificatului de înregistrare Seria B nr. .... emis de ONRC Arad Activitatea principală a societății este "4120 - Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale", iar munca pe șantier se face în regim de cel puțin 8 ore / zi.

În acest sens relevant este faptul că în perioada aprilie - septembrie 2019, conform statelor de plată prezentate inițial organelor de inspecție fiscală (Anexa nr.5 la RIF) personalul detașat a lucrat în regim de 8 ore/zi. Începând cu luna octombrie 2019, contribuabilul alege să punteze personalul detașat cu un număr mai mic de ore respectiv 6,7 ore/zi.

4. În perioada 01.03.2019 - 30.09.2019 societatea a virat în contul bancar al mai multor salariați suma totală de ..... euro (..... lei), reprezentând diurne aferente perioadei 01.03.2019 - 30.09.2019. De asemenea, în perioada 01.10.2019-31.12.2019 ..... S.R.L. a modificat salariile salariaților detașați în Belgia la un salariu brut de 7.650 lei, acest salariu fiind la nivelul salariului minim în Belgia. Sumele acordate ca diurne în străinătate, nu au depășit plafonul legal de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, aceasta fiind în conformitate cu prevederile art. 76 alin. (2) lit. k (ii) din Lg 227/2015 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, o parte din salariații societății au fost detașați în perioada 15.03.2019 - 30.09.2020 în Belgia, în vederea executării unor lucrări de construcții ("Lucrări de armături, cofraje, etc.") în baza Contractelor cadru de

subcontractare nr. F.N. din data de 15.03.2019 (anexa nr. 3 la RIF) încheiate cu clienții ..... srl și ..... SPRE din Belgia.

Pentru angajații detașați societatea a prezentat organelor de control **contractele individuale de muncă, copia cărților de identitate, dispozițiile de detașare**, precum și **Formularele A1** - "Certificat privind legislația în materie de securitate socială care se aplică titularului" emis de către Casa Națională de Pensii Publice. (Anexa nr.4 contract ..... spre exemplificare)

Având în vedere cele prezentate, societatea se încadrează în prevederile art. 3, lit. b) din Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, conform căroră:

*"Prevederile prezentei legi se aplică:*

*(...)*

*b) întreprinderilor stabilite pe teritoriul României care, în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează, pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, salariați cu care au stabilite raporturi de muncă, în condițiile prevăzute la art. 5 alin. (2)."*

Conform art. 5, alin. (2) din Legea nr. 16/2017:

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

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

Conform art. 8, lit. c) din același act normativ:

*"Salariații detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale beneficiază, indiferent de legea aplicabilă raportului de muncă, de condițiile de muncă stabilite prin acte cu putere de lege, acte administrative, prin convenții colective sau sentințe arbitrale de generală aplicare, valabile în statul membru, altul decât România, sau în Confederația Elvețiană, pe teritoriul căruia/căreia sunt prestate serviciile, cu privire la:*

*(...)*

*c) salariul minim definit potrivit art. 2 alin. (1) lit. f), inclusiv compensarea sau plata muncii suplimentare;*

*(...)*

iar conform art. 2 alin. (1) lit. f) :

*"f) salariul minim aplicabil pe teritoriul unui stat membru sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, pentru salariatul detașat de pe teritoriul României este cel definit de legislația și/ori practica statului membru, altul decât*

*România, sau Confederației Elvețiene, pe teritoriul căruia/căreia este detașat salariatul;"*

Conform art. 11 din Legea nr. 16/2017:

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

În acest context, Directiva Europeană nr. 96/71 /CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii se aplică și întreprinderilor care pun la dispoziție un lucrător la o întreprindere utilizatoare care are sediul sau își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, dacă există un raport de muncă între întreprinderea care a pus la dispoziție lucrătorul și lucrător, pe perioada detașării.

Pentru a garanta că drepturile și condițiile de muncă ale unui lucrător detașat sunt protejate pe teritoriul UE și pentru a evita "dumpingul social" când furnizorii internaționali de servicii pot presta servicii mai ieftine decât furnizorii locali datorită costului mai mic al muncii lor, legislația Comunității Europene a stabilit un nucleu de reguli obligatorii privind termenii și condițiile angajării și care se aplică unui lucrător detașat să lucreze într-un alt stat membru.

Aceste reguli sunt menționate sub titlul "Condiții de muncă și de încadrare în muncă la art. 3 alin. (1) din Directiva 96/71/CE:

*"Statele membre asigură că, indiferent de legea aplicabilă raporturilor de muncă, întreprinderile menționate la articolul 1 alineatul (1) garantează lucrătorilor detașați pe teritoriul lor condiții de muncă și de încadrare în muncă cu privire la următoarele aspecte stabilite în statul membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările:*

- *perioadele maxime de lucru și perioadele minime de odihnă;*
- *durata minimă a concediilor anuale plătite;*
- *salariul minim, inclusiv plata orelor suplimentare;*
- *condițiile de punere la dispoziție a lucrătorilor, în special de către întreprinderile cu încadrare în muncă temporară;*
- *securitatea, sănătatea și igiena la locul de muncă;*
- *măsurile de protecție aplicabile condițiilor de muncă și de încadrare în muncă a femeilor însărcinate sau care au născut de curând, copiilor și tinerilor;*
- *egalitatea de tratament între bărbați și femei, precum și alte dispoziții în materie de nediscriminare.*

*In sensul prezentei directive, noțiunea de salariu minim, menționată la litera (c) al doilea paragraf este definită de legislația și practica națională a statului membru pe teritoriul căruia este detașat lucrătorul."*

Astfel salariul acordat lucrătorului detașat trebuie să fie la nivelul salariului minim aferent țării unde a fost detașat. Alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate

cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă.

S-a reținut că, probabil în scopul respectării prevederilor legale mai sus citate, societatea a modificat salariul brut la valoarea de 7.650 lei, începând cu data de 01.10.2019.

Prin urmare, având în vedere prevederile:

- art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare conform căruia: *"La stabilirea sumei unui impozit sau 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 unui tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției activității."*

- art. 11 din Legea nr. 16/2017 conform căruia:

*"Orice indemnizație specifică detașării transnaționale este considerată parte a salariului minim"*

- art. 8. alin. c) coroborat cu art. 2, alin. (1), lit. f din Legea nr. 16/2017 conform căruia :

*"f) salariul minim aplicabil pe teritoriul unui stat membru sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, pentru salariatul detașat de pe teritoriul României este cel definit de legislația și/ori practica statului membru, altul decât România, sau Confederației Elvețiene, pe teritoriul căruia/căreia este detașat salariatul;"*

Organele de inspecție fiscală au recalculat salariul brut pentru salariații detașați prin includerea în acesta a unei părți din sumele primite cu titlu de diurnă până la limita reprezentând salariul minim brut lunar (1.594 euro) aplicabil pe teritoriul Belgiei în perioada 1 5.03.2019 - 30.09.2019

(surse:[https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?](https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=earn_mw_cur&lang:=en)

[dataset=earn\\_mw\\_cur&lang:=en](https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=earn_mw_cur&lang:=en) i Belgium National Minimum Wage-NMW 2020)

Echivalarea în moneda națională a acestui salariu s-a efectuat utilizând cursul de schimb mediu lunar comunicat de Banca Națională a României (sursa: <https://www.bnr.ro/Raport-statistic-606.aspx>)

Ulterior, suma reprezentând diferența dintre suma virată salariaților și cea inclusă în componența salariului minim aplicabil a fost analizată din punct de vedere al încadrării în plafonul neimpozabil stabilit la art. 76, alin. (2), lit. k, (ii), respectiv *"2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;"*

În această etapă nu au fost constatate cazuri în care diurnele au depășit plafonul legal (2.5 x 35 euro x cursul de schimb mediu lunar).

Nivelul legal pentru diurnă utilizat la calcul a fost cel stabilit prin H.G. nr. 518/.....5, respectiv 35 euro/zi în cazul Belgiei.

Prin urmare, sumele de bani primite ca diurne de către salariații societății verificate și reconsiderate ca făcând parte din salariul brut, precum și cele care au depășit plafonul neimpozabil se încadrează în categoriile de venituri supuse impozitului pe venit și contribuțiilor sociale.

În consecință, organele de inspecție fiscală au calculat un **impozit pe veniturile din salarii suplimentar** în suma totală de ..... lei, prin aplicarea cotei de 10% asupra bazei de calcul prevăzute la art. 78, alin. (2) lit. a) din Legea 227/2015 cu modificările și completările ulterioare.

## **2. Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați**

Organele de inspecție fiscală au recalculat contribuția de asigurări sociale datorată de angajați, rezultând o valoare recalculată în suma de ..... lei, prin aplicarea cotei de impozitare prevăzută la alin. 138. lit a) din Legea nr. 227/2015 cu modificările și completările ulterioare, asupra bazei de impozitare prevăzută la art. 139 din același act normativ (se anexează statele de plată refăcute - anexa nr.6 și centralizatoarele lunare-anexa nr. 7).

Situația privind modul de calcul a contribuției de asigurări sociale datorată de angajați stabilită suplimentar pe fiecare lună este prezentată în anexa nr.7, rezultând astfel o diferență de plată suplimentară în suma totală de ..... lei (.....-.....).

## **3. Contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați**

Organele de inspecție fiscală au recalculat o contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, în suma de ..... lei, prin aplicarea cotei de 10% prevăzute la art. 156 din Legea 227/2015 cu modificările și completările ulterioare, asupra bazei de impozitare prevăzută la art. 157 alin. (1) lit. a) din Legea 227/2015 cu modificările și completările ulterioare (se anexează statele de plată refăcute - anexa nr.6 și centralizatoarele lunare - anexa nr.7).

Situația privind modul de calcul al contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați stabilită suplimentar, pe fiecare lună în parte este prezentată în anexa nr. 7, rezultând astfel o diferență de plată în suma totală de ..... lei (..... - .....).

## **4. Contribuția asiguratorie pentru muncă**

Organele de inspecție fiscală au recalculat o contribuție asiguratorie pentru muncă, datorată de societate valoarea de ..... lei, prin aplicarea cotei de impozitare de 2,25% prevăzută la art. 220<sup>3</sup> din Legea 227/2015 cu modificările și completările ulterioare (se anexează statele de plată refăcute-anexa 6 și centralizatorul lunar-anexa 7).

Situația privind modul de calcul a contribuției asiguratorie pentru muncă suplimentar pe fiecare lună în parte este prezentată în anexa nr.7 rezultând

astfel o diferența de plata a contribuției la fondul de garantare pentru plata sumelor salariale datorata de angajator în suma de ..... lei (..... - .....).

**III.** Societatea ..... S.R.L. cu sediul social în ....., este înregistrată la O.R.C. sub nr. ....., are cod unic de înregistrare ....., și cod CAEN 4120 - „Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale”.

**IV.** Având în vedere motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

**Referitor la afirmația petentei privind nulitatea actelor de control contestate, respectiv a Deciziei de impunere F-AR ...../13.06.2019, pe motiv că actele contestate au fost emise fara indicarea clara a modalității de calcul a sumelor contestate punând petenta in imposibilitatea verificării si formulării unei aparari punctuale si pertinente cu privire la obligațiile suplimentare stabilite prin actele contestate, apreciind ca in speța de fata sunt aplicabile dispozițiile art.49, alin. 1, lit.c din Codul de Procedura Fiscala, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei pentru următoarele considerente:**

**In drept,** potrivit dispozițiilor art. 46 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

**“Art. 46** *Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal*

*(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.*

*(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.*

*(3) Actul administrativ fiscal emis în formă electronică cuprinde elementele prevăzute la alin. (2), cu excepția elementelor prevăzute la lit. h)."*

Conform prevederilor art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, elementele care conduc la nulitatea actelor administrative fiscale sunt expres și limitativ prevăzute de legiuitor:

**"Art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal**

*(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:*

*a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*

*b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;*

*c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.*

*(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.*

*(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător."*

În conformitate cu prevederile invocate, nulitatea actului administrativ fiscal este determinată doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevăzute de lege referitoare la numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6) din același act normativ, dacă este emis cu încălcarea prevederilor privind competența sau dacă e afectat de o gravă eroare.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice „vom folosi noțiunea de **nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță**, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță” (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, București, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu

nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49 din Codul de procedura fiscala.

Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta, vătămarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar si din oficiu, fără a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat privește lipsa ori înscrierea eronata a celorlalte elemente din conținutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind condițiile procedurale legate de emiterea actului nu este sancționată cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, așa cum s-a arătat si in literatura de specialitate (D. Dascălu, C. Alexandru, Explicațiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala, Editura Rosetti, București, 2005, p. 129-130).

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), având in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 3 alin. (2) din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea 207/2015, actul administrativ fiscal *„este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia”*.

Astfel, în ceea ce privește susținerea petentei conform căreia *prin emiterea actelor contestate fara indicarea clara a modalității de calcul a sumelor contestate punând petenta in imposibilitatea verificării si formulării unei aparari punctuale si pertinente cu privire la obligațiile suplimentare stabilite prin actele contestate, apreciind ca in speța de fata sunt aplicabile dispozițiile art.49, alin. 1, lit.c din Codul de Procedura Fiscala*, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, **Decizia de impunere F-AR ...../27.04.2020**, comunicata petentei, cuprinde toate elementele prevăzute de legislația in vigoare, inclusiv cele prevăzute la art. 49 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea 207/2015, susținerile privind nulitatea deciziei fiind nejustificate si vădind o interpretare formalista a dispozițiilor legale aplicabile (**actul administrativ fiscal nu este afectat de o gravă și evidentă eroare**).

Prin urmare, având în vedere cele expuse mai sus, nu poate fi reținută *în soluționarea favorabilă a cauzei* excepția ridicată de petentă, motiv pentru care se va proceda în continuare la analiza incidenței în cauză a excepției de fond privind prescripția dreptului autorității fiscale de a reverifica anul fiscal 2013 cu consecința stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare de natura TVA și impozit pe profit.

**Referitor la suma totală de ..... lei lei reprezentând contribuții sociale în sumă de ..... lei și impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de ..... lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este**



**legal investită să se pronunțe dacă aferent sumelor plătite salariaților în Belgia cu titlu de diurnă, Societatea ..... S.R.L. datorează în mod legal impozit pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale obligatorii, în condițiile în care aceste sume achitate salariaților se includ în categoria veniturilor de natură salarială / asimilate salariilor.**

**În fapt**, în perioada verificată, 01.12.2018-31.12.2019, petenta a avut personal angajat care a desfășurat în Belgia prestări de servicii constând în lucrări de construcții. Pentru munca prestată în străinătate, ..... SRL a achitat salariaților detașați drepturi salariale sub forma de diurna, fără a include o parte din aceste sume în baza de impozitare a impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor obligatorii aferente.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a calculat corect baza impozabilă și cuantumul impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor de asigurări sociale datorate bugetului general consolidat pentru salariații încadrați cu contract individual de muncă în România și detașați în Belgia, societatea neincluzând în baza de impozitare sumele acordate salariaților detașați cu titlu de diurna.

În perioada verificată ..... S.R.L. a desfășurat lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale (cod CAEN 4120) în Belgia cu ajutorul salariaților încadrați cu contract individual de muncă, societatea înregistrând în perioada 01.12.2018-31.12.2019 un număr mediu de 117 de salariați.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în perioada 01.01.2019-30.09.2019 în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări" suma de ..... lei.

Din nota explicativă (Anexa nr. 2 la RIF) luată de d-nea ..... cu ocazia controlului inopinat reiese faptul că: "Suma de ..... lei a fost efectuată în scopul achitării diurnelor salariaților detașați în Belgia pe perioada 01.03.2019 - 30.09.2019".

În perioada supusă verificării, societatea în calitate de executant, a încheiat **Contractul cadru de subcontractare nr. F.N. din data de 15.03.2019 cu clientul ..... spri din Belgia**, obiectul contractului constând în "Lucrări de armături, cofraje, etc.", și respectiv **Contractul cadru de subcontractare nr. F.N. din 15.03.2020 încheiat cu clientul ..... SPRL din Belgia**, obiectul contractului constând în "lucrări de armături, cofraje, etc." (Anexa nr. 3 la RIF)

Astfel, petenta prestează servicii de natură celor stipulate în contractele de subcontractare, cu personalul propriu angajat, în favoarea angajatorilor belgieni, societățile ..... SPRL și respectiv ..... SPRL, având personal angajat conform contractelor de muncă existente respectiv baza de date REVISAL (forța de muncă necalificată).

În urma analizării documentelor prezentate, respectiv a extraselor bancare și a statelor de salarii pentru perioada verificată, 01.12.2018-31.12.2019, s-au constatat următoarele situații:

1.În perioada 01.01.2019 - 31.12.2019 organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC ..... S.R.L. a considerat în mod eronat că beneficiază de scutirea plății impozitului pe venituri din salarii și asimilate acestora, respectiv a contribuțiilor sociale aferente, în conformitate cu prevederile art. 66 alin. 1 din OUG 114/2018 privind instituirea unor măsuri în domeniul investițiilor publice și a unor măsuri fiscal-bugetare, modificarea și completarea unor acte normative și prorogarea unor termene.

Ca urmare a inspecției fiscale parțiale efectuate organele de inspecție fiscală au considerat că ..... SRL nu poate beneficia de această scutire întrucât aceasta nu se aplică angajaților detașați în conformitate cu prevederile Ordinelor 611/2019, 2165/2019, respectiv 3063/2019 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a "Declarației privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate".

2.În perioada verificată 01.12.2018 - 31.12.2019 ca urmare a analizării statelor de plată organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în lunile Decembrie 2018, Ianuarie 2019 și Februarie 2019 salariații ..... SRL sunt evidențiați ca muncind cu timp parțial fără a le fi stabilită baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale și al contribuției de asigurări sociale de sănătate la nivelul salariului minim brut pe țară și fără să dețină declarație pe propria răspundere din care să rezulte că veniturile lunare brute cumulate, realizate din salarii și asimilate salariilor în baza mai multor contracte individuale de muncă, sunt cel puțin egale cu salariul minim brut pe țară garantat în plată corespunzător numărului zilelor lucrătoare din lună în care contractul a fost activ, dacă venitul brut realizat se situează sub nivelul salariului lunar minim brut.

Din nota explicativă (Anexa nr. 2 la RIF) luată d-lui ....., în calitate de administrator al ..... SRL, în data de 09.03.2020 acesta a declarat că deține Declarațiile și le pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

Ca urmare a analizării declarațiilor pe propria răspundere date de către salariații ..... SRL din care să rezulte că veniturile lunare brute cumulate, realizate din salarii și asimilate salariilor în baza mai multor contracte individuale de muncă, sunt cel puțin egale cu salariul minim brut pe țară garantat, și a consultării bazei de date Fiscnet, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că pentru salariații RC, NM, ML, MA, MA, KC, IE și IM, venitul realizat de aceștia este sub salariul minim brut pe țară garantat în plată.

Organele de inspecție au stabilit baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale și al contribuției de asigurări sociale de sănătate la nivelul salariului minim brut pe țară corespunzător numărului zilelor lucrătoare din lună în care contractul a fost activ, în conformitate cu prevederile OMFP 2343/2017 privind procedura de aplicare a prevederilor art. 140 alin. (3) lit. e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

3.În perioada 01.10.2019-31.12.2019 societatea ..... SRL a majorat salariul angajaților la suma de 7.650 lei (salariul minim din Belgia) dar în statele de plată a evidențiat faptul că o parte din salariați au lucrat doar 6, respectiv 7 ore/zi.

Ca urmare a analizării Contractelor cadru de subcontractare (Anexa nr. 3 la RIF) încheiate cu beneficiarii belgieni ..... sprl și ..... SPRL, respectiv a Contractelor individuale de muncă (Anexa nr. 4 exemplificat Contract individual de muncă .....) a salariaților detașați, organele de inspecție fiscală nu au putut lua în considerare faptul că o parte din salariați au lucrat doar 6 respectiv 7 ore/zi din următoarele considerente:

- conform Contractelor de subcontractare încheiate cu beneficiarii belgieni ..... sprl și ..... SPRL, la Cap. VI - Obligațiile subcontractantului alin.5 *"Subcontractantul este responsabil pentru angajarea și remunerarea personalului său, din punct de vedere al obligațiilor fiscale și sociale. Subcontractantul confirmă că salariații sunt angajați regulamentar. Toate cheltuielile cu personalul de genul, asigurări, cheltuieli cu deplasarea, cheltuieli de reprezentare, impozite, cotizații sociale etc. fără ca aceasta enumerare să fie exhaustivă."* (Anexa nr. 3)

- conform Contractelor individuale de muncă încheiate cu salariații care sunt detașați la pct. H Durata muncii - *"O normă întreagă, durata timpului de lucru fiind de 8 ore / zi"* fapt ce rezultă și din Revisalul depus de societate;

- conform Certificatului de înregistrare Seria B nr. .... emis de ONRC Arad, Activitatea principală a societății este *"4120 - Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale"*, iar munca pe șantier se face în regim de cel puțin 8 ore / zi.

În acest sens relevant este faptul că în perioada aprilie - septembrie 2019, conform statelor de plată prezentate inițial organelor de inspecție fiscală (Anexa nr.5 la RIF) personalul detașat a lucrat în regim de 8 ore/zi. Începând cu luna octombrie 2019, contribuabilul alege să pondeze personalul detașat cu un număr mai mic de ore respectiv 6,7 ore/zi.

4.În perioada 01.03.2019 - 30.09.2019 societatea a virat în contul bancar al mai multor salariați suma totală de ..... euro (..... lei), reprezentând diurne aferente perioadei 01.03.2019 - 30.09.2019. De asemenea, în perioada 01.10.2019-31.12.2019 ..... S.R.L. a modificat salariile salariaților detașați în Belgia la un salariu brut de 7.650 lei, acest salariu fiind la nivelul salariului minim în Belgia. Sumele acordate ca diurne în străinătate, nu au depășit plafonul legal de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, aceasta fiind în conformitate cu prevederile art. 76 alin. (2) lit. k (ii) din Lg 227/2015 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, o parte din salariații societății au fost detașați în perioada 15.03.2019 - 30.09.2020 în Belgia, în vederea executării unor lucrări de construcții ("Lucrări de armături, cofraje, etc.") în baza Contractelor cadru de

subcontractare nr. F.N. din data de 15.03.2019 (anexa nr. 3 la RIF) încheiate cu clienții ..... srl și ..... SPRE din Belgia.

Pentru angajații detașați societatea a prezentat organelor de control **contractele individuale de muncă, copia cărților de identitate, dispozițiile de detașare**, precum și **Formularele A1 - "Certificat privind legislația în materie de securitate socială care se aplică titularului"** emis de către Casa Națională de Pensii Publice. (Anexa nr.4 contract ..... spre exemplificare)

Având în vedere cele prezentate, societatea se încadrează în prevederile art. 3, lit. b) din Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, conform cărora:

*"Prevederile prezentei legi se aplică:*

*(...)*

*b) întreprinderilor stabilite pe teritoriul României care, în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează, pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, salariați cu care au stabilite raporturi de muncă, în condițiile prevăzute la art. 5 alin. (2)."*

Conform art. 5, alin. (2) din Legea nr. 16/2017:

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

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

Conform art. 8, lit. c) din același act normativ:

*"Salariații detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale beneficiază, indiferent de legea aplicabilă raportului de muncă, de condițiile de muncă stabilite prin acte cu putere de lege, acte administrative, prin convenții colective sau sentințe arbitrale de generală aplicare, valabile în statul membru, altul decât România, sau în Confederația Elvețiană, pe teritoriul căruia/căreia sunt prestate serviciile, cu privire la:*

*(...)*

*c) salariul minim definit potrivit art. 2 alin. (1) lit. f), inclusiv compensarea sau plata muncii suplimentare;*

*(...)*

iar conform art. 2 alin. (1) lit. f) :

*"f) salariul minim aplicabil pe teritoriul unui stat membru sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, pentru salariatul detașat de pe teritoriul României este cel definit de legislația și/ori practica statului membru, altul decât*

*România, sau Confederației Elvețiene, pe teritoriul căruia/căreia este detașat salariatul;"*

Conform art. 11 din Legea nr. 16/2017:

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

În acest context, Directiva Europeană nr. 96/71 /CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii se aplică și întreprinderilor care pun la dispoziție un lucrător la o întreprindere utilizatoare care are sediul sau își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, dacă există un raport de muncă între întreprinderea care a pus la dispoziție lucrătorul și lucrător, pe perioada detașării.

Pentru a garanta că drepturile și condițiile de muncă ale unui lucrător detașat sunt protejate pe teritoriul UE și pentru a evita "dumpingul social" când furnizorii internaționali de servicii pot presta servicii mai ieftine decât furnizorii locali datorită costului mai mic al muncii lor, legislația Comunității Europene a stabilit un nucleu de reguli obligatorii privind termenii și condițiile angajării și care se aplică unui lucrător detașat să lucreze într-un alt stat membru.

Aceste reguli sunt menționate sub titlul "*Condiții de muncă și de încadrare în muncă*" la art. 3 alin. (1) din Directiva 96/71/CE:

*"Statele membre asigură că, indiferent de legea aplicabilă raporturilor de muncă, întreprinderile menționate la articolul 1 alineatul (1) garantează lucrătorilor detașați pe teritoriul lor condiții de muncă și de încadrare în muncă cu privire la următoarele aspecte stabilite în statul membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările:*

- *perioadele maxime de lucru și perioadele minime de odihnă;*
- *durata minimă a concediilor anuale plătite;*
- *salariul minim, inclusiv plata orelor suplimentare;*
- *condițiile de punere la dispoziție a lucrătorilor, în special de către întreprinderile cu încadrare în muncă temporară;*
- *securitatea, sănătatea și igiena la locul de muncă;*
- *măsurile de protecție aplicabile condițiilor de muncă și de încadrare în muncă a femeilor însărcinate sau care au născut de curând, copiilor și tinerilor;*
- *egalitatea de tratament între bărbați și femei, precum și alte dispoziții în materie de nediscriminare.*

*In sensul prezentei directive, noțiunea de salariu minim, menționată la litera (c) al doilea paragraf este definită de legislația și practica națională a statului membru pe teritoriul căruia este detașat lucrătorul."*

Astfel salariul acordat lucrătorului detașat trebuie să fie la nivelul salariului minim aferent țării unde a fost detașat. Alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate

cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă.

S-a reținut că, societatea a modificat salariul brut la valoarea de 7.650 lei, începând cu data de 01.10.2019.

Prin urmare, având în vedere prevederile:

- art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare conform căruia: *"La stabilirea sumei unui impozit sau 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 unui tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției activității."*

- art. 11 din Legea nr. 16/2017 conform căruia:

*"Orice indemnizație specifică detașării transnaționale este considerată parte a salariului minim"*

- art. 8. alin. c) coroborat cu art. 2, alin. (1), lit. f din Legea nr. 16/2017 conform căruia :

*"f) salariul minim aplicabil pe teritoriul unui stat membru sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, pentru salariatul detașat de pe teritoriul României este cel definit de legislația și/ori practica statului membru, altul decât România, sau Confederației Elvețiene, pe teritoriul căruia/căreia este detașat salariatul;"*

Organele de inspecție fiscală au recalculat salariul brut pentru salariații detașați prin includerea în acesta a unei părți din sumele primite cu titlu de diurnă până la limita reprezentând salariul minim brut lunar (1.594 euro) aplicabil pe teritoriul Belgiei în perioada 1 5.03.2019 - 30.09.2019

(surse:[https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?](https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=earn_mw_cur&lang:=en)

[dataset=earn\\_mw\\_cur&lang:=en](https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=earn_mw_cur&lang:=en) i Belgium National Minimum Wage-NMW 2020)

Echivalarea în moneda națională a acestui salariu s-a efectuat utilizând cursul de schimb mediu lunar comunicat de Banca Națională a României (sursa: <https://www.bnr.ro/Raport-statistic-606.aspx>)

Ulterior, suma reprezentând diferența dintre suma virată salariaților și cea inclusă în componența salariului minim aplicabil a fost analizată din punct de vedere al încadrării în plafonul neimpozabil stabilit la art. 76, alin. (2), lit. k, (ii), respectiv *"2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;"*

În această etapă nu au fost constatate cazuri în care diurnele au depășit plafonul legal (2.5 x 35 euro x cursul de schimb mediu lunar).

Nivelul legal pentru diurnă utilizat la calcul a fost cel stabilit prin H.G. nr. 518/.....5, respectiv 35 euro/zi în cazul Belgiei.

Prin urmare, sumele de bani primite ca diurne de către salariații societății verificate și reconsiderate ca făcând parte din salariul brut, precum

și cele care au depășit plafonul neimpozabil se încadrează în categoriile de venituri supuse impozitului pe venit și contribuțiilor sociale.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele primite în Belgia de angajații societății ..... S.R.L. reprezintă venituri de natura salarială pentru care societatea nu a constituit și nu a plătit în România, obligațiile fiscale aferente, respectiv impozitul pe venitul din salarii și contribuții sociale.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe veniturile de natură salarială realizate de angajații trimiși la muncă în Belgia și la stabilirea diferențelor suplimentare datorate bugetului de stat de către societatea ..... S.R.L.

Astfel, prin Decizia de impunere nr. F-AR ...../27.04.2020 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ...../27.04.2020, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad au stabilit în sarcina petentei ..... S.R.L. contribuții sociale și impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă totală de ..... lei, astfel:

- ..... lei - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor
- ..... lei - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ..... lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- ..... lei - contribuție asiguratorie pentru muncă.

**În drept**, în ceea ce privește sfera de cuprindere a impozitului pe venit, sunt aplicabile dispozițiile Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

**"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. 61 - Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit**

*Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:*

*(...)*

*b) venituri din salarii și asimilate salariilor, definite conform [art. 76](#) ;*

**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:*

*(...)*

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

*(...)*

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

*(...)*

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

coroborat cu 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, unde se stipulează:

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

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

*(i) salariile de bază;*

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

*(...)*

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

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 muncă sau a unui statut special prevazut de lege.

În speță sunt incidente și prevederile Legii nr. 16/2017 conform căreia:  
"ART. 8

*Salariații detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale beneficiază, indiferent de legea aplicabilă raportului de muncă, de condițiile de muncă stabilite prin acte cu putere de lege, acte administrative, prin convenții colective sau sentințe arbitrale de generală aplicare, valabile în statul membru, altul decât România, sau în Confederația Elvețiană, pe teritoriul căruia/căreia sunt prestate serviciile, cu privire la:*

- a) *durata maximă a timpului de muncă și durata minimă a repausului periodic;*
- b) *durata minimă a concediilor anuale plătite;*
- c) *salariul minim definit potrivit art. 2 alin. (1) lit. f), inclusiv compensarea sau plata muncii suplimentare;*
- d) *condițiile de punere la dispoziție a salariaților de către agenții de muncă temporară;*
- e) *sănătatea și securitatea în muncă;*
- f) *măsurile de protecție aplicabile condițiilor de muncă pentru femeile însărcinate sau pentru cele care au născut recent, precum și pentru copii și tineri;*
- g) *egalitatea de tratament dintre bărbați și femei, precum și alte dispoziții în materie de nediscriminare.*

ART. 11

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

Se constată astfel că, pentru salariații care au locul de muncă pe teritoriul unui stat membru, societatea are obligația ca în conformitate cu prevederile Legii nr. 16/2017, precitate, să asigure angajaților săi salariul minim orar stabilit în acea țară. Totodată, având în vedere faptul că indemnizația plătită nu este menită să acopere cheltuielile de transport și cazare, care sunt suportate de angajator, în conformitate cu prevederile art. 3, alin.7) lit.c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului, indemnizațiile de delegare sunt considerate parte integrantă a salariului minim.

**Sediul materiei** în ceea ce privește delegarea și detașarea se regăsește în cuprinsul Legii nr. 53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

*„ART. 43*

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

*ART. 44*

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

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

*ART. 45*

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

*ART. 46*

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

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

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

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

Din prevederile legale precitate, se reține că legiuitorul a prevăzut că în cazul delegării, salariatul își exercită temporar sarcinile în afara locului său de muncă.

**Având în vedere mediul socio-economic actual, respectiv mediul dinamic al prestărilor de servicii pe plan transnațional, care obligă un număr din ce în ce mai mare de întreprinderi să detașeze temporar salariați pe teritoriul unui stat membru, altul decât statul în care sunt angajați în mod obișnuit, la nivelul Comunității Europene a fost elaborată Directiva 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării transnaționale de servicii.**

Din documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

În perioada verificată 01.12.2018 – 31.12.2019, petenta a înregistrat cheltuielile cu indemnizațiile (diurne) salariale acordate angajaților "detașați" în Belgia prin intermediul contului 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferuri".

Societatea în calitate de executant, a încheiat **Contractul cadru de subcontractare nr. F.N. din data de 15.03.2019 cu clientul ..... spri din Belgia**, obiectul contractului constând în "Lucrări de armături, cofraje, etc.", și respectiv **Contractul cadru de subcontractare nr. F.N. din 15.03.2020 încheiat cu clientul ..... SPRL din Belgia**, obiectul contractului constând în "lucrări de armături, cofraje, etc." (Anexa nr. 3 la RIF)

Astfel, petenta prestează servicii de natura celor stipulate în contractele de subcontractare, cu personalul propriu angajat, în favoarea angajatorilor belgieni, societățile ..... SPRL și respectiv ..... SPRL, având personal angajat conform contractelor de muncă existente respectiv baza de date REVISAL (forța de muncă necalificată).

Pentru angajații detașați în Belgia, societatea a prezentat organelor de control:

- **contractele individuale de muncă,**
- **copia cărților de identitate,**
- **dispozițiile de detașare**, "Dispozițiile privind detașarea angajaților" întocmite de societatea ..... SRL, pentru fiecare angajat,
- **Formularele A1 - "Certificat privind legislația în materie de securitate socială care se aplică titularului"** emis de către Casa Națională de Pensii Publice, (Anexa nr.4 contract ..... spre exemplificare), care certifică faptul că titularul se supune legislației române și nu datorează contribuții sociale în Belgia potrivit art. 19 alin.(2) din Regulamentul CE 087/2009 de stabilire a procedurii de punere în aplicare a Regulamentului UE 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială.

Analizându-se documentele prezentate de petentă în timpul inspecției fiscale, respectiv statele de salarii pentru perioada verificată, s-a constatat faptul că petenta remunerează angajații detașați în Belgia cu salariul minim pe economie în România. De asemenea, pentru munca prestată în Belgia, salariații încasează sume sub formă de diurnă, fiind întocmite situații centralizatoare privind sumele acordate cu titlu de diurnă pentru fiecare salariat în parte.

În conformitate cu prevederile art. 7, lit. c) din Legea nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, petenta avea obligația acordării salariaților detașați în Belgia, salariul minim aplicabil pe teritoriul statului membru în care a fost detașat.

De asemenea, conform art. 9 din Legea nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale *„orice indemnizație specifică detașării transnaționale este considerată parte a salariului minim, în măsura în care nu este acordată cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de detașare, respectiv cheltuielile de transport, cazare și masă”*, astfel că pe-

tenta se încadrează în prevederile art. 9 din Legea nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, indemnizația specifică (diurna) trebuind a fi inclusă în baza de impozitare a veniturilor de natură salarială.

Așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR ...../27.04.2020 care a stat la baza deciziei de impunere nr. F-AR ...../27.04.2020, analiza veniturilor de natură salarială obținute în România de către angajații petentei (salariul obținut conform statelor de salarii și diurna acordată persoanelor detașate în Belgia), comparativ cu salariul minim în statul membru în care au fost detașați salariații petentei ..... SRL, respectiv Franța, a reliefat faptul că sumele acordate salariaților în România (salariu + diurna) *exced* veniturile minime pe care salariații le-ar fi obținut în statul membru în care au fost detașați, situație care a determinat asimilarea ca și venituri salariale a sumelor obținute de către angajații societății petente, sub formă de diurnă, până la nivelul salariului minim din statul membru în care au fost detașați (Belgia).

Urmare a acestei stări de fapt fiscale, rezultă că în mod eronat petenta nu a inclus indemnizațiile pentru munca desfășurată în Belgia de angajații săi, în baza de calcul a contribuțiilor sociale datorate statului român, până la nivelul salariului minim din statul membru în care aceștia au fost detașați, încălcând astfel prevederile art. 7, lit. c) și art.9 din Legea nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale.

Reglementările Legii nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale au transpus în legislația națională Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie .....6 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii.

Potrivit normelor europene, detașarea are o semnificație diferită de cea dată de art. 45 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, reprezentând, potrivit Regulamentului (CE) nr. 883/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială, situația în care un salariat care își desfășoară activitatea într-un stat membru pentru un angajator este trimis de către angajatorul său în alt stat membru pentru a lucra în folosul unui beneficiar – stare de fapt fiscală constatată de organele de control conform RIF.

Directiva 96/71/CE definește lucrătorul detașat ca fiind „un lucrător care, pe o perioadă limitată, își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru, diferit de cel în care lucrează în mod normal”, definiție care rezultă și din art. 3 din Legea nr. 344/2006.

Învedereăm că, în aplicarea Legii nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, a fost emisă Hotărârea nr. 104/2007 pentru reglementarea procedurii specifice privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale pe teritoriul României.

Astfel, detașarea salariaților de la o societate din România la o socie-

tate dintr-o țară din Uniunea Europeană se face cu respectarea prevederilor Directivei 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii. Directiva se aplică și întreprinderilor care pun la dispoziție un lucrător la o întreprindere utilizatoare care are sediul sau își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, dacă există un raport de munca între întreprinderea care a pus la dispoziție lucrătorul și lucrător, pe perioada detașării.

Pentru a garanta că drepturile și condițiile de muncă ale unui lucrător detașat sunt protejate pe teritoriul UE și pentru a evita "*dumpingul social*" când furnizorii internaționali de servicii pot presta servicii mai ieftine decât furnizorii locali datorită costului mai mic al muncii lor, legislația Comunității Europene a stabilit un nucleu de reguli obligatorii privind termenii și condițiile angajării și care se aplică unui lucrător detașat să lucreze într-un alt stat membru.

Aceste reguli sunt enumerate la art. 3 "*Condiții de muncă și de încadrare în muncă*", alin. (1) din Directiva 96/71/CE, care dispune:

*„Statele membre asigură că, indiferent de legea aplicabilă raporturilor de muncă, întreprinderile menționate la articolul 1 alineatul (1) garantează lucrătorilor detașați pe teritoriul lor condiții de muncă și de încadrare în muncă cu privire la următoarele aspecte stabilite în statul membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările:*

- (a) perioadele maxime de lucru și perioadele minime de dihnă;*
- (b) durata minimă a concediilor anuale plătite;*
- (c) salariul minim, inclusiv plata orelor suplimentare;*
- (d) condițiile de punere la dispoziție a lucrătorilor, în special de către întreprinderile cu încadrare în muncă temporară;*
- (e) securitatea, sănătatea și igiena la locul de muncă;*
- (f) măsurile de protecție aplicabile condițiilor de muncă și de încadrare în muncă a femeilor însărcinate sau care au născut de curând, copiilor și tinerilor;*
- (g) egalitatea de tratament între bărbați și femei, precum și alte dispoziții în materie de nediscriminare.*

*În sensul prezentei directive, noțiunea de salariu minim, menționată la litera (c) al doilea paragraf este definită de legislația și practica națională a statului membru pe teritoriul căruia este detașat lucrătorul."*

Astfel salariul acordat lucrătorului detașat trebuie să fie la nivelul salariului minim aferent țării unde a fost detașat. Alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă.

Prin prisma legislației europene aplicată stării de fapt fiscale constatată de organele de inspecție fiscală rezultă că sumele acordate salariaților pentru munca desfășurată în Belgia cu titlu de indemnizație de detașare (diurna) reprezintă, în fapt, remunerație primită pentru munca prestată în Belgia, scopul

acestei așa-zise indemnizații de detașare (diurnă) nefiind acela de acoperire a cheltuielilor de masă, transport și cazare și nici de a compensa disconfortul creat odată cu scoaterea acestora din mediul lor obișnuit, fiind din punct de vedere al conținutului economic considerate venituri de natură salarială.

Astfel, documentele prezentate de petentă (contract individual de muncă, dispoziție de detașare) organelor de inspecție fiscală sunt întocmite în mod *formal*, prin utilizarea artificială a noțiunii de indemnizație de detașare (diurnă), petenta creând aparența existenței unei situații de detașare a propriilor salariați, cu scopul evitării evidențierii, declarării și achitării la organul fiscal teritorial a impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale obligatorii aferente acestor sume; aceste sume reprezentând în fapt **remunerație** primită de salariați **pentru munca prestată în strainatate**.

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

Caracterul formal al documentelor prezentate în timpul inspecției fiscale, fiind demonstrat inclusiv de imposibilitatea prezentării de către reprezentantul petentei a documentelor justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală din care să rezulte că au fost achitate impozite și contribuții sociale către statul belgian pentru persoanele detașate.

Învedereăm că, în materie de securitate socială, începând cu data de 1 mai 2010, în relațiile României cu celelalte state membre ale Uniunii Europene au devenit aplicabile prevederile Regulamentului (CE) nr.883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială și ale Regulamentului sau de implementare (CE) nr.987/2009.

Cu privire la regimul fiscal aplicabil veniturilor suplimentare de care beneficiază personalul detașat din punct de vedere al contribuțiilor sociale obligatorii la art.11 alin.(3) din Regulamentului (CE) nr.883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială, se prevede ca persoana care desfășoară o activitate salarială sau independentă într-un stat membru se supune legislației din statul membru respectiv, ceea ce instituie regula de bază în materie de determinare a legislației aplicabile conform principiului *lex loci laboris* (legea de la locul îndeplinirii activității).

De la aceasta regula, Regulamentul stabilește prin art.12, regula specială potrivit căreia:

*“O persoana care desfășoară o activitate salarială într-un stat membru, pentru un angajator care își desfășoară în mod obișnuit activitățile în acest stat membru și care este detașată de angajatorul respectiv în alt stat membru pentru a lucra pentru angajator continuă să fie supusă legislației primului stat*

*membru, cu condiția ca durata previzibilă a activității să nu depășească douăzeci și patru de luni și să nu fi fost trimis să înlocuiască o altă persoană.*

De asemenea la art.14 alin.(1) lit. a) din Regulamentul CEE nr.1408/71 se prevede :

*“Persoana care exercită o activitate salariale pe teritoriul unui stat membru în serviciul unei întreprinderi de care aparține în mod obișnuit și care este detașată de aceasta întreprindere pe teritoriul unui alt stat membru pentru a presta acolo o muncă în contul acesteia, va continua să facă obiectul legislației primului stat membru,(...)”*

Totodată, potrivit Regulamentului CE nr.883/2004 pentru coordonarea sistemelor de securitate socială, **documentul portabil A1 dovedește exclusiv menținerea titularului acestuia la sistemul de securitate socială** (asigurare pentru pensie, accidente de muncă și boli profesionale, asigurări sociale de sănătate, prestații familiale) din statul de trimitere (statul care aparține instituției care a emis respectivul document), lipsa acestuia nefiind de natura a împiedica desfășurarea de activități profesionale pe teritoriul altui stat membru; într-un astfel de caz devine aplicabilă regula generală în domeniu cea a asigurării conform legislației locului de desfășurare a activității.

De altfel, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, salariații detașați au obținut de la Casa Națională de Pensii **formularele A1 ce atestă calitatea titularului de asigurat la sistemul de securitate socială din România**. Documentul portabil A1 certifică faptul că titularul se supune legislației române și nu datorează contribuții sociale în Belgia, potrivit art. 19, alin. (2) din Regulamentul CE 987/2009 de stabilire a procedurii de punere în aplicare a Regulamentului CE 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială.

Conform normelor comunitare, respectiv Regulamentul CE 883/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială, art. 11 alin. (1), lucrătorii care se deplasează pe teritoriul Uniunii Europene trebuie să facă obiectul unei **singure** legislații în materie de securitate socială, or în speța de față rezultă cu puterea evidenței că legislația aplicabilă angajaților detașați în Belgia, este cea românească.

Potrivit art. 19, alin. (2) din Regulamentul CE 987/2009 de stabilire a procedurii de punere în aplicare a Regulamentului CE 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială, **documentul portabil A1 atestă calitatea titularului de asigurat la sistemul de securitate socială din România** (asigurare pentru pensie, accidente de muncă și boli profesionale, asigurări sociale de sănătate, prestații familiale) și **certifică faptul că titularul se supune legislației românești și nu datorează contribuții sociale în Belgia**.

Conform prevederilor art.8 din Directiva 96/71/CE, **petenta a avut posibilitatea de a alege un statut legislativ aplicabil și a ales aplicarea legislației românești întocmind state de plata în România, plătind salariile în România, efectuând angajările și desfacerea contractelor de muncă în România**, astfel că și din punct de vedere al veniturilor plătite salariaților în România, legislația aplicabilă este cea din România.

Prin urmare, organul de soluționare reține că sumele acordate angajaților cu titlu de diurnă sunt în fapt remunerații primite de salariați pentru munca prestată în străinătate, conform zilelor lucrate de aceștia și reprezintă venituri asimilate salariilor, având același regim juridic cu salariul, motiv pentru care petenta avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul de stat impozitul pe veniturile din salarii și venituri asimilate salariilor pentru perioada 01.12.2018 – 31.12.2019.

Incidente speței sunt și **considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.547/2016**, 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 recurenței, așa încât nu sunt întrunite condițiile prevăzute de art.43 și art.45 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii.”*

**Astfel, pentru veniturile obținute de salariații trimiși să lucreze în străinătate, societatea avea obligația de a calcula contribuții sociale în conformitate cu Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările**



**și completările ulterioare, care la art.137 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(1) lit.a), art.185 alin.(1), art.193 alin.(1) lit.a), art.202 alin.(1) lit.a), art.214 alin.(1), care precizează că:**

**”ART 137**

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

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

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

***ART. 155\*)***

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

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

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

***ART.185***

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

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

***ART.193***

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

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

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

***ART.202***

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

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

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

***ART.214***

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

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

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

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

Astfel, în hotărârea mai sus citată, se precizează, fără echivoc, că în cazul lucrătorilor transfrontalieri, indemnizațiile, diurnele, primele de concediu reprezintă drepturi salariale, fiind impozitate în consecință.

**Referitor la argumentele petentei din contestația formulată**, acestea nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației, pentru motivele mai jos prezentate:

**Referitor la pct. 2 din contestație**, conform căruia organul de control a ignorat valorificarea probelor puse la dispoziție și a actelor depuse în probațiune de către petentă și de care trebuia să țină cont în efectuarea controlului fiscal și stabilirea situației fiscale reale, și stabilește în mod abuziv ca toți angajații societății detașați la muncă în Belgia au lucrat 8 (opt) ore în fiecare zi, ignorând situația reală, probate cu pontaje și foi de prezență, se rețin următoarele:

Organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare pontajele puse la dispoziție în timpul efectuării inspecției fiscale parțiale de către ..... SRL prin faptul că o parte din salariați ar fi lucrat între 3-7 ore/zi aferente perioadei 01.03.2019-31.12.2019 (perioada detașării oamenilor) din următoarele motive:

Urmare analizării Contractelor cadru de subcontractare (Anexa nr. 3 la RIF) încheiate cu beneficiarii belgieni ..... srl și ..... SPRL, respectiv a

Contractelor individuale de muncă (Anexa nr. 4 la RIF, exemplificat Contract individual de muncă .....) a salariaților detașați, rezultă că, la **art. VI - Obligațiile subcontractantului** din Contractele de subcontractare încheiate cu beneficiarii belgieni ..... sprl și ..... SPRL: **alin.5 "Subcontractantul este responsabil pentru angajarea și remunerarea personalului său, din punct de vedere al obligațiilor fiscale și sociale. Subcontractantul confirmă că salariații sunt angajați regulamentar. Toate cheltuielile cu personalul de genul, asigurări, cheltuieli cu deplasarea, cheltuieli de reprezentare, impozite, cotizații sociale etc. fără ca aceasta enumerare să fie exhaustivă."** (Anexa nr. 3 la RIF)

Conform Contractelor individuale de muncă încheiate cu salariații care sunt detașați, la **pct. H Durata muncii - "O normă întregă, durata timpului de lucru fiind de 8 ore / zi"** fapt ce rezultă și din Revisalul depus de societate;

Conform Certificatului de înregistrare Seria B nr. .... emis de ONRC Arad Activitatea principală a societății este "4120 - Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale". iar munca pe șantier se face în regim de cel puțin 8 ore / zi.

În acest sens relevant este faptul că în perioada aprilie - septembrie 2019, conform statelor de plată prezentate inițial organelor de inspecție fiscală (Anexa nr.5 la Raportul de inspecție fiscală) personalul detașat a lucrat în regim de 8 ore / zi. Începând cu luna octombrie 2019 contribuabilul alege să punteze personalul detașat cu un număr mai mic de ore respectiv 6,7 ore/zi.

Inspecția fiscală s-a efectuat la sediul, respectiv domiciliul fiscal al ..... SRL din ....., adresă unde există arhiva societății, respectiv pontaje pentru perioada 01.03.2019 - 31.12.2019 și nu în Belgia.

În perioada 12.11.2019 - 25.11.2019 cu ocazia efectuării controlului inopinat ca urmare a solicitării Inspecției Muncii nr. ..../DCRM/28.10.2019 referitoare la cererea IMI nr. ...., solicitare efectuată de către statul belgian, ..... SRL a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, respectiv a organelor de control din cadrul ITM statele de plată aferente perioadei 01.03.2020-30.09.2019. La data începerii inspecției fiscale, respectiv în data de 22.01.2020, ..... SRL, cu intenția de a diminua contribuțiile salariale aferente angajaților detașați în Belgia, a prezentat organelor de inspecție fiscală alte state de plată refăcute pentru aceeași perioadă prin care s-a modificat salariul de încadrare la valoarea de 7.650 lei (salariul minim în Belgia echivalentul a 1.594 euro) dar a micșorat programul de lucru la o medie de 86 de ore pe lună în loc de 152 de ore.

Din declarațiile 112 **inițiale** organele de inspecție au constatat faptul că aferent perioadei 01.03.2019-30.09.2019 ..... SRL a declarat la salariații detașați faptul că aceștia lucrează cu o normă de 8 ore/zi:

Organele de inspecție fiscală nu au lăsat societății nicio Dispoziție de măsuri prin care aceasta să își corecteze sau să își rectifice statele de plată

și respectiv Declarațiile 112 aferente perioadei 01.03.2019-30.09.2019.

Obligația angajatorului de a tine evidenta *orelor de muncă prestate de fiecare salariat și de a supune controlului inspecției muncii această evidentă ori de câte ori este solicitat* - prevăzută în art. 119 din Codul muncii- este obligatorie nu numai pentru a crea posibilitatea verificării modului în care angajatorul respectă prevederile legale privind timpul de muncă și de odihnă, dar și pentru întocmirea corectă a statului de salarii. Prin urmare, organele de inspecție fiscală au considerat corecte statele de salarii în ceea ce privește evidenta orelor de munca prestate de fiecare salariat, constituind punctul de plecare al statelor refăcute de către organele de inspecție fiscală care au ținut cont de numărul orelor de munca prestate de fiecare salariat prezentate în statele de plata inițiale, precum și de concediile de odihnă sau concediile de boală care au avut la baza actele doveditoare.

De asemenea, documentele de evidență a timpului lucrat efectiv stau la baza întocmirii statului de salarii, document pentru calculul drepturilor bănești cuvenite salariaților, contribuțiilor și al altor sume datorate, în conformitate cu prevederile Ordinului Ministerului Finanțelor Publice nr. 2634 / 2015 privind documentele financiar - contabile prevede la Anexa nr. 2. Grupa a V - a - Salarii și alte Drepturi de Personal, iar acest fapt vine să confirme că organele de inspecție fiscală au procedat conform prevederilor legale în sensul calculării corecte a bazei impozabile respectiv a obligațiilor salariale.

**Referitor la argumentele prezentate la pct. 3 din contestație** cum că *"Echipa de control nu a ținut cont, în mod intenționat și cu rea credință de declarațiile rectificative 112 depuse de contestatoare"* respectiv *"în mod voluntar pentru a se pune în legalitate, depune la data de 10.12.2019 declarații 112 rectificative aferente lunilor martie noiembrie 2019"*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere următoarele:

La dosarul contestației ..... SRL a depus declarațiile 112 rectificative aferente lunilor martie - noiembrie 2019, dar acestea nu au anexată și recipisa prin care să rezulte numărul de înregistrare, respectiv data înregistrării declarației;

Din consultarea bazei de date fisnet a ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a depus aceste declarații 112 rectificative, în data de **22.01.2020, adică în timpul inspecției fiscale.**

Conform prevederilor art. 105 alin. (8) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală *„în situația în care în timpul inspecției fiscale contribuabilul/plătitorul depune sau corectează declarația de impunere aferentă perioadelor și creanțelor fiscale ce fac obiectul inspecției fiscale, aceasta nu va fi luată în considerare de organul fiscal."*

Ca urmare a acestui fapt, în conformitate cu prevederile art. 105 alin. (8) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au emis prin adresa nr. .... /06.04.2020 o solicitare de

anulare a acestor declarații rectificative către AJFP ARAD - Serviciul Registrul Contribuabili Persoane Juridice, deoarece acestea au fost depuse în timpul inspecției fiscale.

Prin urmare afirmația petentei din cuprinsul contestației ca societatea a depus declarații 112 rectificative aferente lunilor martie - noiembrie 2019 în data de 10.12.2019 este neadeverată.

Drept urmare, starea de fapt pe care petenta încearcă să o inducă în etapa de soluționare a contestației, respectiv că a depus declarațiile 112 rectificative aferente lunilor martie - noiembrie 2019 în data de 10.12.2019, este contrazisă de faptul că, din baza de date fisnet a ANAF, rezultă că societatea a depus aceste declarații 112 rectificative, în data de **22.01.2020, adică în timpul inspecției fiscale**, astfel că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au considerat că, cu bună știință și rea credință, scopul societății este de a diminua contribuțiile salariale aferente angajaților detașați în Belgia.

**Referitor la argumentele prezentate la pct. 4 din contestație** că *organele de inspecție fiscală au recalculat salariul brut pentru salariații detașați prin includerea unei părți din sumele primite cu titlu de diurnă până la limita reprezentând salariul minim brut lunar de 1.594 euro aplicabil pe teritoriul Belgiei în perioada 15.03.2019-30.09.2019 indicând o sursă eurostat. Analizând această informație se observă că deși ea are aplicabilitate din data de 15.03.2019, organul de control de la sine putere o extinde, retroactivând-o la data începerii perioadei verificate de 01.12.2018, ignorând orice principiu de drept cu privire la neretroactivitate în materie civilă și fiscală, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere următoarele:*

În perioada 01.03.2019 - 30.09.2019 societatea a virat în contul bancar al mai multor salariați suma totală de ..... euro (..... lei), reprezentând diurne aferente perioadei 01.03.2019 - 30.09.2019. Se reține că în perioada 01.10.2019-31.12.2019 ..... S.R.L. a modificat salariile salariaților detașați în Belgia la un salariu brut de 7.650 lei, acest salariu fiind la nivelul salariului minim în Belgia. Sumele acordate ca diurne în străinătate, nu au depășit plafonul legal de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar aceasta fiind în conformitate cu prevederile art. 76 alin. (2) lit. k (ii) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Așa cum s-a mai descris anterior, o parte din salariații societății au fost detașați în perioada 15.03.2019 -30.09.2019 în Belgia, în vederea executării unor lucrări de construcții ("Lucrări de armături, cofraje. etc.") în baza Contractelor cadru de subcontractare nr. F.N. din data de 15.03.2019 (anexa nr. 3 la RIF) încheiate cu clienții ..... sprl și ..... SPRL din Belgia.

Pentru angajații detașați societatea a prezentat organelor de control: **contractele individuale de muncă, copia cărților de identitate, dispozițiile de detașare precum și Formularele A1 - "Certificat privind legislația în materie de securitate socială care se aplică titularului" emis de către Casa Națională de Pensii Publice.** (Anexa nr.4 la RIF-contract ..... spre exemplificare).

Având în vedere cele prezentate, societatea se încadrează în prevederile art. 3. lit. b) din Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, conform cărora:

*"Prevederile prezentei legi se aplică:*

*(...)*

*b) întreprinderilor stabilite pe teritoriul României care. în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează, pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, salariați cu care au stabilite raporturi de muncă. în condițiile prevăzute la art. 5 alin. (2)."*

Conform art. 5. alin. (2) din Legea nr. 16/2017:

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

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

Conform art. 8. lit. c) din același act normativ:

*"Salariații detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale beneficiază, indiferent de legea aplicabilă raportului de muncă, de condițiile de muncă stabilite prin acte cu putere de lege. acte administrative, prin convenții colective sau sentințe arbitrale de generală aplicare, valabile în statul membru, altul decât România, sau în Confederația Elvețiană, pe teritoriul căruia/căreia sunt prestate serviciile, cu privire la:*

*(c) salariul minim definit potrivit art. 2 alin. (1) lit. f). inclusiv compensarea sau plata muncii suplimentare;*

*(...)"*

iar conform art. 2 alin. (1) lit. f) :

*"f) salariul minim aplicabil pe teritoriul unui stat membru sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, pentru salariatul detașat de pe teritoriul României este eel definit de legislația și/ori practica statului mem-bru. altul decât România, sau Confederației Elvețiene, pe teritoriul eăruia/căreia este detașat salariatul;"*

Conform art. 11 din Legea nr. 16/2017:

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

Amintim în acest context și Directiva Europeană nr. 96/71 /CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii Directivă care se aplică și întreprinderilor care pun la dispoziție un lucrător la o întreprindere utilizatoare care are sediul sau își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, dacă există un raport de muncă între întreprinderea care a pus la dispoziție lucrătorul și lucrător, pe perioada detașării.

Pentru a garanta că drepturile și condițiile de muncă ale unui lucrător detașat sunt protejate pe teritoriul UE și pentru a evita “dumpingul social” când furnizorii internaționali de servicii pot presta servicii mai ieftine decât furnizorii locali datorită costului mai mic al muncii lor. legislația Comunității Europene a stabilit un nucleu de reguli obligatorii privind termenii și condițiile angajării și care se aplică unui lucrător detașat să lucreze într-un alt stat membru.

Aceste reguli sunt menționate sub titlul “Condiții de muncă și de încadrare în muncă la art. 3 alin. (1) din Directiva 96/71/CE:

*“Statele membre asigură că, indiferent de legea aplicabilă raporturilor de muncă. întreprinderile menționate la articolul 1 alineatul (1) garantează lucrătorilor detașați pe teritoriul lor condiții de muncă și de încadrare în muncă cu privire la următoarele aspecte stabilite în statul membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările:*

- perioadele maxime de lucru și perioadele minime de odihnă;*
- durata minimă a concediilor anuale plătite;*
- salariul minim, inclusiv plata orelor suplimentare;*
- condițiile de punere la dispoziție a lucrătorilor. în special de către întreprinderile cu încadrare în muncă temporară;*
- securitatea, sănătatea și igiena la locul de muncă;*
- măsurile de protecție aplicabile condițiilor de muncă și de încadrare în muncă a femeilor însărcinate sau care au născut de curând, copiilor și tinerilor;*
- egalitatea de tratament între bărbați și femei, precum și alte dispoziții în materie de nediscriminare.*

*In sensul prezentei directive, noțiunea de salariu minim, menționată la litera (c) al doilea paragraf este definită de legislația și practica națională a statului membru pe teritoriul căruia este detașat lucrătorul.”*

Astfel salariul acordat lucrătorului detașat trebuie să fie la nivelul salariului minim aferent țării unde a fost detașat. Alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate electiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă.

Se reține că societatea a modificat salariul brut la valoarea de 7.650 lei. Începând eu data de 01.10.2019.

De altfel petenta, în contestația formulată, contestă cuantumul salariului minim brut lunar de 1.594 euro în Belgia, în condițiile în care salariul brut pe care chiar societatea însuși îl recunoaște ca fiind salariul minim aferent angajaților detașați în Belgia modificându-le de bună voie în acest sens contractele de muncă acestor angajați începând cu data de 01.10.2019. Și acest fapt vine să confirme că organele de inspecție fiscală au procedat conform prevederilor legale în sensul calculării corecte a bazei impozabile respectiv a obligațiilor salariale.

Prin urmare, având în vedere prevederile:

-art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare conform căruia:

*"La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economie, ajustând efectele fiscale ale acesteia sau pot reîncadra forma unui tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității."*

-art. 11 din Legea nr. 16/2017 conform căruia:

*"Orice indemnizație specifică detașării transnaționale este considerată parte a salariului minim"*

-art. 8. alin. e) coroborat eu art. 2. alin. (1). lit. f) din Legea nr. 16/2017 conform căruia :

*"f) salariul minim aplicabil pe teritoriul unui stat membru sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, pentru salariatul detașat de pe teritoriul României este cel definit de legislația și/ori practica statului membru, altul decât România, sau Confederației Elvețiene, pe teritoriul căruia/căreia este detașat salariatul;"*

Organele de inspecție fiscală au recalculat salariul brut pentru salariații detașați prin includerea în acesta a unei părți din sumele primite eu titlu de diurnă până la limita reprezentând salariul minim brut lunar (1.594 euro) aplicabil pe teritoriul Belgiei în perioada 15.03.2019 - 30.09.2019.

(surse:[https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?](https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=earn_mw_cur&lang:=en)

[dataset=earn\\_mw\\_cur&lang:=en](https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=earn_mw_cur&lang:=en) i Belgium National Minimum Wage-NMW 2020).

Echivalarea în moneda națională a acestui salariu s-a efectuat utilizând cursul de schimb mediu lunar comunicat de Banca Națională a României. (sursa: <https://www.bnr.ro/Raport-statistic-606.aspx>).

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, au reîncadrat diurnele acordate salariaților ca fiind venituri asimilate salariilor întrucât:

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

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

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

Aceste prevederi legale consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice 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 economice 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.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale aplicabile în materie, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei suma totală de ..... lei reprezentând: contribuții sociale în sumă de ..... lei și impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de ..... lei, *contestația formulată urmând a fi respinsă ca neîntemeiată* în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

## D E C I D E :

- **constatarea necompetenței materiale** a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara privind solicitarea petentului de cererea petentului **de suspendarea provizorie/neînceperea executării silite demarată în temeiul actelor administrativ fiscale contestate, până la soluționarea cauzei pe fond**, în baza art. 235 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv a Deciziei de impunere referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. F-AR ...../27.04.2020 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ...../27.04.2020, emise de Activitatea de inspecție fiscală al A.J.F.P. Arad, competența aparținând instanțelor judecătorești.

- **respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ...../27.04.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P Arad – Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma totală de ..... lei, reprezentând:

- ..... lei - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor

- ..... lei - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ..... lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- ..... lei - contribuție asiguratorie pentru muncă.

- prezenta decizie se comunica la:

- Cabinet de avocat .....
- A.J.F.P. Arad - Activitatea de inspecție fiscală,  
cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr.  
3.741/2015.

Decizia este definitiva în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,