

DECIZIA NR. 1472/2021
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L.
din mun. X, jud. Alba, înregistrată la
D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 20008/21.10.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. 18297/13.10.2020 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 20008/21.10.2020, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/2007, având domiciliul fiscal în mun. X, str. dr. Aurel Lazăr, nr. 49, județul X.

Contestația, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X sub nr. 18297/13.10.2020, a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/07.08.2020**, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/07.08.2020 și are ca obiect **suma parțială de T lei**, compusă din:

- X1 lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X2 lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X3 lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X4 lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X5 lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X5 lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X6 lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X7 lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X8 lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X9 lei Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- X10 lei Contribuție asiguratorie pentru muncă;
- -X11 lei Contribuția de asigurări sociale datorată de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale, potrivit legii și care își desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- -X12 lei Contribuția asiguratorie pentru muncă, datorată de către persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori și care desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data la care a fost comunicată prin publicitate Decizia de impunere nr. F-X/07.08.2020, respectiv data de **01.09.2020**, potrivit documentelor anexate în copie la dosarul cauzei și data înregistrării contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, respectiv data de **13.10.2020**, așa cum rezultă de pe ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Contestația este formulată de dl X, având funcția de administrator și este semnată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal învestită să soluționeze contestația formulată de S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, prin reprezentant legal.

I. S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/07.08.2020, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/07.08.2020 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X- Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând desființarea acesteia cu privire la suma de T lei, reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuțiile sociale obligatorii aferente.

Petenta precizează că plățile efectuate de societate către angajații săi în perioada delegării lor în străinătate reprezintă „DIURNĂ” și NU „drepturi salariale” și pe cale de consecință consideră că nu datorează obligațiile fiscale stabilite prin actele administrative atacate. Aceasta solicită ca organele de control să încheie un nou act administrativ fiscal și să stabilească obligații fiscale doar pentru situația în care nr. de zile de delegare depășesc perioada legală de delegare permisă de lege, de max.120 zile într-un an calendaristic (art. 44 alin. 1 din Codul muncii), apreciind că baza suplimentară este de X13 lei la nivelul anului 2019.

Societatea face trimitere la prevederile Codului muncii privind delegarea și detașarea și susține că activitatea prestată în străinătate de către angajații societății în perioada verificată este asimilată în mod eronat de către organele de control cu detașarea din Codul muncii, ea fiind în fapt și în drept o delegare atipică. Aceasta precizează că teoreticienii dreptului au tras un semnal de alarmă cu privire la confuzia care s-a generat în practica A.N.A.F. și care își are izvorul în modul de formulare și traducere a Directivei 96/71/CE privind detașarea în spațiul intracomunitar a lucrătorilor prestatori de servicii, directivă care folosește sintagma „detașare transnațională”. Referindu-se la această dispută juridică angajatori- ANAF teoreticienii dreptului, dar și practicienii ar preciza că „detașarea” în sensul Codului Muncii nu trebuie confundată cu detașarea transnațională prevăzută în legislația europeană, întrucât cea din urmă, reprezintă în fapt o delegare în sensul Codului Muncii român, chiar dacă ea apare ca fiind una atipică.

În interpretarea art. 9 din Legea 16/2017, societatea își însușește punctul de vedere conform căruia personalul angajatorilor stabiliți pe teritoriul României, care efectuează operațiuni specifice încadrării, fiind trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui alt stat membru sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, este considerat ca fiind aflat în delegație, aplicându-i-se, art. 43 din Codul muncii și beneficiază de drepturile prevăzute de art. 44 alin. (2) din același act normativ (adică are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare). În același timp, potrivit art. 2 alin. (1) lit. b) din Legea 16/2017, detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale este definită ca fiind acea situație „în care o întreprindere stabilită într-un stat membru sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează pe teritoriul altui stat membru salariați cu care are stabilite raporturi de muncă, în situațiile reglementate de art. 5”.

Petenta afirmă că între cele două instituții, detașarea din Codul Muncii și detașarea transnațională, există deosebiri esențiale astfel că ele NU pot sub nicio formă să fie asimilate:

- salariatul transnațional, pe durata detașării, are locul de muncă în afara angajatorului său, și anume la întreprinderea din statul european unde a fost trimis;
- dacă, în principiu, durata detașării transnaționale nu este limitată legal, delegarea este limitată la max. 60 de zile calendaristice în 12 luni „și se poate prelungi pt. perioade succesive de max. 60 de zile numai cu acordul salariatului” (art. 44 C. muncii);
- în cazul detașării transnaționale beneficiarul direct al muncii lucrătorului este întreprinderea primitoare; în cazul delegării acest beneficiar este chiar angajatorul acelui salariat.

În susținerea contestației petenta invocă dispozițiile art. 7- art. 11 din Codul de procedură fiscală care stabilesc în sarcina organelor de control fiscale o serie de obligații, menite să ofere mai multă predictibilitate raporturilor dintre contribuabil și organele fiscale,

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

constituite ca „Principii generale de conduită în administrarea impozitelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat”. Aceasta apreciază că au fost încălcate principiile fundamentale ale fiscalității reglementate de art. 3 din Legea 571/2003- Cod Fiscal respectiv principiul certitudinii impunerii și eficiența impunerii. De asemenea, societatea precizează că art. 7 alin. (5) stabilește și o conduită preventivă în sarcina organelor fiscale, nu numai sancționatorie.

În dezvoltarea motivelor de fapt, contestatara menționează că obiectul principal de activitate al societății îl constituie „Lucrări de instalații electrice”- Cod CAEN 4321, beneficiarii sunt persoane fizice sau juridice, astfel că, din perspectiva muncii desfășurate (brânșamente, racordări, montaje instalații electrice construcții civile sau industriale) este cu neputință ca activitatea să se desfășoare, fie și parțial, ocazional, la sediul angajatorului (mun. X, str. Dr. Aurel Lazăr, nr. 49) ci doar în teren, prin deplasarea angajaților la locul situării obiectivului supus intervenției. Petenta consideră că împrejurarea că aceste obiective civile/industriale se află în țară sau străinătate nu ține de voința angajatorului, acesta trebuind să găsească contracte viabile, avantajoase, astfel ca activitatea societății să nu aibă sincope în derularea ei, iar angajații să nu fie nevoiți să intre în șomaj tehnic sau să fie disponibilizați.

A. În drept, contestatara invocă prevederile art. 76, alin. (4), lit. h) din Codul Fiscal, conform căruia indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării transcomunitare, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, nu sunt venituri impozabile, dacă se încadrează în limitele stabilite de legiuitor și afirmă că textul de lege nu distinge, nu face niciun fel de departajare, ierarhizare sau precizare cu privire la aceste sume, astfel că acolo unde legiuitorul nu distinge nici interpretul nu poate distinge/ adăuga sau înlătura.

B. Referitor la facilitatea pentru construcții, societatea apreciază că a fost aplicată corect pentru perioada aprilie 2019- martie 2020, fiind îndeplinite condițiile prevăzute de lege, respectiv a realizat o cifră de afaceri de min. 80% din activități conform codului CAEN 4321 și a asigurat angajaților săi un salariu brut de 3.000 lei. Aceasta susține că în mod greșit organul fiscal a considerat că sunt incidente dispozițiile cuprinse în O.M.F. nr. 611/2019, anexa nr. 6 și a asimilat diurnele acordate cu venituri din salarii/salariile personalului detașat.

C. Pentru perioada verificată 1.07.2016- 31.12.2017 societatea susține că organele de control fac trimitere la dispozițiile legale intrate în vigoare în anul 2017, în situația în care se știe că legea nu retroactivează.

Totodată petenta consideră că prin trimiterea la dispozițiile art. 11 din Legea 16/2017, organele de control induc ideea eronată că s-ar afla în fața unei duble deduceri, respectiv că societatea pe de o parte acordă angajaților aflați în deplasare diurnă, iar pe de altă parte societatea deduce și evidențiază distinct, în contul 624 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” contravaloarea cazării, transportului, societatea apreciind că în mod corect a calificat și deduse cele două tipuri de cheltuieli și că nu datorează impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în cuantum de X1 lei.

D. Societatea susține că nu este reală și nu este datorată suma de X2 lei calculată și stabilită în sarcina sa cu titlu de „contribuții de asigurări sociale datorate de angajator” ca urmare a schimbării naturii juridice a „diurnei” în „venit salarial”.

În ceea ce privește contribuțiile sociale, societatea invocă dispozițiile art. 139 alin. (1) lit. j) din Codul fiscal, și consideră că doar partea care depășește aceste plafoane intră în baza de calcul a impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale și că în mod corect au fost calculate și deduse acele cheltuielile făcute de societate în limita plafonului legal. Astfel, societatea apreciază că în mod greșit s-au calculat de către organul fiscal, retroactiv, „contribuții de asigurări sociale datorate de angajator” și accesorii în cuantum de X2 lei.

Pentru aceste considerente de mai sus, petenta consideră că toate obligațiile fiscale stabilite prin actele atacate, nu sunt datorate.

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

Societatea recunoaște că în anul 2019 s-a depășit numărul maxim de zile permis de lege pentru delegare, de 120 zile, pentru trei salariați, pentru care s-a acordat diurnă pentru un număr total de 212 zile pontate peste norma legală maximă admisă de lege și pentru care s-a achitat o sumă de X14 lei.

În concluzie, societatea apreciază că datorează obligațiile fiscale prevăzute de lege doar pentru suma de X14 lei și că organul de control trebuia să se raporteze la această sumă pentru a calcula obligații suplimentare.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/07.08.2020, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Alba- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale suplimentare în sumă totală de X15 lei, constând în:

- X16 lei TVA;
- X1 lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X2 lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X3 lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X4 lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X5 lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X5 lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X6 lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X7 lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X8 lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X9 lei Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- X10 lei Contribuție asiguratorie pentru muncă;
- -X11 lei Contribuția de asigurări sociale datorată de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale, potrivit legii și care își desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- -X12 lei Contribuția asiguratorie pentru muncă, datorată de către persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori și care desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

perioada supusă inspecției fiscale fiind 01.07.2016-31.03.2020.

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/07.08.2020, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/07.08.2020 contestate, organele de inspecție fiscală menționează că S.C. X S.R.L. are ca obiect principal de activitate declarat „Lucrări de instalații electrice”- CAEN 4321 și că a realizat în perioada iulie 2016- martie 2020 venituri din prestări servicii constând în lucrări instalații electrice la clădiri situate în afara României, respectiv în spațiu intracomunitar, în beneficiul partenerilor intracomunitari (X SRLS, cod TVA ITx și X ITX).

Echipa de control mai precizează că pentru executarea lucrărilor de instalații electrice la clădiri, agentul economic a avut salariați angajați cu contract de muncă pe perioadă nedeterminată și determinată, cu normă întreagă, având o durată a timpului de lucru de 8 ore pe zi/40 ore pe săptămână și un salariu de bază lunar minim pe economie în meseria de director general, muncitor necalificat, mecanic utilaj, electrician, iar începând cu 01.04.2019 salariul de încadrare a fost de 3.000 lei.

Societatea a întocmit pentru salariații săi ordine de deplasare în străinătate, pentru a efectua prestări servicii instalații electrice în mai multe țări europene, respectiv în Italia, Spania, Franța, Suedia, Polonia, Belgia etc., în contractele individuale de muncă ale acestora, la

capitolul privind locul de muncă fiind înscris că „Activitatea se desfășoară la client conform contracte încheiate”.

1) În urma inspecției fiscale, echipa de control a constatat că există unele necorelații în documentele financiar-contabile întocmite de societate, în sensul că sunt evidențiate sume acordate cu titlu de diurnă pentru salariați care în luna plății acestora nu au fost înscrisi în D112, respectiv:

- în luna iunie 2018 BHP a încasat diurnă în sumă de 2.300 lei, în condițiile în care acest salariat nu figurează în declarația D112 cu venituri din salarii, deși are încheiat contractul de munca nr. 28/06.06.2018. Reprezentantul societății a precizat în scris că în luna iunie 2018 BH nu a fost pontat la serviciu, fiind în concediu fără plată, nu a încasat salariu, iar suma de 2.300 lei reprezintă avans diurnă pentru luna iulie 2018;

- în lunile mai și iunie 2019, dl SMC încasează diurnă (1.950 lei în mai și 2.420 lei în iunie), în condițiile în care acest salariat nu figurează în declarația D112 cu venituri din salarii, deși are încheiat contractul de muncă nr. 38/06.05.2019. Dl SMC, a fost înscris în statele de plata cu un salariu brut în sumă de 3.000 lei și salariu net în sumă de 2.362 lei, dar venitul nu a fost declarat prin D112 aferentă acestor luni, ca urmare în timpul controlului au fost stabilite obligații fiscale suplimentare constând în impozit pe venitul din salarii și contribuții aferente salariului net achitat acestui salariat pentru lunile mai și iunie 2019;

- în luna noiembrie 2019 PCD, a încasat diurnă în sumă de 1.414 lei, în condițiile în care acest salariat nu figurează în declarația D112 cu venituri din salarii, deși are încheiat contractul de muncă nr. 49/31.10.2019. Dl PCD a fost înscris în statul de plată întocmit pentru luna noiembrie 2019 cu un salariu brut în sumă de 3.000 lei și salariu net în sumă, de 2.362 lei, dar venitul nu a fost declarat prin D112 aferentă acestei luni, ca urmare în timpul controlului au fost stabilite obligații fiscale suplimentare constând în impozit pe venitul din salarii și contribuții aferente salariului net achitat acestui salariat pentru luna noiembrie 2019;

- în luna martie 2020, AMN și BA, au încasat diurne (1.581 lei, respectiv 1.639 lei), în condițiile în care acești salariați nu figurează pe statul de plată și în declarația D112 cu venituri din salarii, contractul de munca al acestora încetând din 14.02.2020. În legătură cu acești salariați societatea a prezentat extrase de cont din care a rezultat faptul că sumele plătite acestora în luna martie 2020, au reprezentat diferențe diurne aferente lunii februarie 2020.

2) De asemenea, organul de inspecție fiscală a constatat că, pe lângă salariul înscris în contractele individuale de muncă, societatea a acordat salariaților sume de bani sub formă de diurnă, sume lunare care pentru perioada iulie 2016-mai 2018 nu au putut fi identificate pe fiecare salariat în parte, ci doar pe total salariați, deoarece nu au existat documente și care au fost identificate pe fiecare salariat în parte, detaliat lunar, doar pentru perioada iunie 2018-martie 2020.

În explicațiile scrise date de reprezentantul societății, acesta a precizat că angajații săi își desfășoară activitatea în țară (angajații de la birou) sau în străinătate (meseriașii) și prezintă o situație conform căreia toți salariații își desfășoară activitatea în străinătate cu excepția următorilor salariați: X, BHP și AC.

Față de cele declarate de reprezentantul legal al societății, organele de control menționează că în conformitate cu prevederile contractelor de muncă, toți salariații au locul de muncă la clienți, cu excepția salariatului BHP, în contractul căruia este indicat că își desfășoară activitatea la punctul de lucru al societății (birou). Cu toate acestea, organele de control au identificat și pentru acest salariat ordine de deplasare (ex. ordinul de deplasare nr. 12 pentru perioada 04-22 iulie 2018, în Italia) și plăți lunare cu titlu de diurnă. De asemenea, și pentru X și AC au fost efectuate plăți lunare cu titlu de diurnă.

Pentru salariații săi, societatea verificată a achitat suma înscrisă în contractul individual de muncă și în statul de plată, reprezentând salariul minim pe economie de bază lunar și alte drepturi salariale (prime și spor de vechime), pentru care a evidențiat în contabilitate și a declarat la organul fiscal teritorial impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente (cu excepțiile prezentate la punctul 1), precum și diverse sume în lei, considerate de

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

către societatea verificată ca fiind indemnizații de delegare- diurnă, care au fost acordate angajaților trimiși în străinătate, pentru aceste sume nefiind înregistrat și declarat la organul fiscal teritorial impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale-afere. Organele de inspecție fiscală precizează că pentru salariații plecați la muncă în străinătate, societatea a plătit contribuții pe salarii în România, în străinătate nefiind achitate impozite sau taxe pentru activitatea desfășurată.

Conform evidențelor contabile ale societății, aceasta a înregistrat cheltuielile cu salariile angajaților în contul 641- „Cheltuieli cu salariile personalului”, iar în contul 625- „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” au fost înregistrate cheltuielile cu sumele considerate indemnizații de delegare achitate angajaților și cheltuielile cu cazarea și masa acordată salariaților pe timpul deplasării în străinătate.

Urmare a verificărilor efectuate, echipa de control a constatat că salariații SC X SRL nu s-au aflat în situațiile prevăzute de legiuitor la art. 42, 43 și 44 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, respectiv nu au fost în fapt delegați, întrucât delegarea reprezintă exercitarea temporară de către salariat a unor lucrări și/sau servicii în afara locului sau de muncă, respectiv delegarea presupune ca salariatul să lucreze în mod normal la un loc de muncă, și să fie trimis să exercite temporar, lucrări în afara locului său de muncă, însă aceștia au lucrat doar în țări UE. De asemenea, delegarea presupune modificarea locului de muncă al salariatului, ori în situația SC X SRL, locul de munca al salariaților nu s-a modificat, acesta fiind conform contractului de muncă „la client conform contracte încheiate”.

Salariații SC X SRL nu se află nici în situația de a fi detașați în cadrul prestărilor de servicii transnaționale, deoarece nu își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru, diferit de cel în care lucrează în mod normal, așa cum prevede art. 3 din Legea nr. 344/2006/ Legea nr. 16/2017.

Având în vedere cele constatate, organele de control au concluzionat că începând cu luna iulie 2016, sumele acordate de către SC X SRL angajaților săi cu titlu de indemnizație de delegare, sunt de fapt remunerație de natură salarială primită de salariați pentru munca prestată în străinătate.

În urma inspecției, sumele acordate cu titlu de diurnă, care în perioada iulie 2016-martie 2020, au fost în sumă totală de X17 lei (546.302 lei +X21 lei), au fost asimilate veniturilor de natură salarială, conform prevederilor art. 76, alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și titlului IV, pct. 12 din HG nr. 1/2016 de aprobare a Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

3) În perioada aprilie 2019-martie 2020, societatea a considerat că poate beneficia de scutirea de la plata impozitului pe venitul din salarii, facilitate acordată industriei construcțiilor, prevăzută la art. 60, alin. (5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv că îndeplinește condițiile legale pentru aplicarea scutirii: realizează cifra de afaceri de cel puțin 80% din activități conform CAEN 4321 și a asigurat salariaților săi un salariu brut lunar de 3.000 lei.

În urma verificărilor efectuate, inspectorii fiscali au constatat că societatea a aplicat eronat aceste facilități pentru construcții, întrucât prevederile legale cuprinse în OMF nr. 611/2019, anexa 6, stipulează că „Facilitățile fiscale prevăzute la art. 60 pct. 5, art. 138¹, art. 154 alin. (1) lit. r) și art. 220³ alin. (2) din Codul fiscal nu se acordă pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor realizate de salariații detașați.”

Ca urmare, organele de control au procedat la recalcularea, pentru fiecare salariat în parte, a obligațiilor de plată aferente salariilor, pentru perioada aprilie 2019-martie 2020, plecând de la salariul net încasat conform sfatului de plată de fiecare angajat, cumulată cu valoarea netă a diurnei încasate.

Ca urmare a deficiențelor constatate în timpul controlului, prezentate mai sus, s-a procedat la reconsiderarea sumelor acordate cu titlu de diurnă și încadrarea lor în categoria veniturilor de natură salarială, respectiv s-a procedat la majorarea bazei de impozitare a

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

veniturilor de natură salarială pornind de la valoarea netă a indemnizațiilor de detașare (X17 lei) și de la valoarea netă a salariilor înscrisă în statele de plată, fiind determinată o valoare brută a veniturilor de natură salarială suplimentară față de fondul de salarii înregistrat în evidența contabilă de societate, în sumă totală de X18 lei, astfel:

- pentru perioada iulie 2016-mai 2018, aferent diurnelor nete în sumă totală de 546.302 lei achitate salariaților în această perioadă, valoare brută a veniturilor de natură salarială suplimentare este în cuantum de X19 lei;

- pentru perioada iunie 2018- martie 2020, nominal pentru fiecare salariat în parte, a fost determinată o valoare brută a veniturilor de natură salarială suplimentară totală în cuantum de X20 lei, atât din reconsiderarea sumelor acordate cu titlu de diurnă (X21 lei), cât și din pierderea facilității pentru construcții aplicată de societate în perioada aprilie 2019-martie 2020.

Din venitul brut suplimentar din salarii, în sumă totală de X18 lei, s-au scăzut contribuțiile datorate de salariat (CAS angajat, CASS angajat, șomaj angajat) și deducerea personală de bază (care a fost diminuată la suma de X22 lei, față de X23 lei cât a acordat societatea salariaților pentru perioada iunie 2018- martie 2020), rezultând o bază impozabilă suplimentară pentru impozitul pe veniturile din salarii de X24 lei (X25 lei bază impozabilă aferentă perioadei iulie 2016- mai 2018 și X26 lei- bază impozabilă aferentă perioadei iunie 2018- martie 2020) căreia s-a aplicat cota legală de 16% (pentru perioada iulie 2016-decembrie 2017) și de 10 % (pentru perioada ianuarie 2018- martie 2020), fiind astfel calculat un impozit pe veniturile din salarii suplimentar în sumă de X1 lei.

De asemenea, în urma inspecției fiscale au fost determinate obligații suplimentare de plată, reprezentând contribuții sociale obligatorii în sumă totală de X27 lei (X2 lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, X3 lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, X4 lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, X5 lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, X5 lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, X6 lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, X7 lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator, X8 lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați, X9 lei Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, X10 lei Contribuție asiguratorie pentru muncă, -X11 lei Contribuția de asigurări sociale datorată de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale, potrivit legii și care își desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, -X12 lei Contribuția asiguratorie pentru muncă, datorată de către persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori și care desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare).

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

A. Aspecte de procedură

În susținerea contestației petenta precizează că dispozițiile art. 7- art. 11 din Codul de procedură fiscală stabilesc în sarcina organelor de control fiscale o serie de obligații menite să ofere mai multă predictibilitate raporturilor dintre contribuabil și organele fiscale, constituite ca „Principii generale de conduită în administrarea impozitelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat”. Aceasta apreciază că au fost încălcate principiile fundamentale ale fiscalității reglementate de art. 3 din Codul Fiscal (petenta invocă în mod eronat art. 3 din Legea nr. 571/2003, care era abrogată în perioada verificată), respectiv principiul certitudinii impunerii și eficiența impunerii. De asemenea, societatea precizează că la art. 7 alin. (5) stabilește și o conduită preventivă în sarcina organelor fiscale nu numai sancționatorie, petenta

citând și în acest caz un act normativ care era abrogat în perioada verificată, respectiv OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare până la 31.12.2015, care prevedea la art. 7 alin. (5) că „(5) Organul fiscal îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal.”

În drept, la Capitolul II „Principii generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale” din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la 01.01.2016, legiuitorul prevede că:

„art. 4 Principiul legalității

(1) Creanțele fiscale și obligațiile corespunzătoare ale contribuabilului/plătitorului sunt cele prevăzute de lege.

(2) Procedura de administrare a creanțelor fiscale se desfășoară în conformitate cu dispozițiile legii. Organul fiscal are obligația de a asigura respectarea dispozițiilor legale privind realizarea drepturilor și obligațiilor contribuabilului/plătitorului sau ale altor persoane implicate în procedură.

art. 5 Aplicarea unitară a legislației

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.

(2) Ministerul Finanțelor Publice, în calitate de organ de specialitate al administrației publice centrale, are rolul de a coordona aplicarea unitară a prevederilor legislației fiscale.

(3) În cadrul Ministerului Finanțelor Publice funcționează Comisia fiscală centrală, care are responsabilități de elaborare a deciziilor cu privire la aplicarea unitară a Codului fiscal, a prezentului cod, a legislației subsecvente acestora, precum și a legislației a cărei aplicare intră în sfera de competență a A.N.A.F.

(4) Componenta și regulamentul de organizare și funcționare a Comisiei fiscale centrale se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice.

(5) Comisia fiscală centrală este coordonată de secretarul de stat din Ministerul Finanțelor Publice care răspunde de politicile și legislația fiscală.

(6) În cazul în care Comisia fiscală centrală este investită cu soluționarea unei probleme care vizează impozitele și taxele locale prevăzute de Codul fiscal, comisia se completează cu 2 reprezentanți ai Ministerului Dezvoltării Regionale și Administrației Publice, precum și cu câte un reprezentant al fiecărei structuri asociative a autorităților administrației publice locale.

(7) Deciziile Comisiei fiscale centrale se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice și se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.

art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

(3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/plătitor, acesta trebuie să fie rezonabil,

pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal.

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

(1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

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

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

art. 8 Limba oficială în administrația fiscală

(1) Limba oficială în administrația fiscală este limba română.

[...]

art. 9 Dreptul de a fi ascultat

(1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.

[...]

art. 10 Obligația de cooperare

(1) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să coopereze cu organul fiscal în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală.

(2) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților ce îi stau la dispoziție.

art. 11 Secretul fiscal

(1) Personalul din cadrul organului fiscal este obligat să păstreze secretul asupra informațiilor de care a luat cunoștință ca urmare a exercitării atribuțiilor de serviciu.

[...]

art. 12 Buna-credință

(1) Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.

(2) Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.

(3) Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare.

(4) Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul.”

Organul de soluționare reține că petenta face referire la aceste dispoziții legale, dar nu precizează care dintre ele ar fi fost încălcate de către organele de control fiscal și nici nu aduce vreo probă în susținere.

În ceea ce privește prevederile art. 3 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată, care dispun că:

„art. 3 Principiile fiscalității

Impozitele și taxele reglementate de prezentul cod se bazează pe următoarele principii:

b) certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale; [...]

d) eficiența impunerii asigură niveluri similare ale veniturilor bugetare de la un exercițiu bugetar la altul prin menținerea randamentului impozitelor, taxelor și contribuțiilor în toate fazele ciclului economic, atât în perioadele de avânt economic, cât și în cele de criză;”

după cum vom arăta la analiza pe fond a cauzei, norma juridică aplicată în speță este foarte clară.

În acest sens, se are în vedere că deși petenta susține că salariații săi au fost delegați, aceasta nu probează că aceștia s-au aflat în situațiile prevăzute de legiuitor pentru a fi considerați angajați delegați. Astfel, potrivit art. 43 din Legea nr. 53/2003 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, iar conform art. 2 alin. 1 din Directiva 96/71/CE „prin lucrător detașat se înțelege un lucrător care, pe o perioadă limitată, își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru diferit de cel în care lucrează în mod normal”. Totodată, art. 3 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 344/2006/art. 2 alin. (1) lit. c) din Legea 16/2017 definește salariatul detașat de pe teritoriul României ca fiind „salariatul unui angajator stabilit pe teritoriul României, care în mod normal lucrează în România, dar care este trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, atunci când angajatorul ia una dintre măsurile prevăzute la art. 4 alin. (2)”.

Din aceste norme rezultă că este de esența delegării, respectiv a detașării transnaționale (care are caracteristicile delegării reglementată de art. 43-44 din Legea nr. 53/2003 și nu a detașării prevăzută la art. 45 din același act normativ) exercitarea temporară de către salariat a activității în alt loc decât cel în care lucrează în mod normal, scopul indemnizației de delegare/detașare transnațională (a diurnei) fiind, conform legislației naționale (art. 3 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 344/2006) și a jurisprudenței CJUE (C-396/13, par. 48), de a asigura protecția socială a lucrătorului în cauză, compensând inconvenientele cauzate de delegare/detașare, care constau în îndepărtarea persoanelor interesate de mediul lor obișnuit. Se constată deci că norma legală nu prevede că orice salariat care lucrează într-un alt stat decât cel în care are sediul angajatorul său, primește automat calitatea de angajat delegat, legiuitorul prevăzând clar situația în care se consideră că are loc o delegare.

De altfel, în cauză se reține că încadrarea eronată a indemnizațiilor acordate salariaților care lucrează în mod obișnuit și nu pe temporar teritoriul UE (societatea nedeșfășurând pe teritoriul României decât activități generale de administrare), la venituri scutite de la plata impozitului pe venit și pentru care nu se datorează contribuții sociale a făcut deseori obiectul analizei instanțelor de judecată, chiar anterior perioadei supuse verificării, opinia acestora fiind că aceste sume sunt în fapt venituri de natură salarială.

Se mai reține că pentru perioadele anterioare datei de 1 iulie 2015, deci anterior perioadei verificate analizată prin prezenta, prin Legea 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, legiuitorul a anulat obligațiile fiscale stabilite de către organele de control ca urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizația primită pe perioada delegării și detașării de către angajații care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări. Anularea nu a fost acordată pentru că obligațiile suplimentare ar fi fost incorect stabilite ca datorate, ci așa cum se precizează în expunerea de motive deoarece „măsurile de anulare de mai sus asigură premisele menținerii în activitate a unor contribuabili pentru care au fost stabilite obligații fiscale de natura celor care fac obiectul prezentei legi în cuantum mare și prin recuperarea cărora s-ar putea ajunge la intrarea în insolvență/faliment a contribuabililor în cauză, cu consecințe sociale și economice negative”.

Astfel, se reține că în cauză petenta nu se poate prevala de „incertitudinea impunerii” pentru încadrarea în mod eronat, după această dată, a indemnizațiilor acordate la venituri neimpozabile în înțelesul impozitului pe venit și pentru care nu se datorează contribuții sociale, prevăzute la art. 76, alin. (4) lit. h) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, poziția legiuitorului fiind clar exprimată.

B. Aspecte privind fondul

Cauza supusă soluționării D.GR.F.P. Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este să se pronunțe dacă sumele plătite salariaților cu titlu de indemnizație de delegare reprezintă avantaje de natură salarială acordate salariaților, care trebuiau impozitate și dacă S.C. X S.R.L. datorează bugetului de stat debitele cu titlu de impozit pe venituri din salarii și contribuții sociale stabilite de organul fiscal prin Decizia de impunere contestată.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/07.08.2020, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/07.08.2020 contestate, în perioada 25.05.2020-30.07.2020, organe de control din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de inspecție fiscală au efectuat la SC X SRL o inspecție fiscală parțială având ca obiect soldul negativ al TVA în sumă de X28 lei, solicitat la rambursare prin decontul de taxă înregistrat la organul fiscal sub nr. 208664763-27/04/2020, aferent perioadei 01.01.2019-31.03.2020.

Urmare a constatărilor efectuate, inspecția fiscală a fost extinsă și asupra impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor sociale obligatorii aferente perioadei 01.07.2016-31.03.2020, fiind determinat un fond de salarii suplimentar în sumă totală de X24 lei (X25 lei bază impozabilă aferentă perioadei iulie 2016- mai 2018 și X26 lei bază impozabilă aferentă perioadei iunie 2018- martie 2020), pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit, în sarcina societății X SRL obligații fiscale suplimentare reprezentând contribuții sociale obligatorii în sumă totală de **X27 lei** și impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de **X1 lei**.

1) Referitor la salariile înscrise în statele de plată dar care nu au fost cuprinse în D112

În fapt, în urma verificărilor efectuate, echipa de control a constatat că, există unele necorelații în documentele financiar-contabile întocmite de societate, în sensul că sunt evidențiate sume acordate cu titlu de diurnă pentru salariați care în luna plății acestora nu au fost înscrși în D112. Astfel, s-a constatat că societatea nu a cuprins în declarația D112, sumele achitate ca drepturi salariile angajaților SMC în lunile mai și iunie 2019 și PCD în luna noiembrie 2019, și nu a achitat la bugetul de stat obligațiile fiscale aferente.

Astfel, deoarece:

- DI SMC, a fost înscris în statele de plata cu un salariu brut în sumă de 3.000 lei și salariu net în sumă de 2.362 lei, dar veniturile nu au fost declarate prin D112 aferentă lunilor mai și iunie 2019, iar

- DI PCD a fost înscris în statul de plată întocmit pentru luna noiembrie 2019 cu un salariu brut în sumă de 3.000 lei și salariu net în sumă, de 2.362 lei, dar venitul nu a fost declarat prin D112 aferentă acestei luni,

în timpul controlului au fost stabilite obligații fiscale suplimentare constând în impozit pe venitul din salarii și contribuții aferente salariului net achitat acestor salariați pentru aceste luni (3x2.362 lei=7.086 lei).

Cu privire la această deficiență, prin contestația formulată societatea nu aduce în susținere nicio motivație în fapt și în drept, motiv pentru care, **pentru suma de 9.000 lei reprezentând venit brut înregistrat în statul de plată dar nedeclarat, contestația va fi respinsă ca nemotivată.**

2) Referitor la sumele alocate de SC X SRL salariaților săi cu titlul de diurnă externă pentru serviciile de specialitate prestate de angajații societății în state intracomunitare

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada iulie 2016- martie 2020, angajații societății au desfășurat activitate de prestare de servicii (executare lucrări de instalații electrice) la clădiri situate pe teritoriul intracomunitar, pentru clienții X SRLS, cod TVA ITx și X ITX. Operatorul economic a avut salariați angajați cu contract de muncă pe perioadă nedeterminată și determinată, cu normă întreagă, având o durată a timpului de lucru de 8 ore pe zi/40 ore pe săptămână și un salariu de bază lunar minim pe economie în meseria de director general, muncitor necalificat, mecanic utilaj, electrician, iar începând cu 01.04.2019 salariul de încadrare a fost de 3.000 lei.

Pentru salariații săi, societatea a achitat suma înscrisă în contractul individual de muncă și în statul de plată, reprezentând salariul minim pe economie de bază lunar și alte drepturi salariale (prime și spor de vechime), precum și diverse sume în lei, considerate de către societatea verificată ca fiind indemnizații de delegare-diurnă, care au fost acordate angajaților trimiși în străinătate. De asemenea, societatea a suportat cheltuielile de transport și cazare a salariaților în străinătate. Cheltuielile cu sumele considerate indemnizații de delegare achitate angajaților și cheltuielile cu transportul, cazarea și masa acordată salariaților pe timpul deplasării în străinătate au fost evidențiate de societatea în contul 625- „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”.

Urmare a analizei efectuate, echipa de inspecție fiscală a apreciat că indemnizația de delegare/diurna reprezintă în fapt venituri nete asimilate salariilor și a procedat la determinarea fondului de salarii suplimentar, pentru perioada 01.07.2016-31.03.2020 stabilind suplimentar un venit brut impozabil, prin reîntregirea sumei nete cu valoarea impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și a contribuțiilor individuale datorate, utilizând procedeul sutei mărite, diurnele achitate salariaților, în cuantum de X17 lei fiind sume nete.

În drept, pentru perioada verificată sunt aplicabile prevederile Titlului IV- Impozitul pe venit din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează la art. 59 alin. (1) lit. a), art. 76 alin. (1) și alin. (2) lit. s) următoarele:

„art. 59 Sfera de cuprindere a impozitului

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

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

art. 76 Definirea veniturilor din salarii și asimilate salariilor

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

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

[...]

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

coroborate cu dispozițiile pct. 12 și 14 din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„12. (1) În sensul art. 76 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, veniturile brute din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, raport de serviciu, act de detașare precum și orice sume de natură

salarială primite în baza unor statute speciale prevăzute de lege, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:

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

(i) salariile de bază;

(ii) sporurile și adaosurile de orice fel;

[...]

ix) orice alte sume sau avantaje în bani ori în natură.

14. (1) Venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o lună conform art. 76 alin. (1) - (3) din Codul fiscal de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.”

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, se reține că sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică rezidentă sau 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 locul unde este desfășurată activitatea remunerată, de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, iar la stabilirea veniturilor impozabile din salarii se au în vedere inclusiv avantajele în bani și în natură.

De asemenea, se reține că venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o lună de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea sau forma sub care sunt acordate.

În speță, din documentele la dosar se reține că în perioada iulie 2016- martie 2020, societatea a avut ca angajați cu contract individual de muncă, pe perioadă nedeterminată și determinată, cu normă întreagă, având o durată a timpului de lucru de 8 ore pe zi/40 ore pe săptămână, în funcțiile de director general, muncitor necalificat, mecanic utilaj, electrician. Societatea a acordat angajaților salariul minim brut pe țară garantat în plată, legiferat în România, iar începând cu 01.04.2019 salariul de încadrare a fost de 3.000 lei.

Suplimentar față de salariul, pentru zilele în care angajații săi s-au aflat la lucru în afara granițelor României, societatea le-a acordat acestora sume cu titlu de diurnă, înregistrată în contul 625 “Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”, pentru care nu a evidențiat în contabilitate și nu a declarat la organul fiscal teritorial impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale.

Pentru salariații săi, SC X SRL a întocmit contractele individuale de muncă, în care la capitolul „Locul de muncă” este înscris faptul că „Activitatea se desfășoară la client conform contracte încheiate”. Din documentele puse la dispoziție de societate a rezultat că în perioada iulie 2016- martie 2020, angajații societății au desfășurat activitate de prestare de servicii (executare lucrări de instalații electrice) la clădiri situate pe teritoriul intracomunitar, pentru clienții X SRLS, cod TVA ITx și X ITX. Prestările de servicii au fost executate în baza de contractelor de prestări servicii/comenzilor încheiate de societatea verificată cu acești clienți.

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

Se reține deci că activitatea salariaților societății nu s-a desfășurat pe teritoriul național, aceștia prestând în toată perioada verificată servicii în construcții pe șantiere aflate pe teritoriul intracomunitar, societatea desfășurând pe teritoriul României doar activități de gestionare internă.

Față de această situație, organul de soluționare a contestației reține că în materie de detașare/delegare sunt incidente prevederile Legii nr. 53/2003/R privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, care la art. 42- 47 prevede următoarele:

„art. 42

(1) *Locul muncii poate fi modificat unilateral de către angajator prin delegarea sau detașarea salariatului într-un alt loc de muncă decât cel prevăzut în contractul individual de muncă.*

(2) *Pe durata delegării, respectiv a detașării, salariatul își păstrează funcția și toate celelalte drepturi prevăzute în contractul individual de muncă.*

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

art. 44

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

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

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

art. 46

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

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

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

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

art. 47

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

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

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

Cu privire la detașare, potrivit prevederilor mai sus enunțate aceasta este definită ca fiind actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia. Detașarea poate fi dispusă pe o perioadă de cel mult un an, iar în mod excepțional, perioada detașării poate fi prelungită, pentru motive obiective ce impun prezența salariatului la

angajatorul la care s-a dispus detașarea, cu acordul ambelor părți, din 6 în 6 luni. Pe perioada detașării salariatul are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare precum și la o indemnizație de detașare în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă, legiuitorul precizând că drepturile convenite salariatului detașat se acordă de angajatorul la care s-a dispus detașarea.

În speță, din documentele la dosar se rețin următoarele:

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

2) Cu privire la „*locul de muncă*”, echipa de control menționează că în contractele individuale de muncă încheiate de SC X SRL, la capitolul *Locul de muncă* este înscris faptul că „*Activitatea se desfășoară la client conform contracte încheiate*”. Având în vedere faptul că clienții societății sunt X SRLS, cod TVA ITx și X, care desfășoară activitate la clădiri situate în afara României, se constată că locul de muncă al salariaților nu este în România, la data încheierii contractelor de muncă părțile cunoscând faptul că activitatea urma să se desfășoare doar în străinătate.

Drept urmare se constată că angajații nu au prestat temporar activitate în afara locului de muncă, ci că toată activitatea lor s-a desfășurat la cei doi clienți, astfel că aceștia nu se află în situația de a fi delegați.

3) Sumele acordate cu titlul de diurnă nu au fost acordate angajaților cu titlul de rambursare a cheltuielilor generate de detașare, respectiv cheltuieli de transport, cazare și masă, societatea înregistrând pe lângă cheltuielile cu titlul de diurnă, și cheltuieli de transport și cazare. Astfel, organele de control au constatat că, separat de diurnele acordate, societatea a achitat cheltuieli de transport și cazare, cheltuieli care nu fac obiectul deficiențelor constatate de organele de control și care nu au fost incluse în baza de impozitare suplimentară.

Date fiind cele anterior prezentate, rezultă că în conformitate cu prevederile Codului muncii angajații SC X SRL nu se află nici în situația de a fi delegați, nici în situația de a fi detașați, nefiind îndeplinită condiția privind caracterul ocazional, excepțional a misiunilor, astfel că nu se justifică acordarea indemnizației de delegare. În fapt sumele acordate de societate cu titlul de diurnă nu beneficiază de scutirea menționată la art. 76, alin. (4) lit. h) din Legea 227/2015, invocat de petentă, care prevede că:

„art. 76

(4) Următoarele venituri nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:

h) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita plafonului neimpozabil stabilit la alin. (2) lit. k), precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare;”

astfel că nu poate fi reținută afirmația petentei că „*doar partea care depășește aceste plafoane intră în baza de calcul a impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale*”.

Referitor la precizările petentei privind depășirea în anul 2019, în cazul a trei angajați, a numărului maxim de zile de delegare permis de dispozițiile art. 44 alin. (1) din Codul muncii, (de 120 zile), și la afirmația că în anul 2019 se constată un număr total de 212 zile pentru care s-a acordat diurna și pentru care s-a achitat o sumă de X14 lei, sumă pe care petenta o consideră ca fiind singura pentru care datorează obligațiile fiscale prevăzute de lege și la care organul de control ar fi trebuit să se raporteze, aceasta se constată neconformă cu realitatea. Așa cum am arătat anterior angajații SC X SRL nu desfășurau temporar activitate în afara României, ci în

mod obișnuit, acolo fiind locul normal al muncii, astfel că nu sunt incidente prevederile legale privind indemnizațiile primite pe perioada delegării/detașării, reconsiderarea sumelor acordate cu titlu de diurnă ca fiind avantaje primite de salariați, în baza probelor strânse cu ocazia controlului, determinând starea de fapt fiscală reală.

Petenta afirmă, referindu-se la diurne, că „*Rolul acestei sume de bani este acela de a compensa cheltuielile suplimentare de hranăși întreținere, precum și alte cheltuieli minore prilejuite de dislocarea salariatului din mediul său de viață obișnuit și NU vizează cheltuielile de cazare, transport dispre/înspre domiciliu- noul loc de muncă care sunt suportate separate de societate.*” Ori prevederile legale privind delegarea/detașarea vizează modificarea „locului de muncă”, și nu dislocarea salariatului „din mediul său de viață obișnuit”. În speță, la momentul semnării contractelor de muncă, salariații aveau cunoștință de faptul că activitatea lor se va desfășura doar în afara României. Extrapolând, o persoană care locuiește într-o localitate și se angajează la o societate care desfășoară activitate în altă localitate nu are dreptul la diurnă, la momentul angajării acesta asumându-și disconfortul creat de părăsirea mediului de viață obișnuit.

În susținerea contestației societatea menționează că din perspectiva muncii desfășurate (bransamente, racordări, montaje instalații electrice construcții civile sau industriale) este cu neputință ca activitatea să se desfășoare, fie și parțial, ocazional la sediul angajatorului (Alba Iulia, str. Dr. Aurel Lazăr, nr. 49) ci doar în teren, prin deplasarea angajaților la locul situații obiectivului supus intervenției.

Referitor la această afirmație a petentei se reține că într-adevăr serviciile nu pot fi prestate la sediul angajatorului, dar se mai reține că în conformitate cu prevederile din ANEXA 1- Drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului la HG 1860/2006, art. 9-11, menținute în Anexa 1 la Hotărârea nr. 714/2018 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării în interesul serviciului, la art. (1) alin. (1), (5) și (6):

„Art. 9.

*Persoana aflată în delegare sau detașare într-o **localitate situată la o distanță mai mare de 5 km de localitatea** în care își are locul permanent de muncă primește o indemnizație zilnică de delegare sau de detașare de 13 lei, indiferent de funcția pe care o îndeplinește și de autoritatea sau instituția publică în care își desfășoară activitatea.”*

Art. 10

Numărul zilelor calendaristice în care persoana se află în delegare sau detașare se socotește de la data și ora plecării până la data și ora înapoierii mijlocului de transport din și în localitatea unde își are locul permanent de muncă, considerându-se fiecare 24 de ore câte o zi de delegare sau detașare.

Art. 11

Pentru delegarea cu o durată de o singură zi, precum și pentru ultima zi, în cazul delegării de mai multe zile, indemnizația se acordă numai dacă durata delegării este de cel puțin 12 ore.”

Astfel, indemnizația se acordă dacă sunt îndeplinite anumite condiții, respectiv dacă deplasarea se efectuează într-o altă localitate situată la o distanță mai mare de 5 km de localitatea în care își are locul permanent de muncă angajatul, dacă durata delegării depășește 12 ore. Ori dacă o firmă de instalații desfășoară activitate în afara sediului, aceasta nu presupune automat că dacă aceasta acordă sume cu titlu de indemnizație de delegare, respectivele sume sunt scutite de la plata impozitului pe venit și a contribuțiilor obligatorii, trebuind a fi verificate condițiile impuse de legiuitor.

Petenta consideră că împrejurarea că aceste obiective civile/ industriale se află în țară sau străinătate nu ține de voința angajatorului, acesta trebuind să găsească contracte viabile, avantajoase, astfel ca activitatea societății să nu aibă sincope în derularea ei, iar angajații să nu fie nevoiți să intre în șomaj tehnic sau să fie disponibilizați. În cauză **însă**, se reține că

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

societatea nu prestează servicii pentru clienți interni, din localitatea în care își are sediul sau din alte localități din România, fiindu-i specific să angajeze personal în România, cu care să presteze servicii doar în străinătate, pentru cei 2 clienți consacrați.

În fapt, prin întocmirea ordinelor de deplasare, societatea creează aparența existenței unei situații de delegare a propriilor salariați, chiar și a celor care lucrează, așa cum susține, în România (activitate de birou) cu scopul evitării evidențierii, declarării și achitării la organul fiscal a impozitului pe salarii și a contribuțiilor sociale obligatorii aferente acestor sume.

Considerând cele de mai sus, se reține că în mod corect organele de control au constatat că în perioada verificată societatea a acordat salariaților săi venituri de natură salarială, pe care în mod nelegal le-a considerat neimpozabile din punct de vedere a impozitului pe veniturile din salarii, pretinzând că se încadrează în prevederile art. 76, alin. (4) lit. h) din Legea 227/2015, în vigoare de la 01.01.2016.

Sesizarea organelor de control referitoare la lipsa unei activități a SC X SRL în țara de origine, respectiv pe teritoriul României, este relevantă din punct de vedere fiscal, deoarece în aceste condiții societatea nu se află nici în situația de a aplica prevederile Legii nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, respectiv ale Legii 16/2017 în vigoare din 20 mai 2017.

Totodată, se reține că așa cum rezultă din constatările organelor de inspecție fiscală, societatea nu deține documentul portabil A1 pentru angajații trimiși la muncă în statele UE, formular care atestă calitatea titularului de asigurat la sistemul de securitate socială a României și certifică faptul că titularul său se supune legislației românești și nu datorează contribuții sociale în statele UE unde a desfășurat activitate, potrivit Regulamentului (CE) nr. 987/2009 al Parlamentului European și al Consiliului din 16 septembrie 2009 de stabilire a procedurii de punere în aplicare a Regulamentului (CE) nr. 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială. SC X SRL nici nu ar fi putut obține acest document deoarece nu îndeplinește condițiile pentru emiterea documentului portabil A1, întrucât nu derulează o activitate substanțială pe teritoriul României, așa cum se prevede la art. 12 alin. (1) din Regulamentul (CE) nr. 883/2004, art. 14 alin. (2) din Regulamentul (CE) nr. 987/2009, precum și la pct. 1 din Decizia A2/2009.

În drept, Directiva Parlamentului European și a Consiliului 96/71/CE din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene (JOCE) nr. L 018 din 21 ianuarie 1997 a fost transpusă în legislația națională prin Legea nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, modificată și completată de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 28/30.06.2015, pentru a se armoniza cu Directiva Europeană, respectiv prin Legea 16/2017, care prevăd:

Legea nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale

„art. 1

Prevederile prezentei legi se aplică:

[...]

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

art. 3

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

[...]

*b) **salariat detașat de pe teritoriul României**- salariatul unui angajator stabilit pe teritoriul României, **care în mod normal lucrează în România**, dar care este trimis să lucreze pentru o*

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

perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, atunci când angajatorul ia una dintre măsurile prevăzute la art. 4 alin. (2);

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

[...]

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

art. 4

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

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

art. 7

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

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

b) durata minimă a concediilor anuale plătite;

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

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

e) sănătatea și securitatea în muncă;

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

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

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

art. 9

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

Legea 16/2017 privind detasarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale

„art. 2

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

c) **salariat detașat de pe teritoriul României** - salariatul unui angajator stabilit pe teritoriul României, care în mod normal lucrează în România, dar care este trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, atunci când angajatorul ia una dintre măsurile prevăzute la art. 5 alin. (2);

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

art. 5

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

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

art. 7

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

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

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

[...]

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

art. 8 Salariații detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale beneficiază, indiferent de legea aplicabilă raportului de muncă, de condițiile de muncă stabilite prin acte cu putere de lege, acte administrative, prin convenții colective sau sentințe arbitrale de generală aplicare, valabile în statul membru, altul decât România, sau în Confederația Elvețiană, pe teritoriul căruia/căreia sunt prestate serviciile, cu privire la:

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

b) durata minimă a concediilor anuale plătite;

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

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

e) sănătatea și securitatea în muncă;

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

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

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

În acest sens, se are în vedere că potrivit art. 43 din Legea nr. 53/2003 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, iar conform art. 2 alin. 1 din Directiva 96/71/CE „prin lucrător detașat se înțelege un lucrător care, pe o perioadă limitată, își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru diferit de cel în care lucrează în mod normal”. Totodată, art. 3 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 344/2006/art. 2 alin. (1) lit. c) din Legea 16/2017 definește salariatul detașat de pe teritoriul României ca fiind „salariatul unui angajator stabilit pe teritoriul României, care în mod normal lucrează în România, dar care este trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, atunci când angajatorul ia una dintre măsurile prevăzute la art. 4 alin. (2)”. Din aceste norme rezultă

că este de esența delegării, respectiv a detașării transnaționale (care are caracteristicile delegării reglementată de art. 43-44 din Legea nr. 53/2003 și nu a detașării prevăzută la art. 45 din același act normativ) exercitarea temporară de către salariat a activității în alt loc decât cel în care lucrează în mod normal, scopul indemnizației de delegare/detașare transnațională (a diurnei) fiind, conform legislației naționale (art. 3 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 344/2006) și a jurisprudenței CJUE (C-396/13, par. 48), de a asigura protecția socială a lucrătorului în cauză, compensând inconveniente cauzate de delegare/detașare.

Din analiza prevederilor legale antecitate se reține că în speță, nu poate fi vorba despre detașarea transnațională prevăzută în Legea nr. 344/2006, cu modificările ulterioare, respectiv de Legea nr. 16/2017, deoarece nu este îndeplinită condiția ca angajatorul stabilit pe teritoriul României să desfășoare o activitate semnificativă în țara sa de origine, pentru a putea trimite în statele membre sau pe teritoriul Confederației Elvețiene salariații săi în calitate de lucrători detașați, în cazul de față activitatea din România a SC X SRL fiind STRICT DE ADMINISTRARE. De asemenea, așa cum am arătat anterior, salariații SC X SRL nu se încadrează la definiția salariatului detașat de pe teritoriul României prevăzută la art. 3 alin. (1) lit. b) din Legea 344/2006, nefiind îndeplinită condiția că salariatul lucrează în mod normal în România și este trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, angajații societății verificate prestând servicii la clădiri situate în afara României.

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

În acest sens s-a pronunțat și Curtea de Apel Oradea, Secția a II-a civilă de contencios administrativ și fiscal, în Decizia nr. 441 din 21 mai 2019, concluziile Curții fiind că:

„Întrucât din probele administrate în cauză rezultă că în perioada 01.07.2015 - 31.12.2016 reclamanta a avut încheiate contracte de prestări servicii în construcții cu parteneri din Italia și a emis facturi doar către aceștia, angajații deplasându-se, pentru prestarea muncii, în Italia, la sediul beneficiarului lucrării, precum și faptul că aceștia din urmă nu își desfășurau în mod obișnuit activitatea în România, Curtea a constatat că nu este îndeplinită condiția caracterului temporar al prestării activității în alt loc/țară, decât cel/cea în care lucrează în mod normal, la care face referire instituția delegării, respectiv a detașării transnaționale.

*Chiar dacă angajații intimei se deplasau din România în Italia pentru a-și desfășura activitatea pe o perioadă de la o lună la trei luni, respectiv pe o perioadă limitată, nu este suficient pentru a se reține existența detașării transnaționale, **aceasta presupunând și ca lucrătorii societății să muncească în mod obișnuit pe teritoriul României. Raportat la concluzia că angajații intimei nu desfășurau temporar activitate în Italia, ci în mod obișnuit, acolo fiind locul normal al muncii, în mod nelegal sumele acordate acestora au fost calificate și tratate fiscal de către societate ca diurnă externă în loc de venituri din salarii sau asimilate salariilor, acestea din urmă fiind suspuse impozitării și luării în calcul la plata contribuțiilor de asigurări sociale obligatorii, conform art. 55 alin. (2) lit. k), art. 296³ - 296⁵ din Legea nr. 571/2003 și art. 76 alin. 2 lit. s), art. 139-140, 187-188, 204, 212 din Legea nr. 227/2015.**”*

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

Referitor la susținerea petentei că organele de control au calificat greșit natura juridică a diurnei externe, respectiv că *„activitatea prestată în străinătate de către angajații societății în perioada verificată este asimilată cu detașarea din codul muncii, ea fiind în fapt și în drept o*

delegare atipică”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, din analiza documentelor la dosar organul de soluționare reținând că organele de control analizează raporturile de muncă ale salariaților SC X SRL atât din punctul de vedere al delegării și detașării prevăzută în Codul muncii, cât și din punct de vedere al detașării salariaților în cadrul prestațiilor de servicii transnaționale, conform Directivei parlamentului european și a Consiliului 96/71/CE din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestațiilor de servicii, transpusă în legislația națională prin Legea nr. 344/2006/Legea 16/2017, **constatând faptul că aceștia nu se încadrează în nici una dintre cele trei situații. În fapt organele de control au constatat că diurna acordată de societate reprezintă venituri asimilate salariilor, salariații societății nefiind în situația de a fi delegați/detașați.**

Organul de soluționare nu se poate pronunța asupra sesizării petentei că pentru perioada verificată 1.07.2016- 31.12.2017 organele de control ar face trimitere la dispozițiile legale intrate în vigoare abia în anul 2017, în condițiile în care petenta nu precizează care ar fi acele dispoziții legale. De asemenea, din analiza actelor normative invocate de către organele de control în motivare, în Raportul de inspecție fiscală, se constată că acesta face referire la Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Legea 53/2003 privind Codul muncii, Legea 344/006 privind detașarea salariaților în cadrul prestațiilor de servicii transnaționale și la Legea 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestațiilor de servicii transnaționale, acte care acoperă întreaga perioadă verificată.

Așa cum precizează și petenta, Codul muncii nu definește diurna, ci stabilește dreptul salariaților la acordarea acesteia pe durata delegării și a detașării, iar Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal reglementează tratamentul fiscal aplicabil diurnei, dar Codul muncii definește detașarea/delegarea și condițiile în care se consideră că un angajat este detașat/delegat, doar dacă sunt acestea îndeplinite devenind incidente prevederile Codului fiscal cu privire la indemnizațiile acordate salariaților pe perioada delegării/detașării. În speță, organele de control au constatat că salariații petentei care lucrează în străinătate nu se află în situația de a fi delegați/detașați tocmai pentru că nu sunt îndeplinite criteriile specifice prevăzute de Codul muncii, astfel că nici aceste indemnizații nu pot beneficia de tratamentul fiscal prevăzut de Codul fiscal pentru indemnizațiile primite de salariați, pe perioada delegării/detașării. Petenta precizează în mod corect că „**pe durata detașării și a delegării**, salariații au dreptul la plata unei sume de bani (...)” dar salariații săi, în lipsa unui loc de muncă obișnuit în România, nu au fost în fapt delegați în UE, aceștia desfășurându-și de fapt activitatea la locul lor de muncă permanent din țările UE.

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

„art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

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

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.”

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

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

Conform prevederilor legale citate anterior, se reține că organele de inspecție fiscală pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice tranzacție/activitate nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit de contribuabil**, în sensul că o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Având în vedere că sumele acordate cu titlul de „indemnizație de delegare” intră în categoria veniturilor de natură salarială, în speță se reține că în mod legal organele de control au considerat că devin incidente prevederile art. 59 alin. (1) lit. a), art. 78 alin. (1) și (2) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la pct. 14 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, date în aplicare și au stabilit că societatea datorează impozit pe venit aferent acestora.

Legea 227/2015

„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. 78 Determinarea impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor

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

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

a) la locul unde se află funcția de bază, prin aplicarea cotei de 10% (16% până la 31.12.2017) asupra bazei de calcul determinată ca diferență între venitul net din salarii calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii în România sau în conformitate cu instrumentele juridice internaționale la care România este parte, precum și, după caz, a contribuției individuale la bugetul de stat datorată potrivit legii, și următoarele:”

Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal

„14. (1) Venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o lună conform art. 76 alin. (1) - (3) din Codul fiscal de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.”

Din aceleași considerente cu cele prezentate anterior, SC X SRL nu poate beneficia nici de prevederile art. 139, alin. (1) lit. j) din Legea 227/2015, în vigoare de la 01.01.2016, invocate în contestație, care prevăd că:

„art. 139

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

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

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

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

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

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate și faptul că argumentele prezentate de societatea contestatară nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit, pe perioada verificată, obligațiile fiscale suplimentare reprezentând contribuția angajatorului la asigurările sociale de stat, contribuția individuală la asigurările sociale de stat, contribuția angajatorului la fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuția angajatorului la bugetul asigurărilor pentru șomaj, contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj, contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate, contribuția angajatorului la fondul pentru concedii medicale, contribuția asiguratorie pentru muncă, asupra bazei impozabile determinate suplimentar și că societatea a determinat în mod eronat Contribuția de asigurări sociale datorată de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale, potrivit legii și care își desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Contribuția asiguratorie pentru muncă, datorată de către persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori și care desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în speță fiind incidente următoarele prevederi legale:

În ceea ce privește bazele de calcul și cotele pentru contribuțiile sociale aferente veniturilor din salarii ori asimilate salariilor, pentru perioada 01.07.2016-31.12.2017, se reține că acestea sunt reglementate de Titlul V din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că:

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale

„art. 136 Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii

Următoarele persoane au calitatea de contribuabili/plătitori de venit la sistemul public de pensii, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, după caz:

a) cetățenii români, cetățenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul ori reședința în România;

b) cetățenii români, cetățenii altor state și apatrizii care nu au domiciliul sau reședința în România, în condițiile prevăzute de legislația europeană aplicabilă în domeniul securității sociale, precum și de acordurile privind sistemele de securitate socială la care România este parte;

c) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, atât pe perioada în care persoanele fizice care realizează venituri din salarii ori asimilate salariilor desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;

art.137 Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale

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

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

art. 138 Cotele de contribuții de asigurări sociale datorate bugetului asigurărilor sociale de stat

Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt următoarele:

a) 26,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 15,8% pentru contribuția datorată de angajator;

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

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

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. (...)

art. 140 Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale datorate de angajatori sau persoane asimilate acestora, prevăzute la art. 136 lit. c)

Pentru persoanele prevăzute la [art. 136 lit. c\)](#), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale o reprezintă suma câștigurilor brute prevăzute la [art. 139](#), realizate de persoanele fizice care obțin venituri din salarii sau asimilate.

art. 146 Stabilirea și plata contribuțiilor de asigurări sociale

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, precum și instituțiile prevăzute la [art. 136 lit. d\) - f\)](#) au obligația de a calcula și de a reține la sursă contribuțiile individuale de asigurări sociale, precum și obligația de a calcula contribuțiile de asigurări sociale datorate de aceștia, după caz.”

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate

„art.155 Categoriile de venituri supuse contribuției de asigurări sociale de sănătate:

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

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

art. 156 Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate

Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate sunt următoarele:

a) 5,5% pentru contribuția individuală;

b) 5,2% pentru contribuția datorată de angajator.

art.157 Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor:

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

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din salarii cuprind salariile de bază sau, după caz, soldele funcțiilor de bază corespunzătoare funcțiilor în care

persoanele respective sunt încadrate în țară, la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii; (...)

art. 158 Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de angajatori sau de persoane asimilate acestora prevăzute la [art. 153](#) alin. (1) lit. f)

(1) Pentru persoanele prevăzute la [art. 153](#) alin. (1) lit. f), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute prevăzute la [art. 157](#) asupra cărora se datorează contribuția individuală.

art. 168 - Stabilirea și plata contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, precum și instituțiile prevăzute la [art. 153](#) alin. (1) lit. g) - o) au obligația de a calcula și de a reține la sursă contribuțiile individuale de asigurări sociale de sănătate, precum și obligația de a calcula contribuțiile de asigurări sociale de sănătate datorate de aceștia, după caz.”

În ceea ce privește contribuția de asigurări pentru șomaj

„art. 185 - Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări pentru șomaj

(1) Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări pentru șomaj, prevăzuți la [art. 184](#), datorează, după caz, contribuții de asigurări pentru șomaj pentru veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform [art. 76](#).

„art. 186 - Cotele de contribuții de asigurări pentru șomaj

Cotele de contribuții de asigurări pentru șomaj sunt următoarele:

- a) 0,5% pentru contribuția individuală;
- b) 0,5% pentru contribuția datorată de angajator.

art. 187 - Baza de calcul al contribuției individuale de asigurări pentru șomaj în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor

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

- a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege;

art. 188 - Baza de calcul al contribuției de asigurări pentru șomaj datorate de angajatori sau persoane asimilate acestora

Pentru persoanele prevăzute la [art. 184](#) lit. b), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări pentru șomaj prevăzută de lege reprezintă suma câștigurilor brute prevăzute la [art. 187](#), acordate persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, asupra cărora există, potrivit legii, obligația de plată a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj.

art. 190- Stabilirea și plata contribuțiilor de asigurări pentru șomaj

(1) Persoanele prevăzute la [art. 184](#) lit. b) au obligația de a calcula și de a reține la sursă contribuțiile individuale de asigurări pentru șomaj, precum și obligația de a calcula contribuțiile de asigurări pentru șomaj datorate de aceștia, după caz.”

În ceea ce privește contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate

art. 192 - Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, obligați la plata contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate

Contribuabilii/plătitorii de venit obligați la plata contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate sunt, după caz:

- a) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, pentru cetățenii români, cetățeni ai altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform

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

legii, domiciliul sau reședința în România, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte;

art. 193 - Categoriile de venituri supuse contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate

(1) Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la [art. 192](#), datorează, după caz, contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate pentru următoarele categorii de venituri:

a) veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform [art. 76](#);

art. 194 - Cota de contribuție pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate

Cota de contribuție pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate este de 0,85%.

art. 195 - Baza de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate

(1) Pentru persoanele prevăzute la [art. 192](#) lit. a) baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate din salarii și venituri asimilate salariilor, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege;

În ceea ce privește contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale

art. 201- Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de stat, obligați la plata contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale

Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de stat, obligați la plata contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, sunt, după caz:

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

art. 202

(1) Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de stat, prevăzuți la [art. 201](#), datorează, după caz, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale pentru următoarele categorii de venituri:

a) veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform [art. 76](#);

art. 203- Cotele de contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale

(1) Cota de contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale este cuprinsă între 0,15% și 0,85%, diferențiată în funcție de clasa de risc, conform legii.

art. 204- Baza de calcul al contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale

(1) Pentru persoanele prevăzute la [art. 201](#) lit. a) baza lunară de calcul al contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de angajații acestora, în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include: [Norme metodologice](#)

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege;

art. 207- Stabilirea și plata contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale

(1) Persoanele prevăzute la [art. 201](#) au obligația de a calcula contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale.

În ceea ce privește contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale

art. 210- Categoriile de venituri supuse contribuției la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale

(1) Contribuabilii/plătitorii de venit la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, prevăzuți la art. 209, datorează, după caz, contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale pentru veniturile din salarii, definite conform art. 76.

art. 211- Cota de contribuție la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale

Cota de contribuție la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajator, este de 0,25%.

art. 212- Baza de calcul al contribuției la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajatori sau persoane asimilate acestora

(1) Pentru persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator prevăzute la art. 209, baza lunară de calcul al contribuției la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de angajații care au la bază un contract individual de muncă, din salarii sau venituri asimilate salariilor, în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă;

art. 214 - Stabilirea și plata contribuției la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, prevăzute la art. 209, au obligația de a calcula contribuția de asigurare la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

Pentru perioada 01.01.2018-31.03.2020

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale

„art. 136 Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii

Următoarele persoane au calitatea de contribuabili/plătitori de venit la sistemul public de pensii, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, după caz:

a) cetățenii români, cetățenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul ori reședința în România;

art.137 Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale

(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii, prevăzuți la art.136, datorează, după caz, contribuția de asigurări sociale pentru următoarele categorii de venituri realizate din România și din afara României, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, pentru care există obligația declarării în România:

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

art.138 Cotele de contribuții de asigurări sociale

Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt următoarele:

a) 25% datorată de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale, potrivit prezentei legi; (...)

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

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

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. (...)

art. 140 Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale datorate de angajatori sau persoane asimilate acestora, prevăzute la art. 136 lit. c)

Pentru persoanele prevăzute la [art. 136](#) lit. c), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale o reprezintă suma câștigurilor brute prevăzute la [art. 139](#), realizate de persoanele fizice care obțin venituri din salarii sau asimilate.

art.146 Stabilirea și plata contribuțiilor de asigurări sociale

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora au obligația de a calcula și de a reține la sursă contribuția de asigurări sociale datorată de către persoanele fizice care obțin venituri din salarii sau asimilate salariilor. Instituțiile prevăzute la art. 136 lit. d)-f), precum și persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora au obligația de a calcula contribuția de asigurări sociale pe care o datorează potrivit legii, după caz. (...)"

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate

„art.155 **Categoriile de venituri supuse contribuției de asigurări sociale de sănătate:**

(1) Contribuabilii la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 153 alin. (1) lit. a) - d), datorează, după caz, contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru veniturile din România și din afara României, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, pentru care există obligația declarării în România, realizate din următoarele categorii de venituri:

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

art.156 Cota de contribuție de asigurări sociale de sănătate

Cota de contribuție de asigurări sociale de sănătate este de 10% și se datorează de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale de sănătate, potrivit prezentei legi.

art.157 Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor:

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

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

art. 168 - Stabilirea și plata contribuției de asigurări sociale de sănătate

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora au obligația de a calcula și de a reține la sursă contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de către persoanele fizice care obțin venituri din salarii sau asimilate salariilor."

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

În ceea ce privește contribuția asiguratorie pentru muncă

„art. 220¹ Contribuabilii care datorează contribuția asiguratorie pentru muncă

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

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

art. 220² Categoriile de venituri pentru care se datorează contribuția asiguratorie pentru muncă

(1) Contribuția asiguratorie pentru muncă se datorează pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor, definite la art.76 alin.(1)-(3), după caz, acordate de către contribuabilii prevăzuți la art.220¹ lit. a), respectiv realizate de către persoanele fizice prevăzute la art.220¹ lit. b).

art. 220³ Cota contribuției asiguratorie pentru muncă

Cota contribuției asiguratorie pentru muncă este de 2,25%.

art. 220⁴ Baza de calcul al contribuției asiguratorii pentru muncă

(1) Baza lunară de calcul al contribuției asiguratorii pentru muncă o reprezintă suma câștigurilor brute realizate din salarii și venituri asimilate salariilor, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:

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

Se reține că legislația prevede că angajatorii au obligația de a calcula impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale și fondurile speciale aferente veniturilor de natură salarială prin aplicarea cotelor legale la valoarea fondului de salarii brute realizate lunar de salariați, iar angajații datorează contribuții sociale prin aplicarea cotelor legale asupra unei baze lunare de calcul constituită din salariile individuale brute, realizate lunar, inclusiv sporurile și adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de muncă, respectiv asupra veniturilor brute reprezentând drepturi salariale sau de natură salarială, realizate lunar de angajat/ asigurat.

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

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

- a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*
- b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;*
- c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;*
- d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;*

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;

k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

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

art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

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

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

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

Organul de soluționare reține că în contestația formulată petenta nu sesizează erori referitor la modul de calcul al bazei impozabile suplimentare asupra căreia au fost stabilite impozitele și contribuțiile pe veniturile din salarii și asimilate salariilor din Decizia de impunere F-X/07.08.2020, ci aduce critici privind încadrarea sumelor acordate cu titlul de diurnă la venituri asimilate salariilor.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat sume asimilate salariilor, sumele cu titlu de diurnă acordate de SC X SRL angajaților care desfășurau activitate în afara țării, iar urmare a faptului că unitatea verificată nu a determinat, înregistrat în evidența contabilă și declarat la organul fiscal de administrare impozitele și contribuțiile sociale datorate de angajați și angajator pentru aceste sume, cu toate obligațiile ce decurg, au procedat la stabilirea impozitelor și contribuțiilor aferente.

3) Referitor la facilitățile fiscale prevăzute la art. 60 pct. 5, art. 138¹, art. 140 alin. (2), art. 154 alin. (1) lit. r) și art. 220³ alin. (2) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, care se acordă angajaților și angajatorilor din domeniul construcțiilor

În urma verificărilor efectuate, echipa de control a constatat că societatea a aplicat eronat facilitățile prevăzute la art. 60 pct. 5 din Codul fiscal, pentru perioada aprilie 2019-martie 2020, în condițiile în care salariații societății erau detașați în străinătate.

În motivarea contestației, societatea apreciază că a aplicat corect facilitatea pentru construcții pentru perioada aprilie 2019- martie 2020, deoarece a îndeplinit condițiile prevăzute de lege, respectiv a realizat o cifră de afaceri de min. 80% din activități conform codului CAEN 4321 și a asigurat angajaților săi un salariu brut de 3.000 lei. Aceasta susține că în mod greșit organul fiscal a considerat că sunt incidente dispozițiile cuprinse în O.M.F. nr. 611/2019, anexa nr. 6 și a asimilat diurnele acordate cu venituri din salarii/salariile personalului detașat.

Referitor la facilitățile fiscale prevăzute la art. 60 pct. 5, art. 138¹, art. 140 alin. (2), art. 154 alin. (1) lit. r) și art. 220³ alin. (2) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, care se acordă angajaților și angajatorilor din domeniul construcțiilor, introduse prin OUG nr. 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, se reține că acestea au în vedere implementarea Acordului încheiat între Guvernul României și Federația Patronatelor Societăților din Construcții privind măsuri pentru o creștere economică sustenabilă a României, bazată pe investiții, în următorii 10 ani, semnat în 29.11.2018 prin care acest domeniu este declarat ca fiind sector prioritar, de importanță națională pentru economia românească în perioada 2019-2028.

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

Având în vedere motivele adoptării măsurilor legislative privind acordarea unor facilități fiscale pentru sectorul construcțiilor, respectiv:

- declararea sectorului construcții, sector prioritar de importanță națională pentru economia românească pe următorii 10 ani, începând cu 1 ianuarie 2019;
- în unele sectoare adiacente activității de construcții, care asigură materii prime și materiale de construcții, există o concurență ridicată a importurilor de astfel de produse;
- activitatea de construcții este decisivă pentru realizarea proiectelor de investiții publice și private;
- implementarea unor măsuri care să asigure un cadru legislativ propice pe piața forței de muncă în construcții, având în vedere faptul că sectorul construcțiilor se confruntă cu dificultăți legate de asigurarea cu forță de muncă specializată și cu migrarea acesteia în afara teritoriului României;

facilitățile fiscale nu pot fi acordate angajaților și angajatorilor care desfășoară activitate în domeniul construcțiilor în afara teritoriului României, întrucât acordarea acestora nu și-ar mai atinge scopul pentru care au fost instituite.

În acest sens prevederile Ordinului nr. 2165/837/743/2019 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a formularului 112 „Declarație privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate” dispun că **”Facilitățile fiscale prevăzute la art. 60 pct. 5, art. 138¹, art. 154 alin. (1) lit. r) și art. 220³ alin. (2) din Codul fiscal nu se acordă pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor realizate de salariații detașați”.**

Prin urmare, pentru perioada cuprinsă între 01.01.2019-21.07.2019, legiuitorul a prevăzut că pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor realizate de către salariații detașați în baza unui contract individual de muncă, în țară sau în străinătate, nu se acordă facilitățile fiscale introduse prin OUG nr. 114/2018.

Începând cu data de 22 iulie 2019, odată cu intrarea în vigoare a OUG nr. 43/2019 pentru modificarea și completarea unor acte normative care privesc stabilirea unor măsuri în domeniul investițiilor, prevederile OUG nr. 114/2019 au fost modificate în sensul că facilitățile fiscale pentru sectorul construcții, se acordă tuturor persoanelor fizice care realizează venituri din salarii și asimilate salariilor, indiferent de raportul juridic generator de venituri cu precizarea că în cazul contribuțiilor sociale obligatorii, facilitățile fiscale se acordă numai raporturilor juridice stabilite în baza contractelor individuale de muncă, inclusiv în cazul contractelor individuale de muncă cu timp parțial, dacă sunt îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute la art. 60 pct. 5 din Codul fiscal în vigoare începând cu data de 22 iulie 2019.

De asemenea, conform Ordinului nr. 3063/1376/1430/2019 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, **facilitățile fiscale se acordă persoanelor fizice detașate pe teritoriul României, dacă entitatea la care sunt detașate desfășoară activități în domeniul construcțiilor, îndeplinește cumulativ condițiile prevăzute la art. 60 pct. 5 din Codul fiscal și dacă aceasta efectuează plata drepturilor salariale pe perioada detașării. Se reține deci că **facilitățile fiscale nu se acordă persoanelor fizice care sunt detașate în afara României.****

Astfel, **salariații detașați** în afara României, **nu beneficiază** de acordarea facilităților fiscale nici în perioada 01.01.2019-21.07.2019, nici în perioada de după 21.07.2019.

În acest sens art. 6 din Anexa la Ordinul nr. 239/24.07.2019 pentru aprobarea metodologiei privind mecanismul de calcul al cifrei de afaceri, menționează și clarifică faptul că **„art. 6 - În cazul societăților care au sucursale, filiale sau puncte de lucru, calculul cifrei de afaceri se realizează pentru activitatea desfășurată pe teritoriul României la nivelul societății.”**, fiind evident faptul că măsura acordării facilităților fiscale în domeniul construcțiilor vizează numai activitățile desfășurate pe teritoriul României.

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru aprilie 2019- martie 2020, societatea a aplicat în mod eronat prevederile art. 60 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, care dispun că:
„art. 60 Scutiri

Sunt scutiți de la plata impozitului pe venit următorii contribuabili:

5. persoanele fizice, pentru veniturile realizate din salarii și asimilate salariilor prevăzute la art. 76 alin. (1) - (3), în perioada 1 ianuarie 2019 - 31 decembrie 2028 inclusiv, pentru care sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

a) angajatorii desfășoară activități în sectorul construcții care cuprind:

(i) activitatea de construcții definită la codul CAEN 41.42.43 - secțiunea F - Construcții;

(ii) domeniile de producere a materialelor de construcții, definite de următoarele coduri CAEN:"

SC X SRL trebuind să calculeze, rețină și să declare la bugetul de stat impozit pe veniturile din salarii conform art. 78 alin. (1), art. 80 alin. (1) și art. 81 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

„art. 78 Determinarea impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor

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

art. 80 Termenul de plată a impozitului

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

art. 81 Obligații declarative ale plătitorilor de venituri din salarii

(1) Plătitorii de salarii și de venituri asimilate salariilor au obligația să completeze și să depună Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate pentru fiecare beneficiar de venit, până la termenul de plată a impozitului, inclusiv.”

Totodată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru aprilie 2019- martie 2020, societatea a calculat și virat în mod eronat suma de X12 lei cu titlul de contribuție asiguratorie pentru muncă în domeniul construcțiilor, aplicând dispozițiile art. 220³ alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*„art. 220³- **Cota contribuției asiguratorie pentru muncă***

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

SC X SRL datorând în fapt, pentru această perioadă, contribuției asiguratorie pentru muncă în cotă de 2,25%, în conformitate cu dispozițiile art. 220³ alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, antecitat.

De asemenea, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru aprilie 2019- martie 2020, societatea a reținut și virat în mod eronat suma de X11 lei cu titlul de Contribuție de asigurări sociale datorată de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale, potrivit legii și care își desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicând dispozițiile art. 138¹ alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*„art. 138¹- **Prevederi speciale pentru domeniul construcțiilor***

(1) În perioada 1 ianuarie 2019 - 31 decembrie 2028 inclusiv, pentru persoanele fizice care realizează venituri din salarii și asimilate salariilor realizate în baza contractelor individuale de muncă încheiate cu angajatori care desfășoară activități în sectorul construcții și care se încadrează în condițiile prevăzute la art. 60 pct. 5, cota contribuției de asigurări sociale prevăzută la art. 138 lit. a) se reduce cu 3,75 puncte procentuale.”

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

SC X SRL trebuind în fapt, pentru această perioadă, să rețină și să vireze contribuției de asigurări sociale în cotă de 25%, în conformitate cu dispozițiile art. 138 lit. (a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, antecitat.

Drept urmare, considerând cele menționate anterior la punctele 1-3, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) ***neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”***
urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de **X1 lei, Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de **X2 lei**, Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de **X3 lei**, Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de **X4 lei**, Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de **X5 lei**, Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de **X5 lei**, Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de **X6 lei**, Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de **X7 lei**, Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de **X8 lei**, Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de **X9 lei**, Contribuție asiguratorie pentru muncă în sumă de **X10 lei**, Contribuția de asigurări sociale datorată de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale, potrivit legii și care își desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în sumă de **-X11 lei**, Contribuția asiguratorie pentru muncă, datorată de către persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori și care desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în sumă de **-X12 lei**.**

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

D E C I D E

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. X S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/07.08.2020, emisă de A.J.F.P. Alba, pentru **suma totală de T lei, din care:**

- X1 lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X2 lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X3 lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X4 lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X5 lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X5 lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X6 lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X7 lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;

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

- X8 lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X9 lei Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- X10 lei Contribuție asiguratorie pentru muncă;
- -X11 lei Contribuția de asigurări sociale datorată de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale, potrivit legii și care își desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- -X12 lei Contribuția asiguratorie pentru muncă, datorată de către persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori și care desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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