

DECIZIA nr.3113

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii 2 a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice -Inspectie Fiscala, prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de Societatea X -IN INSOVENTA.

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie Fiscala si priveste obligatiile fiscale principale, care se compun din:

- impozit pe veniturile din salarii;
- contributii individuale de asigurari sociale retinuta de la asigurati ;
- contributii pentru asigurari sociale de sanatate retinuta de la asigurati ;
- contributie asiguratorie pentru munca;

Societatea X formuleaza contestatie si impotriva Dispozitiei de masuri emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie Fiscala.

Contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat prin remiterea acestuia sub semnatura administratorului special , conform adresei existenta in copie la dosarul cauzei iar contestatia a fost depusa, inregistrata la A.J.F.P., conform stampilei registraturii institutiei aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269, art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de Societatea X-IN INSOLVENTA.

I. Societatea X SRL -IN INSOLVENTA formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala si Dispozitiei de masuri si solicita admiterea contestatiei si anularea actelor administrativ fiscale contestate si exonerarea sa de la plata obligatiilor fiscale stabilite prin actele administrativ fiscale contestate.

Motive procedurale;

1)Societatea contestatara considera ca actul administrativ fiscal contestat a fost emis cu incalcarea principiilor fiscale si a normelor de procedura.

Invoca dispozitiile art.4 din Codul de procedura fiscala si sustine ca , in general, determinarea bazei de impunere si a impozitelor/taxelor are la baza principiul legalitatii si trebuie sa se intemeieze pe stabilirea situatiei fiscale reale, regula care nu a fost

respectata la intocmirea Raportului de inspectie fiscala si emiterea Deciziei de impunere; conform art.6 din Codul de procedura fiscala organul fiscal trebuie sa adopte o solutie care sa fie intemeiata pe prevederi legale precum si pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza raportat la momentul luarii unei decizii; conform art.7 din Codul de procedura fiscala, in baza rolului sau activ si cu respectarea regulilor de conduita, organul fiscal trebuie sa examineze, din oficiu, in mod obiectiv, starea de fapt "sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului in functie de toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.

Societatea contestatara sustine ca din analiza deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala se extrag urmatoarele concluzii:

- in perioada noiembrie 2017-iulie 2018 mai multi angajati ai societatii au desfasurat activitate in Belgia in baza contractului incheiat cu societate din Belgia.

- in perioada ianuarie 2018-septembrie 2018, angajatii societatii au desfasurat activitate in Franta, Italia si Belgia in baza contractelor incheiate cu B si P.

- impozitul pe venit stabilit suplimentar vizeaza perioada ianuarie 2017-septembrie 2018, desi organele de inspectie fiscala au retinut ca raporturile comerciale vizate au deputat in noiembrie 2017 respectiv ianuarie 2018.

- s-a ignorat faptul ca incetarea raportului contractual cu societatea din Belgia a avut loc din motive independente de vointa partilor contractante;

- metoda de control a fost "verificarea exhaustiva"astfel incat starea de fapt retinuta ar fi trebuit sa fie detaliata si completa, insa organul fiscal nu analizeaza toate imprejurarile edificatoare in vederea realizarii unor constatari complete care sa permita luarea unei decizii pertinente ;

Societatea contestatara sustine ca stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare de plata nu se intemeiaza pe situatia fiscala reala a X ci are un vadiit caracter speculativ iar situatia de fapt descrisa in actul administrativ fiscal contestat nu corespunde realitatii.

Invoca dispozitiile art.12 din Codul de procedura fiscala potrivit caruia relatiile dintre contribuabil/platitor si organul fiscal trebuie sa fie fundamentate pe buna credinta si sustine ca analiza efectuata nu este axata pe activitatea concreta desfasurata de societate ci pe speculatiile organului fiscal, fiind inlaturate de catre acesta orice elemente reale de natura a conduce la alte constatari.

2.Societatea contestatara invoca nulitatea absoluta a Deciziei de impunere contestata pe motiv ca aceasta nu este motivata in fapt si in drept, fiind incalcate dispozitiile art.97 si art.46 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala .Sustine ca motivarea actului administrativ fiscal in fapt si in drept este conform jurisprudentei si doctrinei unanime o conditie de forma a acestuia.

Societatea contestatara sustine ca in speta, organul fiscal retine aspecte de fapt contradictorii care au stat la baza emiterii deciziei de impunere ; nu au fost descrise actiunile societatii, concrete si dovedite , in baza carora s-a ajuns la concluzia ca Societatea X datoreaza sumele stabilite suplimentar.

Nu se arata in continutul deciziei de impunere:

- de ce sunt inlaturate dispozitiile Legii nr.126/1996 privind ratificarea Conventiei dintre Guvernul Romaniei si Guvernul Regatului Belgiei pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit si pe capital, in ciuda faptului ca societatea prin reprezentant a invocat aceste dispozitii legale;

- neindeplinirea perioadei de 183 de zile in decursul a 12 luni s-a produs ca urmare unui eveniment extern, independent de vointa societatii si imprevizibil; societatii i-a fost

imposibil sa prevada la inceputul derularii contractului cu partenerul intracomunitar , ca in iulie 2018 aceste raporturi vor inceta . Societatea sustine ca a declarat, retinut si virat impozitul in Belgia inca din noiembrie 2017 conform dispozitiilor legale in materie.

-organul fiscal retine relativ la plata impozitului pe veniturile din salarii , reau-credinta a societatii, desi a achitat acest impozit statului belgian intr-un quantum superior celui care ar fi trebuit , in opinia organului fiscal, achitat statului roman;

-achitarea impozitului pe veniturile din salarii statului roman conform deciziei de impunere contestate, ar insemna aplicarea dublei impuneri a perioadei noiembrie 2017-iulie 2018;

-reconsiderarea diurnelor ca fiind venituri de natura salariala se bazeaza pe cateva exemple care sunt scoase din context si nu sunt supuse unei analize pertinente prin raportare la specificul activitatii respectivilor angajati cu tot ceea ce insemna aceasta-cheltuieli de hrana, transport; considera ca nu sunt luate in considerare toate elementele care permit unui angajator sa acorde diurne diferite, intre minimul si maximul prevazut de lege, in functie de specificul locului de munca , raportat la zona, distanta, functia detinuta si perioada de activitate efectiva prin raportare la criteriile anterioare;

In ceea ce priveste motivarea de drept, societatea considera ca indicarea sumara si transcrierea unor dispozitii legale realizate intr-o maniera pur formala, fara corelarea acestor dispozitii cu constatarea de fapt, nu poate reprezenta o motivare suficienta a Deciziei de impunere.Modul in care a fost conceputa si redactata decizia de impunere reprezinta a grava incalcare a drepturilor recunoscute de lege, sanctiunea fiind nulitatea actului administrativ fiscal.

Lipsa motivarii atat in fapt cat si in drept reprezinta o incalcare efectiva a dreptului la aparare respectiv a art.6 din Conventia Europeana a Drepturilor Omului, incalcare care a fost sanctionata constant de catre Curtea Europeana a Drepturilor Omului.

Societatea contestata sustine ca in speta, baza de impunere si obligatiile fiscale preexistente controlului fiscal au fost justificate prin documente(facturi fiscale, contracte, inregistrarile din contabilitate, declaratii fiscale, devize, rapoarte) si sustine ca si organul fiscal avea obligatia sa justifice baza de impunere si obligatiile fiscale stabilite.

Invoca in sustinere Hotararea CEDO data in cauza Anghel impotriva Romaniei potrivit careia garantarea dreptului la aparare si asigurarea unui proces echitabil trebuie respectat nu doar de instantele de judecata ci si de catre orice structura administrativa care interpreteaza si aplica legea.

Arata ca aceeasi opinie este impartasita si de jurisprudenta nationala, facand astfel referire la Decizia pronuntata de Curtea de Apel Timisoara si Decizia pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie.

De asemenea, invoca dispozitiile art.41 si art.51 din Carta Drepturilor Fundamentale ale Uniunii Europene, potrivit carora orice persoana are dreptul de a beneficia, in ceea ce priveste problemele sale, de un tratament impartial, echitabil si intr-un termen rezonabil din partea institutiilor, organelor, oficiilor si agentiilor Uniunii, acest drept incluzand si obligatia administratiei de a-si motiva deciziile.

Pe fondul cauzei, Societatea X arata ca, conform obiectului de activitate autorizat a incheiat mai multe contracte cu partenerii comunitari sau nationali.

Astfel a incheiat Contractul cu partenerul belgian (obiect-constructii montaj instalatii electrice, sanitare, lucrari de tubulatura si izolatii pe teritoriul statului belgian); Contractul cu B SRL si Contractul cu P SRL(obiect-prestari diverse servicii-montare echipamente la diferite hale etc, conform comenzilor de la parteneri).Arata ca, prestarea serviciilor aferenta acestor contracte a fost realizata de societate cu angajatii proprii incadrati cu contracte de munca, care au fost delegati in acest scop in Belgia, Franta si Italia.

Referitor la impozitul pe veniturile din salarii pentru angajatii detasati in Belgia, societatea contestatara sustine ca impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor pentru salariatii care au desfasurat activitate in Belgia a fost declarat, retinut si achitat in Belgia, conform art.16 din Conventia pentru evitarea dublei impuneri dintre Romania si Belgia, ratificata prin Legea nr.26/1996.Perioada prezumata de lucru in Belgia pentru persoanele in cauza era mai lunga de 183 zile, documentul portabil A1 fiind obtinut pentru o perioada de 1 an, insa neimplinirea perioadei de 183 de zile in decursul a 12 luni s-a produs ca urmare unui eveniment extern, independent de vointa societatii. Societatea sustine ca i-a fost imposibil sa prevada la inceputul contractului cu partenerul comunitar ca in iulie 2018 aceste raporturi vor inceta iar aceasta a declarat, retinut si virat impozitul in Belgia inca din noiembrie 2017 conform dispozitiilor legale in materie.

In aceste conditii, societatea contestatara considera ca achitarea impozitului pe veniturile din salarii statului roman , conform deciziei contestate, ar insemna aplicarea unei duble impuneri aferenta aceleasi perioade noiembrie 2017-iulie 2018, deoarece impozitul a fost deja achitat statului belgian.Precizeaza ca impozitul achitat in Belgia este superior celui care se pretinde a fi achitat conform actului administrativ fiscal contestat.

Fata de cele prezentate, societatea contestatara considera ca , in mod gresit , organul fiscal a stabilit impozit pe veniturile din salarii pentru angajatii care au fost delegati in Belgia si care nu au ramas in Belgia pe o perioada care sa depaseasca 183 de zile in cursul oricarei perioade de 12 luni.

Referitor la diurna achitata salariatilor, societatea contestatara sustine ca a achitat diurna salariatilor trimisi la munca in strainatate avand in vedere dispozitiile art.44 alin.(2) din Codul muncii ; indemnizatia de delegare, cunoscuta sub denumirea de diurna se acorda pe zi calendaristica, atat pentru deplasarile in interiorul tarii cat si pentru cele in strainatate.

Societatea contestatara sustine ca nu a facut altceva decat sa se conformeze si sa aplice dispozitiile legale referitoare la plata cheltuielilor de transport, cazare si diurna salariatilor care au efectuat deplasari externe pentru lucrarile contractate de societate.Activitatea desfasurata de salariatii in strainatate a constat in prestarea unor servicii(constructii-montaj) in contul si pentru angajatorul din Romania , conform contractelor incheiate cu partenerii externi.Sustine ca a respectat dispozitiile art.12 alin.(1) din Regulamentul (CE) nr.883/2004 al Parlamentului European si al Consiliului privind coordonarea sistemelor de securitate sociala.

Societatea contestatara sustine ca a prezentat organului fiscal pontajele referitoare la salariatii care au lucrat in strainatate precum si ordinele de deplasare.

Cu privire la Dispozitia privind masurile stabilite de organul de inspectie fiscala , societatea contestatara sustine ca aceasta este netemeinica din urmatoarele motive:

Prin aceasta dispozitie s-a dispus ca masura depunerea de catre societate a "declaratiei privind obligatiile de plata a contributiilor sociale , impozitului pe venit si evidenta nominala a persoanelor asigurate" rectificativa , pentru perioada 01.11.2017-30.09.2018, corect completata avand in vedere constatările inscrise in raportul de inspectie fiscala.

Societatea contestatara sustine ca a contestat raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere astfel ca, punerea in aplicare a dispozitiei privind masurile stabilite de organul de inspectie fiscala depinde de solutia ce va fi pronuntata urmare solutionarii contestatiei.

Pentru motivele prezentate in contestatia formulata, societatea contestatara solicita si anulara Dispozitiei privind masurile stabilite de organul de inspectie fiscala .

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice au stabilit in sarcina Societatii X, obligatii fiscale suplimentare, care se compun din:

- impozit pe veniturile din salarii;
- contributii individuale de asigurari sociale retinuta de la asigurati ;
- contributii pentru asigurari sociale de sanatate retinuta de la asigurati ;
- contributie asiguratorie pentru munca;

Din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice, cu privire la obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata, contestate de societate, respectiv impozitul pe venituri din salarii , rezulta:

Urmare verificarii s-a constatat ca Societatea, in calitate de prestator a incheiat cu societatea belgiana in calitate de beneficiar subcontractul avand ca obiect prestarea de servicii de constructii montaj (instalatii sanitare, instalatii electrice, lucrari de tubulatura si izolatii, etc.) pe teritoriul statului belgian.

Societatea X SRL a efectuat prestarea serviciilor, conform subcontractul , cu angajatii proprii.

In ceea ce priveste angajatii societatii contestatare, din analiza documentelor prezentate de societate in timpul controlului, organele de inspectie fiscala au constatat:

- persoanele respective au incheiate contracte individuale de munca cu Societatea X SRL, pe functiile de electrician in constructii, instalator apa canal, izolator termic, sudor;
- in contractele de munca la rubrica locul de munca este prevazut ca *“Activitatea se desfasoara la sediul nostru, cu posibilitatea ca salariatul sa munceasca in diverse locuri. Data fiind natura activitatii angajatorului, salariatului i se poate solicita sa lucreze la oricare din clientii sau asociatii sai din Romania sau din strainatate, conform prevederilor aplicabile din Codul Muncii.”*

-salariul de baza brut lunar este de.. in cazul functiilor de electrician in constructii, izolator termic, etc. si de.. lei in cazul functiilor de instalator apa canal, sudor, etc, forma de salarizare fiind regie orara;

-la contractele individuale de munca s-au intocmit acte aditionale. Deoarece in contractul individual de munca se precizeaza faptul ca salariatului i se poate solicita sa lucreze la oricare din clientii sau asociatii angajatorului din Romania sau din strainatate, prin actul aditional la contractul individual de munca s-a stabilit faptul ca salariatii vor fi detasati. In documentul respectiv locul detasarii este înscris generic Belgia. Durata detasarii este de 12 luni cu posibilitatea de prelungire. Conform actului aditional salariul ramane neschimbat fata de suma inscrisa in contractul individual de munca, plata salariului fiind facuta in lei si respectiv euro aferent diurnei cu posibilitatea conversiei in lei. Angajatul va beneficia de certificatul A 1 conform legislatiei muncii din Belgia. Transportul dus intors intre Romania si Belgia este asigurat de catre Societatea X SRL inclusiv pentru perioada de concediu, iar cazarea este asigurata gratuit angajatului pe toata perioada delegarii. Transportul de la locul cazarii si pana la locul desfasurarii activitatii este asigurat gratuit de catre Societatea X SRL pe toata perioada delegarii;

-Societatea X a obtinut pentru angajatii detasati in Belgia, de la Casa Nationala de Pensii Publice, certificatul A1 care atesta mentinerea titularului la sistemul de securitate sociala din statul de trimitere (Romania), iar durata activitatii inscrisa in documentul

respectiv este de 1 an de zile de la data inceperii acesteia.

Conform statelor de plata prezentate de societate, s-a constatat ca pe perioada noiembrie 2017-2018 (perioada in care salariatii societatii au fost trimisi la munca in Belgia pentru efectuarea lucrarilor de constructii montaj in baza contractului incheiat cu societatea belgiana) aceasta a calculat, inregistrat si declarat la organul fiscal teritorial din Romania doar contributiile sociale obligatorii conform prevederilor legale in vigoare pe aceasta perioada, pentru veniturile din salarii conform contractelor individuale de munca.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a calculat impozit pe veniturile din salarii datorat bugetului statului roman pentru angajatii proprii detasati in Belgia in baza contractului incheiat cu societatea belgiana.

Societatea a pus la dispozitia organului de inspectie fiscala o situatie cu impozitul pe venit retinut in Belgia, propriilor salariati (sume calculate conform legislatiei belgiene), sume care au fost inscrise in statele de plata intocmite in Romania la rubrica alte retineri.

In statele de plata intocmite in Romania, societatea a in scris venitul brut al fiecarui salariat detasat in Belgia in baza contractului incheiat cu societatea belgiana, suma din care s-au sczut contributiile sociale obligatorii retinute de la angajat, rezultand venitul net. Societatea a in scris la rubrica alte retineri din statul de plata suma reprezentand impozit pe venit retinuta in Belgia, valoare care a fost sczuta din venitul net, rezultand astfel un rest de plata.

Conform conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Belgia, remuneratiile pe care un rezident al statului roman le primeste pentru o activitate salariala exercitata in Belgia sunt impozabile in Romania daca salariatul ramane in Belgia o perioada sau perioade care nu depasesc in total 183 de zile in cursul oricarei perioade de 12 luni; remuneratiile sunt platite de catre persoana care angajeaza si care nu este rezidenta a statului belgian si sarcina remuneratiilor nu este suportata de catre un sediu permanent sau o baza fixa pe care cel care angajeaza le are in celalalt stat.

Din analiza documentelor prezentate de societatea contestatara (state de plata, pontaje, contracte individuale de munca, etc., anexa nr. 4 la raportul de inspectie fiscala) a rezultat faptul ca o parte din salariatii detasati in Belgia nu au ramas in tara respectiva pe perioade care sa depaseasca 183 de zile in cursul oricarei perioade de 12 luni.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca salariatii societatii au fost detasati in Belgia pe perioada noiembrie 2017- iulie 2018. Dupa incetarea detasarii unii dintre salariati nu au mai continuat relatiile contractuale cu societatea verificata in timp ce altii au continuat aceasta relatie, fapt ce rezulta din statele de plata, pontaje si contracte individuale de munca.

Luand in considerare dispozitiile din Conventia de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Belgia, organele de inspectie fiscala au constatat ca dreptul de impunere in ceea ce priveste impozitul pe venitul din salarii pentru angajatii detasati in Belgia, revine statului roman iar Societatea X datoreaza impozit pe venitul din salarii pentru angajatii detasati in Belgia care nu au ramas in tara respectiva perioade care sa depaseasca 183 de zile in cursul oricarei perioade de 12 luni si care au continuat relatiile contractuale generatoare de venituri din salarii cu angajatorul Societatea X dupa incheierea perioadei de delegare in tara respectiva.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au calculat impozit pe venitul din salarii suplimentar de plata prin aplicarea cotelor de impozit de 16% (in perioada noiembrie - decembrie 2017), respectiv 10 % (in perioada ianuarie - iulie 2018) asupra venitului net in scris in statele de plata ale societatii, pentru angajatii care au fost detasati in Belgia pe perioade de timp care nu au depasit 183 de zile in cursul oricarei perioade de 12 luni si care la incheierea perioadei de detasare au continuat relatiile contractuale generatoare de venituri din salarii cu angajatorul Societatea X; impozitul pe veniturile din

salarii stabilit suplimentar a fost de.. asupra bazei impozabile, modul de calcul fiind prezentat în anexa nr. 9 la raportul de inspectie fiscala.

2.Cu privire la obligatiile fiscale stabilite suplimentar reprezentand impozit pe veniturile din salarii, contributiile individuale de asigurari sociale retinuta de la asiguratii, contributiile pentru asigurari sociale de sanatate retinuta de la asiguratii, contributie asiguratorie pentru munca, contestate de societate, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

Urmare verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X a incheiat 2 contracte de prestari de servicii, unul cu Societatea B si unul cu Societatea P.

Conform celor doua contracte, Societatea X, in calitate de prestator, se obliga sa presteze catre cele doua societati, in calitate de beneficiari, diferite servicii convenite prin anexe la cele doua contracte. Conform contractelor incheiate cele doua societati au sediul situat in aceeași locatie, iar cele doua contracte au fost semnate de catre aceeași persoana, in calitate de administrator.

In timpul controlului reprezentantul legal al societatii contestatare a prezentat comenzile emise de Societatea B care constituie anexe la contract, din care rezulta ca locul prestarii serviciilor este atat in România cat si in strainatate; de asemenea au fost prezentate si comenzile Societatii P din care rezulta ca prestarea de servicii se realizeaza in strainatate.

In comenzile care au adresa lucrarilor in Romania sunt inscrise diferite societati din Romania, care sunt clientii SC B si in care sunt prevazute serviciile ce urmeaza a fi prestate de Societatea X (servicii de montare echipamente electrice la diferite hale, montaj echipament tip vollera pentru productia de oua de consum, etc.); in comenzi este inscris termenul de incepere si de finalizare a lucrarilor, pretul montajului precum si costurile/responsabilitatile montajului, respectiv la rubrica costurile/responsabilitatile montajului sunt prevazute urmatoarele informatii:

- costurile de transport sunt suportate de Societatea X;
- asistenta tehnica la montaj, training, scolarizare si scule de montaj sunt suportate de Societatea B;

- costurile cu cazarea, descarcarea materialelor, stivuitoarele, inlaturarea ambalajelor, toaleta mobile si paza santier sunt suportate de diferite societati comerciale - clientii Societatii B.

In comenzile care au adresa lucrarilor in strainatate sunt inscrise diferite societati comerciale din Italia, Belgia, Franta, clientii ai Societatii B si Societatii P; in comenzi este specificata natura serviciilor prestate de Societatea X si anume servicii de montare echipamente - vollera in ferme pentru cresterea galinaceelor etc.; este inscris termenul de incepere si de finalizare a lucrarilor, pretul montajului precum si costurile/responsabilitatile montajului.

In rubrica costurile/responsabilitatile montajului sunt prevazute urmatoarele informatii;

- costurile cu cazarea, masa, transportul sunt suportate de Societatea X pentru toate lucrarile contractate de la Societatea P si pentru lucrarile contractate de la Societatea B cu exceptia lucrarilor din Italia, unde cazarea este suportata de clientii externi;

- asistenta tehnica la montaj si sculele pentru montaj sunt suportate de Societatea P si Societatea B;

- descarcarea materialelor, stivuitoarelor, inlaturarea ambalajelor, toaleta mobile si paza santierului sunt suportate de catre diferite societati din strainatate- clientii Societatii P si Societatii B.

Prestarile de servicii care fac obiectul celor doua contracte de mai sus au fost efectuate de Societatea X cu proprii angajati.

In timpul controlului, administratorul societatii a pus la dispozitia organului de inspectie o situatie cu respectivii angajati, din care rezulta ca:

-persoanele respective au incheiate contracte individuale de munca cu SC X pe functii de lacatus - montator;

-in contractele de munca la rubrica locul de munca este prevazut ca *“Activitatea se desfasoara la sediul societatii, cu posibilitatea ca salariatul sa munceasca in diverse locuri. Data fiind natura activitatii angajatorului, salariatului i se poate solicita sa lucreze la oricare din clientii sau asociatii sai din Romania sau din strainatate, conform prevederilor aplicabile din Codul Muncii.”*

-salariul de baza brut lunar este de ..., sefii de echipe avand un salariu lunar de ... lei, forma de salarizare fiind regie lunara;

-la contractele individuale de munca s-au intocmit acte aditionale. Deoarece în contractul individual de munca se precizeaza faptul ca salariatului i se poate solicita sa lucreze la oricare din clientii sau asociatii angajatorului din Romania sau din strainatate, prin actul aditional la contractul individual de munca s-a stabilit faptul ca salariatii vor fi delegati; in acest document se prevede ca locul delegarii, inscris generic, este in Italia/Franta/Belgia la lucrarile firmei; durata delegarii este de 12 luni cu posibilitatea de prelungire. Conform actului aditional salariul ramane neschimbat fata de suma înscrisa in contractul individual de munca, plata salariului fiind facuta in lei si respectiv euro aferent diurnei cu posibilitatea conversiei în lei. Angajatul va beneficia de certificatul A1 conform legislatiei muncii din Italia, Franta si Belgia, transportul dus - intors intre Romania si cele trei tari este asigurat de Societatea X inclusiv pentru perioada de concediu, iar cazarea este asigurata gratuit angajatului pe toata perioada delegarii. Transportul de la locul cazarii si pana la locul desfasurarii activitatii este asigurat gratuit de Societatea X pe toata perioada delegarii;

-Societatea X a obtinut pentru angajatii pe care i-a trimis in delegatie în alte tari membre UE de la Casa Nationala de Pensii Publice certificatul A1 care atesta mentinerea titularului la sistemul de securitate sociala din statul de trimitere (Romania), iar durata activitatii inscrisa in document este de 1 an de zile de la data inceperii acesteia.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada ianuarie - septembrie 2018 in baza contractelor incheiate cu Societatea B si Societatea P angajatii societatii au fost delegati pe diferite santiere situate in Romania, Italia, Franta si Belgia. Societatea X a asigurat transportul pe propria cheltuiala a angajatilor in Romania si din Romania pana la adresele din Italia, Belgia si Franta unde sunt amplasate santierele, transportul fiind asigurat cu microbuze inchiriate de societate de la Societatea B, costul combustibilului fiind de asemenea suportat de Societatea X.

Societatea X a suportat si costurile cu cazarea salariatilor delegati in Italia, Belgia, Franta. Spre exemplificare; facturile de cazare au fost emise.. (Belgia),.. (Franta) pe numele societatii X.

Conform statelor de plata prezentate de societatea contestatara in timpul controlului s-a constatat ca pe perioada ianuarie 2018 (luna din care salariatii societatii au fost delegati in strainate pentru efectuarea lucrarilor de constructii montaj in baza contractelor incheiate cu Societatea B si Societatea P) - septembrie 2018 societatea a calculat, inregistrat si declarat la organul fiscal teritorial contributiile sociale obligatorii si impozit pe veniturile din salarii pentru veniturile din salarii conform sumelor înscrise in contractele individuale de munca, sume influentate cu numarul de ore pontate avand in vedere faptul ca societatea verificata utilizeaza salarizarea in regie lunara.

Din verificarile efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca, pe langa

drepturile salariale stipulate in contractele individuale de munca, salariatii trimisi la munca in Romania si in strainatate pentru efectuarea lucrarilor de constructii montaj in baza contractelor incheiate cu Societatea B SRL si Societatea P, incaseaza sume de bani cu titlu de diurna. Aceste sume au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii in conturi de cheltuieli si nu au fost considerate venituri din salarii si in consecinta acestea nu au fost incluse in baza de calcul a impozitului pe venitul din salarii si a contributiilor sociale obligatorii.

Pentru delegarile efectuate in Romania societatea a acordat o diurna constanta de ..lei/zi de delegare.

Pentru delegarile efectuate in Italia, Franta si Belgia societatea a acordat sume de bani cu titlu de diurna. Situatiile cu sumele incasate individual de fiecare angajat in parte si documentele de plata a diurnelor sunt prezentate in anexa nr. 6 la raportul de inspectie fiscala.

In timpul controlului ,societatea a prezentat ordine de deplasare intocmite pentru persoanele trimise în delegatie in cele trei tari Italia, Belgia,Franta; in ordinul de deplasare se precizeaza faptul ca sumele de bani acordate cu titlu de diurna sunt acordate in baza HG 518/1995.

Din analiza sumelor de bani acordate cu titlu de diurna organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a acordat aceste sume de bani in valori variabile, valori care difera de la o perioada la alta pentru acelasi salariat, precum si sume de bani care difera de la salariat la salariat.

Cu ocazia efectuării unui control inopinat la Societatea X, prin nota explicativa (anexa nr. 7) ,organele de inspectie au solicitat informatii administratorului special al societatii, care prin raspunsul formulat , cu privire la valoarea variabila a diurnele a afirmat ca "Valorile difera in functie de atitudinea fata de munca si de responsabilitatea fiecarui angajat. Dat fiind ca aceste aspecte nu sunt constante si valorile au variat".

Sumele cele mai mari cu titlu de diurne au fost acordate in perioada ianuarie 2018 - septembrie 2018 salariatilor cu functii de conducere, situatie care confirma afirmatiile administratorului special al societatii cu privire la acordarea de sume de bani cu titlu de diurne in functie de responsabilitati.

Organele de inspectie fiscala arata ca, diurna este definita ca fiind suma de bani acordata salariatului pentru acoperirea cheltuielilor zilnice de hrana, a celor marunte uzuale, precum si a costului transportului în interiorul localitatii in care isi desfasoara activitatea. Ori, acordarea ei diferentiat atat pe salariat în functie de lucrari cat si intre salariatii conduce la concluzia ca aceste sume de bani sunt platite in fapt in functie de aptitudinile, randamentul si de calitatea muncii depuse de fiecare salariat, acestea fiind atributele unei remuneratii pentru munca depusa in baza unei activitati dependente stabilita între un angajator si salariat, drepturi banesti ce izvoresc din raportul de munca si de care beneficiaza angajatul detasat. Acest mod de acordare a unei diurne variabile urmareste individualizarea salariilor in functie de capacitati, aptitudini si efortul fiecarui angajat in parte si nu are legatura cu acoperirea unor cheltuieli zilnice ale persoanei care este delegata, respectiv nu este destinata compensarii inconvenientelor cauzate de delegare, care constau in indepartarea salariatului de mediul sau obisnuit.

Din verificarile efectuate s-a constatat faptul ca valoarea sumelor cu titlu de diurne acordate salariatilor depasesc sumele reprezentand salariul net in scris in statele de plata ale aceleiasi perioade, in cazurile cele mai extreme valoarea diurnelor depasind si de 10 ori valoarea salariului net .

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a ales sa platesca in statul resedinta respectiv in Romania, contributiile sociale aferente salariilor acordate angajatilor sai pe teritoriul Italiei, Frantei si Belgiei, obtinand in acest

sens de la autoritatile romane certificatele A1, motiv pentru care statele de mai sus nu au perceput contributiile aferente acestor salarii.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca prin documentele intocmite formal si prin utilizarea artificiala a notiunii de diurna, societatea contestatara creeaza aparenta platii unei diurne in scopul evitarii platii impozitului pe venit si a contributiilor sociale obligatorii aferente acestor sume. In aparenta, societatea isi respecta obligatiile impuse de normele nationale si europene respectiv Codul muncii, Directiva 96/71/CE, Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, in ceea ce priveste plata salariilor catre salariatii detasati prin faptul ca asigura acestora o suma de bani care depaseste in cele mai multe cazuri minimul obligatoriu al salariatului din statul in care isi desfasoara activitatea angajatii insa, in fapt este o disimulare pentru ca in Romania, pentru partea cea mai importanta a sumei primite, societatea nu retine impozitele si contributiile obligatorii, prevalandu-se in mod formal de diurna.

Astfel, s-a constatat ca prin acest mod s-a prejudiciat atat bugetul de stat (prin neachitarea impozitului pe venitul din salarii si a contributiilor sociale obligatorii) cat si angajatii (prin faptul ca se retin contributiile la un nivel minim - situatie care genereaza un nivel minim al pensiei) or directivele UE chiar asta urmaresc, evitarea dezavantajarii angajatilor prin asigurarea unui nivel al protectiei sociale corespunzator nivelului de contributii sociale aferent tarii in care isi desfasoara activitatea.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au considerat sumele de bani acordate de societate, cu titlu de diurna salariatilor detasati in Italia, Franta si Belgia sa presteze servicii conform contractelor incheiate cu Societatea P si Societatea B ca reprezentand drepturi de natura salariala, urmare reincadrarii acestora in baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organul de inspectie fiscala a procedat la recalcularea impozitului pe venit si a contributiilor sociale obligatorii aferente sumelor acordate de Societatea X SRL cu titlu de diurna angajatilor proprii, sumele acordate reprezentand venituri nete.

Referitor la modul de stabilire a sumelor suplimentare de plata, datorate pentru veniturile de natura salariala, pentru determinarea venitului brut impozabil organele de inspectie fiscala au avut in vedere suma neta (venitul net) primita de angajati pe perioada 01.01.2018-30.09.2018, conform anexelor la raportul de inspectie fiscala care a fost ajustata prin procedeul sutei micorate in ceea ce priveste impozitul pe veniturile din salarii si contributiile datorate de asigurati.

Astfel, pe perioada 01.01.2018-30.09.2018, in conformitate cu prevederile art.78 alin.(1) si (2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit de plata suplimentar impozit pe venitul din salarii asupra bazei impozabile determinata conform anexelor la raportul de inspectie fiscala.

Pe perioada 01.01.2018-30.09.2018, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata suma cu titlu de contributii individuale de asigurari sociale retinute de la asigurati asupra bazei impozabile reprezentand fond de salarii determinat suplimentar de organele de inspectie fiscala urmare reintregirii acestuia cu sumele platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Franta, Belgia si Italia.

Contributiile individuale de asigurari sociale retinute de la asigurati au fost stabilite in conformitate cu art.136 lit.a), art.137 alin.(1) lit.a), art.138 alin.(1) lit.a) si art.139 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.01.2018-30.09.2018, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata suma cu titlu de contributii de asigurari sociale de sanatate retinute

de la asigurați asupra bazei impozabile reprezentând fond de salarii determinat suplimentar de organele de inspecție fiscală urmare reintregirii acestuia cu sumele nete în cuantum.. platite de societate cu titlu de diurna angajaților care au desfășurat activitate în Franța, Belgia și Italia.

Contribuțiile de asigurări sociale de sănătate reținute de la asigurați a fost stabilite în conformitate cu prevederile art.153, art.156, art.157 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe perioada 01.01.2018-30.09.2018, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată contribuție asiguratorie pentru munca asupra bazei impozabile determinată urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajaților care au desfășurat activitate în Franța, Belgia și Italia.

Contribuția asiguratorie pentru munca a fost stabilită în conformitate cu prevederile art.220 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

III. Luând în considerare constatările organelor fiscale, motivele prezentate de societatea contestată, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada de impunere, se rețin următoarele:

A).Motive procedurale;

În ceea ce privește afirmatia societății contestată potrivit căreia actul administrativ fiscal contestat a fost emis cu încălcarea dispozițiilor art.4, art.6 și art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, menționăm:

La art.4 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

"Principiul legalității

(1) Creanțele fiscale și obligațiile corespunzătoare ale contribuabilului/platitorului 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/platitorului sau ale altor persoane implicate în procedură."

iar la art.6 și art.7 din același act normativ, invocate de societatea contestată, se prevede:

-art.6

"(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța starilor 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 cauza raportat la momentul luării unei decizii."

-art.7

"(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța starilor 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 cauza raportat la momentul luării unei decizii.

(3) *Organul fiscal este îndreptatit 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/platitorului. 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 examinarilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege."*

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că, creanțele fiscale și obligațiile corespunzătoare ale contribuabilului sunt cele prevăzute de lege iar organul fiscal are obligația de a asigura respectarea dispozițiilor legale privind realizarea drepturilor și obligațiilor contribuabilului.

Totodată, organul fiscal este îndreptatit să aprecieze în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin relevanța stării de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederi legale și constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

De asemenea, organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt fiscală în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

Se reține că, organul fiscal decide asupra volumului examinarilor în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și limitele prevăzute de lege.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că la stabilirea stării de fapt fiscale a contribuabilului X SRL organele de inspecție fiscală au analizat documentele prezentate de societate în timpul controlului, au solicitat informații suplimentare reprezentantului legal al societății, au luat în considerare informațiile existente în baza de date ANAF și urmări utilizării acestor probe coroborate cu prevederile legale aplicabile pe perioada verificată, au stabilit obligații fiscale suplimentare prin Decizia de impunere.

Potrivit art.14 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

"(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora. "

Referitor la afirmatia societății contestată potrivit căreia impozitul pe venit stabilit suplimentar vizează perioada ianuarie 2017-septembrie 2018, deși organul fiscal reține că raporturile comerciale vizate au debutat în noiembrie 2017 respectiv ianuarie 2018, menționăm:

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că perioada avizată și verificată cu privire la impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor a fost 01.01.2017-30.09.2018 în condițiile în care societatea a avut angajați pe această perioadă; obligațiile fiscale stabilite suplimentar prin Decizia de impunere sunt aferente perioadei noiembrie 2017 -septembrie 2018, acestea fiind stabilite urmări analizării

operatiunilor efectuate de Societatea X cu Societatea din Belgia in baza Contractului respectiv Societatea X cu Societatile B si P in baza Contractului respectiv Contractului...

Se retine ca, pe perioada 01.01.2017-31.10.2017, organele de inspectie fiscala nu au constatat diferente in ceea ce priveste impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor fata de sumele inscrise in declaratiile fiscale depuse de contribuabil la organul fiscal teritorial.

Potrivit prevederilor art.117 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare ;

"(1) Inspectia fiscala se efectueaza în cadrul termenului de prescriptie a dreptului de a stabili creante fiscale.

(2) Selectarea perioadelor care vor fi supuse inspectiei fiscale se efectueaza de organul fiscal în functie de riscul fiscal identificat. Inspectia fiscala se poate extinde, cu respectarea alin. (1) si asupra celorlalte perioade fiscale neverificate. "

Din prevederile legale enuntate se retine ca inspectia fiscala se efectueaza in cadrul termenului de prescriptie a dreptului de a stabili creante fiscale iar selectia perioadelor care vor fi supuse inspectiei fiscale se efectueaza de organul fiscal in functie de riscul fiscal identificat.

In speta, se retine ca perioada 01.01.2017-30.09.2018 supusa verificarii, nu era prescrisa la data efectuarii inspectiei fiscale, iar organele de inspectie fiscala in mod legal au constatat ca raporturile comerciale vizate au debutat in noiembrie 2017 respectiv ianuarie 2018, dupa cum rezulta din documentele existente la dosarul cauzei si au in scris in actul administrativ fiscal perioada 01.01.2017-30.09.2018 care a fost supusa verificarii, conform avizului de inspectie fiscala.

Cu privire la afirmatia societatii contestatare potrivit careia organul de inspectie fiscala a ignorat faptul ca incetarea raportului contractual cu societatea din Belgia a avut loc din motive independente de vointa partilor contractante precizam faptul ca organul fiscal are obligatia de a examina starea de fapt in mod obiectiv si in limitele stabilite de lege iar in speta s-a constatat ca societatea nu a respectat prevederile art.76 alin.(4) lit.o) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, pentru situatia nou creata.

Afirmatia societatii contestatare potrivit careia organele de inspectie fiscala au folosit metoda de control exhaustiva dar nu au retinut toate imprejurarile edificatoare in vederea realizarii unor constatari complete nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care, in speta , dupa cum s-a aratat si mai sus, organele de inspectie fiscala au analizat documentele si operatiunile inregistrate in evidentele contabile de societate respectiv contractele individuale de munca, statele de plata ale angajatilor, documentele privind plata impozitului pe veniturile din salarii , deducerile personale, fisele fiscale, actele de banca si de casa , conturile 421" Personal-Salarii datorate", 444 "Impozitul pe venituri de natura salariilor" , conturile de cheltuieli din balantele de verificare lunara, registrul"Cartea mare" , au solicitat informatii suplimentare reprezentantului legal al societatii, informatii din baza de date ANAF si urmare coroborarii probelor administrate in cauza in raport de prevederile legale aplicabile pe perioada verificata, au reincadrat operatiunile in cauza si au stabilit suplimentar de plata obligatii fiscale de natura salariala prin actul administrativ fiscal contestat.

Prin urmare, in speta nu poate fi vorba ca actul administrativ fiscal contestat ar fi fost emis cu incalcarea principiilor fiscale respectiv principiul legalitatii si a normelor de procedura legala in conditiile in care organele de inspectie fiscala au luat in considerare mijloacele de proba prezentate de societate in vederea stabilirii starii de fapt fiscale; mai

mult argumentele prezentate in contestatie nu sunt intemeiate de dovezi obiective .

In ceea ce priveste afirmatia societatii contestatare potrivit careia relatiile dintre contribuabil/platitor si organul fiscal trebuie sa fie fundamentate pe buna credinta, conform prevederilor art.12 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare ,mentionam ca in speta nu poate fi invocat faptul ca organele de inspectie fiscala nu ar fi respectat principiului buneii credinte.

Buna credinta se prezuma potrivit unui principiu larg recunoscut de dreptul civil roman, consacrat prin art.14(2) din Legea nr.287/2009, republicata, privind Codul civil iar reaua credinta trebuie dovedita, conditie care nu este indeplinita de societatea contestatara.

Totodata, se retine ca potrivit Deciziei Curtii Constitutionale nr.73/1995, exercitarea abuziva a unui drept se produce numai in situatia in care dreptul se realizeaza in alt scop decat acela pentru care legea l-a recunoscut, situatie care nu se circumscrie spetei, societatea contestatara neinvocand niciun argument in acest sens.

2. In ceea ce priveste invocarea nulitatii absolute a Deciziei de impunere pe motiv ca aceasta nu este motivata in fapt si drept, mentionam:

In drept, la art.46 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se precizeaza:

“2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde urmatoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis si data de la care îsi produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului/platitorului si, daca este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/platitor;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele si calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) semnatura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum si stampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestatiei si organul fiscal la care se depune contestatia;*
- j) mentiuni privind audierea contribuabilului/platitorului.”*

La art.1 din acelasi act normativ se stipuleaza:

“În întelesul prezentului cod, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

1. actul administrativ fiscal - actul emis de organul fiscal în exercitarea atributiilor de administrare a impozitelor, taxelor si contributiilor sociale, pentru stabilirea unei situatii individuale si în scopul de a produce efecte juridice fata de cel caruia îi este adresat;”

La art.97 " Forma si continutul deciziei de impunere" din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

"Decizia de impunere trebuie sa cuprinda, pe lânga elementele prevazute la art. 46, si tipul creantei fiscale, baza de impozitare, precum si cuantumul acesteia, pentru fiecare perioada impozabila."

In ceea ce priveste formularul "Decizie de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice, modalitatea de completare a acesteia este reglementata de Ordinul Presedintelui ANAF nr.3709/2015 privind aprobarea modelului si continutului formularului Decizie de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice, care la Anexa 2 precizeaza:

"Formularul "Decizie de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice" reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala pentru stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare principale aferente diferentelor de baze de impozitare constatate, precum si pentru solutionarea cu inspectie fiscala anticipata a decontului de taxa pe valoarea adaugata cu sume negative cu optiune de rambursare, în situatia în care suma aprobata la rambursare difera de cea solicitata.[...]"

Informatiile din continutul formularului "Decizie de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice" se vor completa dupa cum urmeaza:

1. *"Date de identificare ale contribuabilului/platitorului" cuprind urmatoarele informatii:*

- denumirea completa a contribuabilului/platitorului;
- cod de identificare fiscala definit potrivit prevederilor Codului de procedura fiscala;

- numar de înregistrare la registrul comertului;

- domiciliul fiscal.

2. *"Date privind obligatia fiscala" cuprind:*

2.1.1. *Obligatii fiscale principale suplimentare: se completeaza câte un tabel pentru fiecare obligatie fiscala stabilita suplimentar cu urmatoarele informatii:[...]"*

2.1.2. *"Motivul de fapt": se înscriu modul în care contribuabilul/platitorul verificat a efectuat si evidentiat o operatiune (tranzactie), modul de respectare a legislatiei fiscale si contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situatiilor de fapt aferente, precum si consecintele fiscale (influentele) asupra obligatiei fiscale verificate.*

2.1.3. *"Temeiul de drept": se va înscrie detaliat si clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevazute de lege, cu prezentarea concisa a textului de lege pentru cazul constatat.[...]"*

2.2.2 *"Motivul de fapt": se înscrie modul în care contribuabilul a respectat*

prevederile legale privind stabilirea bazei impozabile, potrivit situatiilor de fapt fiscale, cu prezentarea consecintelor fiscale asupra TVA datorate pe perioada verificata.

2.2.3 "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevazute de lege, cu prezentarea concisa a textului de lege pentru cazul constatat.

3. "Data comunicarii" reprezinta data la care se efectueaza comunicarea actului administrativ fiscal în conditiile art. 47 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, dupa cum urmeaza:

4. "Termenul de plata": Diferentele de impozit, taxa sau contributie stabilita suplimentar se platesc potrivit art. 156 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, cu modificarile si completarile ulterioare, în functie de data comunicarii prezentei, astfel:

- pâna la data de 5 a lunii urmatoare inclusiv, când data comunicarii este cuprinsa în intervalul 1 - 15 din luna;

- pâna la data de 20 a lunii urmatoare inclusiv, când data comunicarii este cuprinsa în intervalul 16 - 31 din luna.

5. Mentiuni privind audierea contribuabilului si, respectiv, informarea acestuia despre aspectele constatate si consecintele fiscale.

Se precizeaza ca aceste mentiuni se regasesc la capitolul "Discutia finala" din raportul de inspectie fiscala, anexat.

6. Dispozitii finale"

Avand in vedere prevederile legale enuntate si analizand Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice, se retine ca aceasta a fost emisa in conformitate cu prevederile Ordinului Presedintelui ANAF nr.3709/2015 privind aprobarea modelului si continutului formularului Decizie de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice si contine elementele prevazute de art.46, art.97 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, anterior enuntate.

De asemenea, mentionam ca Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala.

Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca organele de inspectie fiscala au analizat documentele si informatiile prezentate de societate in baza carora acestea si-au format convingerea ca, pe perioada verificata societatea datoreaza bugetului de stat impozitul pe veniturile din salarii in conditiile in care s-a constatat ca pe perioada noiembrie 2017-iulie 2018 , societatea nu a retinut, declarat si virat bugetului de stat, impozitul pe veniturile din salarii pentru angajatii care au fost delegati in Belgia pe perioade de timp care nu au depasit 183 de zile în cursul oricarei perioade de 12 luni si care la incheierea perioadei de delegare au continuat relatiile contractuale cu angajatorul Societatea X.

De asemenea s-a constatat ca, pe perioada 01.01.2018-30.09.2018, societatea a

achitat sume de bani angajatilor detasati in Italia, Franta si Belgia sa efectueze prestari de servicii, conform contractelor incheiate cu Societatea P si Societatea B, fara sa retine impozitele si contributiile obligatorii aferente, prevalandu-se in mod formal de faptul ca aceste suma reprezinta diurna.

Urmare incadrarii operatiunilor in cauza ,organele de inspectie fiscala au considerat sumele de bani acordate de societate , cu titlu de diurna salariilor detasati in Italia, Franta si Belgia sa presteze servicii conform contractelor incheiate cu Societatea P si Societatea B, ca reprezentand drepturi de natura salariala, au reintregit fondul de salarii cu suma neta (venitul net) primita de angajati pe perioada 01.01.2018-30.09.2018, conform anexelor la raportul de inspectie fiscala cu valoarea contributiilor individuale datorate de angajati , stabilind astfel un fond de salarii suplimentar asupra caruia s-au stabilit contributi individuale de asigurari sociale, contributi de asigurari sociale de sanatate retinute de la asigurati, contributie asiguratorie pentru munca in conformitate cu prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe acesta perioada.

In conformitate cu prevederile art.78 alin.(1) si (2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit de plata suplimentar impozit pe venitul din salarii asupra bazei impozabile determinata conform anexelor la raportul de inspectie fiscala.

Detalierea din punct de vedere valoric a impozitului pe veniturile din salarii , a contributiilor sociale este inregistrata in Raportului de inspectie fiscala precum si anexele la Raportul de inspectie fiscala.

In ceea ce priveste argumentul societatii contestatare potrivit careia din cuprinsul deciziei sunt inlaturate dispozitiile Legii nr.126/1996 privind ratificarea Conventiei dintre Guvernul Romaniei si Guvernul Regatului Belgiei pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit si pe capital, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care organele de inspectie fiscala au facut referire la art.16 din Conventie potrivit caruia , remuneratiile pe care un rezident al statului roman le primeste pentru o activitate salariala exercitata in Belgia sunt impozabile in Romania daca salariatul ramane in Belgia o perioada sau perioade care nu depasesc in total 183 de zile în cursul oricarei perioade de 12 luni, remuneratiile sunt platite de catre persoana care angajeaza si care nu este rezidenta a statului belgian si sarcina remuneratiilor nu este suportata de catre un sediu permanent sau o baza fixa pe care cel care angajeaza le are in celalalt stat.

In consecinta, societatea contestatara datoreaza impozit pe venit din salarii pentru angajatii proprii care au fost delegati in Belgia, care nu au ramas in tara respectiva perioada care sa depasesca 183 zile in cursul oricarei perioade de 12 luni si care au continuat relatiile comerciale generatoare de venituri din salarii cu angajatorul dupa incheierea perioadei de delegare .

Faptul ca neimplinirea perioadei de 183 de zile in decursul a 12 luni s-a produs ca urmare a unui eveniment extern , independent de vointa societatii contestatare , nu impiedica statul roman sa-si exercite dreptul de a percepe impozit pe venitul din salarii in conformitate cu prevederile legale.Impozitul datorat statului roman se calculeaza conform legislatiei romanesti .

In conditiile in care s-a produs un eveniment extern , imprevizibil, societatea contestatara avea obligatia sa analizeze starea de fapt fiscala si in consecinta sa aplice prevederile Legii nr.126/1996 privind ratificarea Conventiei dintre Guvernul Romaniei si Guvernul Regatului Belgiei pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit si pe capital si prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul

fiscal respectiv art.76 alin.4 lit.o).

In ceea ce priveste argumentul societatii contestatare potrivit careia ar fi achitat impozitul pe veniturile din salarii in Belgia iar achitarea impozitului pe veniturile din salarii conform deciziei atacate ar insemna o dubla impunere aferenta perioadei noiembrie 2017- iulie 2018, mentionam:

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca societatea a achitat impozit pe veniturile din salarii in Belgia doar pe perioada noiembrie 2017- martie 2018.

In conditiile in care dreptul de impunere asupra veniturilor din salarii revine statului roman, prin actiunile societatii si in concordanta cu prevederile Legii nr.126/1996 privind ratificarea Conventiei dintre Guvernul Romaniei si Guvernul Regatului Belgiei pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit si pe capital, art.26 ,se vor regulariza sumele respective.

In ceea ce priveste argumentul societatii contestatare potrivit careia reconsiderarea diurnelor ca fiind venituri de natura salariala se bazeaza pe cateva exemple scoase din context si nu sunt supuse unei analize pertinente prin raportare la specificul activitatii respectivilor angajati cu tot ceea ce insemna aceasta relativ cheltuieli de hrana, transport, acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care prin actul administrativ fiscal organele de inspectie fiscala au analizat toate elementele (specificul locului de munca, raportat la zona, distanta , functie detinuta) in baza documentelor prezentate de societate precum si prevederilor legale aplicabile spetei, pentru identificarea starii de fapt fiscala .

Cu privire la exemplele inscrise in Raportul de inspectie fiscala acestea sunt pertinente, ele releva cu exactitate starea de fapt fiscala; angajatii societatii lucrau in echipe, pe aceleasi santiere, activitatea acestora fiind aceeasi conform functiilor detinute, insa sumele de bani platite cu titlu de diurna au fost diferite de la luna la luna, de la angajat la angajat.

Cu privire la argumentul societatii contestatare potrivit caruia Decizia de impunere contestata nu ar fi motivata in drept aratam ca la pct.2.1.3 "Motivul de drept" din Decizia de impunere precum si Raportul de inspectie fiscala, sunt prezentate articolele de lege in baza carora au fost stabilit suplimentar, obligatiile fiscale reprezentand impozit pe veniturile din salarii si contributiile sociale .

Faptul ca societatea este nemultumita de concluziile organelor de inspectie fiscala nu insemna ca decizia atacata nu indeplineste conditiile de forma si este nemotivata.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta, cu privire la obligatiile fiscale stabilite suplimentar nu are nicio justificare reala in conditiile in care organele de inspectie fiscala au mentionat in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice si Raportul de inspectie fiscala rationamentul pentru care au stabilit obligatii fiscale pe perioada supusa inspectiei fiscale.

Potrivit prevederilor art.174 si art.175 din Codul de procedura civila actul administrativ fiscal este lovit de "*nulitate absoluta atunci cand cerinta nerespectata este instituita printr-o norma care ocroteste un interes public.*" respectiv "*Actul de procedura este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi înlaturata decât prin desfiintarea acestuia.*", iar in speta nu este cazul, motiv pentru care se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru

acest capat de cerere.

In conformitate cu prevederile art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din urmatoarele situatii:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competenta;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului/platitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art. 46 alin. (6), precum si organul fiscal emitent;

c) este afectat de o grava si evidenta eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o grava si evidenta eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, daca acestea ar fi fost înlaturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”

Se retine ca, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrativ fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la articolul de lege mai sus enuntat.

In consecinta, actul administrativ fiscal contestat, in speta Decizia de impunere a fost intocmita cu respectarea prevederilor legale aplicabile in materie, motiv pentru care sustinerea societatii contestatoare potrivit careia actul administrativ fiscal este nul nu este intemeiata iar actul administrativ fiscal nu poate fi anulat pe motive procedurale, contestatia fiind neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Deoarece exceptiile de procedura ridicate de societatea contestatoare au fost respinse ca neintemeiata, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de Societatea X cu privire la obligatiile fiscale reprezentand impozitul pe veniturile din salarii, contributi individuale de asigurari sociale retinute de la asigurati, contributi pentru asigurari sociale de sanatate retinute de la asigurati, contributie asiguratorie pentru munca.

B) Fondul cauzei

1) Referitor la impozitul pe veniturile din salarii stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere, contestat de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte daca Societatea X datoreaza bugetului de stat impozitul pe veniturile din salarii stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala asupra salariilor platite angajatilor detasati in Belgia pe o perioada de timp care nu a depasit 183 de zile in cursul oricarei perioade de 12 luni si care la incheierea perioadei de delegare au continuat relatiile contractuale generatoare de venituri din salarii cu angajatorul.**

In fapt, Societatea X, in calitate de prestator a incheiat cu societatea belgiana in calitate de beneficiar subcontractul avand ca obiect prestarea de servicii de constructii montaj (instalatii sanitare, instalatii electrice, lucrari de tubulatura si izolatii, etc.) pe teritoriul statului belgian.

Societatea X a efectuat prestarea serviciilor, conform contractului de sus mentionat, cu angajatii proprii.

Pentru angajatii detasati sa lucreze in Belgia, Societatea X a obtinut de la Casa Nationala de Pensii Publice, certificatul A1 care atesta mentinerea titularului la sistemul de securitate sociala din statul de trimitere (Romania), iar durata activitatii inregistrata in documentul respectiv este de 1 an de zile de la data inceperii acesteia.

Conform statelor de plata prezentate de societate, s-a constatat ca pe perioada noiembrie 2017-iulie 2018 (perioada in care salariatii societatii au fost trimisi la munca in Belgia pentru efectuarea lucrarilor de constructii montaj in baza contractului incheiat cu societatea belgiana) societatea contestatara a calculat, inregistrat si declarat la organul fiscal teritorial din Romania doar contributiile sociale obligatorii conform prevederilor legale in vigoare pe aceasta perioada, pentru veniturile din salarii conform contractelor individuale de munca.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a calculat, retinut, declarat si virat impozitul pe veniturile din salarii datorat bugetului statului roman pentru angajatii proprii detasati in Belgia in baza contractului incheiat cu societatea belgiana.

In timpul controlului societatea a pus la dispozitia organului de inspectie fiscala o situatie cu impozitul pe venit retinut propriilor salariati in Belgia (sume calculate conform legislatiei belgiene), sume care au fost inscrise in statele de plata intocmite in Romania, la rubrica alte retineri.

In statele de plata intocmite in Romania, societatea a inregistrat venitul brut al fiecarui salariat detasat in Belgia in baza contractului incheiat cu societatea belgiana, suma din care s-au sczut contributiile sociale obligatorii retinute de la angajat, rezultand un venit net; la rubrica alte retineri din statul de plata societatea a inregistrat suma reprezentand impozit pe venit retinuta in Belgia, valoare care a fost sczuta din venitul net, rezultand astfel un rest de plata.

Din analiza documentelor prezentate de societatea contestatara (state de plata, pontaje, contracte individuale de munca, etc., anexa nr. 4 la raportul de inspectie fiscala) a rezultat faptul ca o parte din salariatii detasati in Belgia nu au ramas in tara respectiva pe perioade care sa depaseasca 183 de zile in cursul oricarei perioade de 12 luni.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca salariatii societatii au fost detasati in Belgia pe perioada noiembrie 2017- iulie 2018 iar dupa incetarea detasarii unii dintre salariatii nu au mai continuat relatiile contractuale cu societatea verificata in timp ce altii au continuat aceasta relatie, fapt ce rezulta din statele de plata, pontaje si contracte individuale de munca.

Avand in vedere dispozitiile din Conventia de evitate a dublei impuneri dintre Romania si Belgia, organele de inspectie fiscala au constatat ca dreptul de impunere in ceea ce priveste impozitul pe venitul din salarii pentru angajatii detasati in Belgia, revine statului roman iar Societatea X datoreaza impozit pe venitul din salarii pentru angajatii detasati in Belgia care nu au ramas in tara respectiva perioade care sa depaseasca 183 de zile in cursul oricarei perioade de 12 luni si care au continuat relatiile contractuale generatoare de venituri din salarii cu angajatorul Societatea X.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au calculat impozitul pe veniturile din salarii datorat statului roman, prin aplicarea cotelor de impozit de 16% (in perioada noiembrie - decembrie 2017), respectiv 10 % (in perioada ianuarie - iulie 2018) asupra venitului net inregistrat in statele de plata ale societatii, pentru angajatii care au fost detasati in Belgia pe perioade de timp care nu au depasit 183 de zile in cursul oricarei perioade de 12 luni si care la incheierea perioadei de delegare au continuat relatiile contractuale cu angajatorul Societatea X; impozitul pe veniturile din salarii a fost stabilit suplimentar asupra bazei impozabile in conformitate cu prevederile art.76 alin.(4) lit.o) si art.78 din Legea nr.227/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

În contestația formulată referitor la acest capăt de cerere societatea contestată susține că impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor pentru salariații care au desfășurat activitate în Belgia a fost declarat, reținut și achitat în Belgia, conform art.16 din Convenția pentru evitarea dublei impuneri dintre România și Belgia, ratificată prin Legea nr.26/1996. Perioada prezumată de lucru în Belgia pentru persoanele în cauză era mai lungă de 183 zile, documentul portabil A1 fiind obținut pentru o perioadă de 1 an, însă neîmplinirea perioadei de 183 de zile în decursul a 12 luni s-a produs ca urmare unui eveniment extern, independent de voința societății. Societatea susține că i-a fost imposibil să prevadă la începutul contractului cu partenerul comunitar că în iulie 2018 aceste raporturi vor înceta iar aceasta a declarat, reținut și virat impozitul în Belgia încă din noiembrie 2017 conform dispozițiilor legale în materie.

În aceste condiții, societatea contestată consideră că achitarea impozitului pe veniturile din salarii statului român, conform deciziei contestate, ar însemna o dublă impunere aferentă aceleiași perioade noiembrie 2017-iulie 2018, deoarece impozitul a fost achitat deja statului belgian. Precizează că impozitul achitat în Belgia este superior celui care se pretinde a fi achitat conform actului administrativ fiscal contestat.

În drept, în speta sunt aplicabile prevederile art.58, art.59, art.61, art.76 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.58

“Următoarele persoane datorează plata impozitului conform prezentului titlu și sunt numite în continuare contribuabili:

- a) persoanele fizice rezidente;*
- b) persoanele fizice nerezidente care desfășoară activitate independentă prin intermediul unui sediu permanent în România;*
- c) persoanele fizice nerezidente care desfășoară activități dependente în România;*
- d) persoanele fizice nerezidente care obțin venituri prevăzute la art. 129.”*

-art.59

“(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;*
- b) în cazul persoanelor fizice rezidente, altele decât cele prevăzute la lit. a), veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României, începând cu data de la care acestea devin rezidenți în România;”*

-art.61

“Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:[...]

- b) venituri din salarii și asimilate salariilor, definite conform art. 76;”*

-art.76

“(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

indemnizatiile pentru incapacitate temporara de munca acordate persoanelor care obtin venituri din salarii si asimilate salariilor.[...]

“(4) Urmatoarele venituri nu sunt impozabile, în întelesul impozitului pe venit:

o) sumele sau avantajele primite de persoane fizice din activitati dependente desfasurate într-un stat strain, indiferent de tratamentul fiscal din statul respectiv, inclusiv din activitati dependente desfasurate la bordul navelor si aeronavelor operate în trafic international. Fac exceptie veniturile salariale platite de catre sau în numele unui angajator care este rezident în România ori are sediul permanent în România, care sunt impozabile în România numai în situatia în care România are drept de impunere;”

La pct.12 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.74 alin.(4) lit.o) din Cod , se prevede:

“(20) Veniturile din salarii obinute de contribuabilii prevazuti la art. 59 alin. (1) lit. a) si alin. (2) din Codul fiscal pentru activitatea desfasurata într-un stat cu care România are încheiata convenie de evitare a dublei impuneri si care sunt platite de catre sau în numele unui angajator care este rezident în România sau are sediul permanent în România sunt impozabile în România daca persoana fizica este prezenta în acel stat pentru o perioada care nu depaseste perioada prevazuta în conventia de evitare a dublei impuneri încheiata de România cu statul în care se desfasoara activitatea si veniturile din salarii nu sunt suportate de un sediu permanent al angajatorului care este rezident în România.[...]

(23) În situatia în care contribuabilii prevazuti la art. 59 alin. (1) lit. a) si alin. (2) din Codul fiscal urmeaza sa desfasoare activitatea dependenta în alt stat într-o perioada mai mare decât perioada prevazuta în conventia de evitare a dublei impuneri încheiata de România cu statul în care se desfasoara activitatea, dar detasarea acestora înceteaza înainte de perioada prevazuta în conventie, dreptul de impunere a veniturilor din salarii revine statului român, astfel:

a) în situatia în care persoana fizica își continua relatia contractuala generatoare de venituri din salarii cu angajatorul, veniturile aferente perioadelor anterioare pentru care nu s-a calculat, nu s-a retinut si nu s-a virat impozitul pe salarii se impun separat fata de drepturile lunii curente, prin aplicarea cotei de impozit asupra bazei de calcul determinate separat pentru fiecare luna. Impozitul astfel calculat se retine de catre angajator din veniturile din salarii începând cu luna încetarii detasarii si pâna la lichidarea impozitului. Impozitul se recupereaza într-o perioada cel mult egala cu perioada în care persoana fizica a fost detasata în strainatate.

Angajatorul, la solicitarea autoritatii fiscale, prezinta documente care atesta încetarea detasarii, respectiv documentul/documente care atesta data sosirii în România a persoanei detasate;

b) în situatia în care persoana fizica nu mai are relatii contractuale generatoare de venituri din salarii cu angajatorul si acesta din urma nu poate

efectua reținerea diferentelor de impozit, regularizarea impozitului datorat de persoana fizică se realizează de către organul fiscal competent pe baza declarației privind veniturile realizate din străinătate.”

La art.16 din Legea nr.126/1996 privind ratificarea Convenției dintre Guvernul României și Guvernul Regatului Belgiei pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, se prevede:

"Profesii dependente

1. Sub rezerva dispozițiilor art. 17, 19, 20 și 21, salariile și alte remunerații similare, pe care un rezident al unui stat contractant le primește pentru o activitate salariată, nu sunt impozabile decât în acest stat, cu condiția ca activitatea să nu fie exercitată în celălalt stat contractant. Dacă activitatea este exercitată în celălalt stat contractant, remunerațiile primite cu acest titlu sunt impozabile în acest celălalt stat contractant.

2. Independent de dispozițiile paragrafului 1, remunerațiile pe care un rezident al unui stat contractant le primește pentru o activitate salariată exercitată în celălalt stat contractant nu sunt impozabile decât în primul stat contractant, dacă:

a) beneficiarul rămâne în celălalt stat contractant o perioadă sau perioade care nu depășesc în total 183 de zile în cursul oricărei perioade de 12 luni;

b) remunerațiile sunt plătite de către o persoană sau în numele unei persoane care angajează și care nu este rezident al celuilalt stat; și

c) sarcina remunerațiilor nu este suportată de către un sediu permanent sau o bază fixă pe care cel care angajează le are în celălalt stat.

3. Independent de dispozițiile precedente ale prezentului articol, remunerațiile primite pentru o activitate salariată exercitată la bordul unei nave, aeronave sau vehicul feroviar sau rutier, exploatate în trafic internațional, sau la bordul unui vapor servind navigației interioare sunt impozabile în statul contractant în care este situat sediul conducerii efective a întreprinderii."

Din coroborarea prevederilor legale mai sus enunțate se reține că persoanele fizice rezidente române, cu domiciliul în România datorează impozitul pe veniturile obținute din orice sursă atât în România cât și în afara României, potrivit dispozițiilor art.59 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. În categoria venituri sunt incluse și veniturile din salarii și asimilate salariilor care sunt definite ca fiind veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică rezidentă ori nerezentă ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, 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 sunt acordate.

De asemenea, din prevederile legale enunțate se reține că nu sunt venituri impozabile sumele sau avantajele primite de persoane fizice din activități dependente desfășurate într-un stat străin cu excepția veniturilor salariale plătite de către sau în numele unui angajator care este rezident în România ori are sediul permanent în România care sunt impozabile în România numai în situația în care România are drept de impunere.

Veniturile din salarii obținute de contribuabili persoane fizice rezidente cu domiciliul în România, pentru activitatea desfășurată într-un stat cu care România are încheiată convenție de evitarea dublei impuneri și care sunt plătite de către sau în numele unui

angajator care este rezident in Romania sau are sediul permanent in Romania sunt impozabile in Romania daca persoana fizica este prezenta in acel stat pentru o perioada care nu depaseste perioada prevazuta in conventia de evitare a dublei impuneri incheiata de Romania cu statul in care se desfasoara activitatea si veniturile din salarii nu sunt suportate de un sediu permanent al angajatorului care este rezident in Romania.

Se retine ca, potrivit Conventiei dintre Guvernul Romaniei si Guvernul Regatului Belgiei pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale, remuneratiile pe care le primeste un rezident al unui stat contractant , pentru o activitate salariala exercitata in celalalt stat contractant nu sunt impozabile decat in primul stat contractant daca sunt indeplinite cumulativ urmatoarele conditii:

-beneficiarul ramane in celalalt stat contractant o perioada sau perioade care nu depasesc in total 183 de zile in cursul oricarei perioade de 12 luni;

-remuneratiile sunt platite de catre o persoana sau in numele unei persoane care angajeaza si care nu este rezident al celuilalt stat;

-sarcina remuneratiilor nu este suportata de catre un sediu permanent sau o baza fixa pe care cel care angajeaza le are in celalalt stat;

De asemenea, din cadrul legal mai sus enuntat se retine ca in cazul in care persoana fizica romana, detasata sa desfasoare activitate dependenta in alt stat intr-o perioada mai mare decat perioada prevazuta in conventie de evitare a dublei impuneri incheiata de Romania cu statul in care se desfasoara activitatea dar detasarea inceteaza inainte de perioada prevazuta in conventie, dreptul de impunere a veniturilor din salarii revine statului roman, astfel:

-in situatia in care persoana fizica isi continua relatia contractuala generatoare de venituri din salarii cu angajatorul, veniturile aferente perioadelor anterioare pentru care nu s-a calculat, retinut si virat impozitul pe veniturile din salarii se impun separat fata de drepturile lunii curente, prin aplicarea cotei de impozit asupra bazei de calcul determinata separat pentru fiecare luna; impozitul se calculeaza, retine si vireaza bugetului de stat de catre angajator.

-in situatia in care persoana fizica nu mai are relatii contractuale generatoare de venituri din salarii cu angajatorul si acesta nu mai poate efectua retinerea diferentelor de impozit , regularizarea impozitului datorat de persoana fizica se realizeaza de catre organul fiscal competent pe baza declaratiei privind veniturile realizate in strainatate.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei in raport de prevederile legale enuntate se retin urmatoarele:

Societatea X SRL, in calitate de prestator a incheiat cu societatea in calitate de beneficiar subcontractul avand ca obiect prestarea de servicii de constructii montaj (instalatii sanitare, instalatii electrice, lucrari de tubulatura si izolatii, etc.) pe teritoriul statului belgian; contractul a fost incheiat pe o perioada nedeterminata.

Se retine ca, Societatea X a efectuat prestarea serviciilor, conform contractului mai sus mentionat, cu angajatii proprii .

In ceea ce priveste angajatii societatii contestatare, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca :

-Societatea X a incheiat contracte individuale de munca cu persoane fizice, pe functiile de electrician in constructii, instalator apa canal, izolator termic, sudor;

-in contractele de munca la rubrica locul de munca este prevazut ca *“Activitatea se desfasoara la sediul nostru.. cu posibilitatea ca salariatul sa munceasca in diverse locuri. Data fiind natura activitatii angajatorului, salariatului i se poate solicita sa lucreze la oricare din clientii sau asociatii sai din Romania sau din strainatate, conform prevederilor aplicabile din Codul Muncii.”*

-salariul de baza brut lunar este de.. in cazul functiilor de electrician in constructii, izolator termic, etc. si de.. in cazul functiilor de instalator apa canal, sudor, etc, forma de salarizare fiind regie ;

-la contractele individuale de munca s-au intocmit acte aditionale. Deoarece in contractul individual de munca se precizeaza faptul ca salariatului i se poate solicita sa lucreze la oricare din clientii sau asociatii angajatorului din Romania sau din strainatate, prin actul aditional la contractul individual de munca s-a stabilit faptul ca salariatii vor fi detasati. In documentul respectiv locul detasarii este înscris generic Belgia. Durata detasarii este de 12 luni cu posibilitatea de prelungire. Conform actului aditional salariul ramane neschimbat fata de suma inscrisa in contractul individual de munca, plata salariului fiind facuta in lei si respectiv euro aferent diurnei cu posibilitatea conversiei in lei. Angajatul va beneficia de certificatul A 1 conform legislatiei muncii din Belgia. Transportul dus intors intre Romania si Belgia este asigurat de catre Societatea X inclusiv pentru perioada de concediu, iar cazarea este asigurata gratuit angajatului pe toata perioada detasarii. Transportul de la locul cazarii si pana la locul desfasurarii activitatii este asigurat gratuit de catre Societatea X pe toata perioada detasarii;

Se retine ca pentru angajatii detasati sa lucreze in Belgia, Societatea X a obtinut de la Casa Nationala de Pensii Publice, certificatul A1 care atesta mentinerea titularului la sistemul de securitate sociala din statul de trimitere (Romania), iar durata activitatii inscrisa in documentul respectiv este de 1 an de zile de la data inceperii acesteia.

Se retine ca pe perioada noiembrie 2017-iulie 2018, perioada in care salariatii societatii au fost detasati sa desfasoare activitate in Belgia, conform subcontractului, societatea contestatara a calculat, retinut si declarat la organul fiscal teritorial din Romania doar contributiile sociale obligatorii conform prevederilor legale in vigoare pe aceasta perioada, pentru veniturile din salarii conform contractelor individuale de munca; societatea contestatara nu a calculat, retinut si virat statului roman impozitul pe veniturile din salarii pentru angajatii detasati in Belgia pentru efectuarea de activitati conform Subcontractului, avand in vedere prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata de Romania cu Belgia ratificata prin Legea nr.126/1996 si faptul ca, subcontractul in cauza a fost incheiat pe perioada nedeterminata.

Din statele de plata, intocmite in Romania, existente la dosarul cauzei, se retine ca societatea a inscris venitul brut al fiecarui salariat detasat in Belgia in baza contractului incheiat cu societatea belgiana din care, s-au sczut contributiile sociale obligatorii retinute de la angajat, rezultand un venit net; la rubrica alte retineri din statul de plata societatea a inscris suma reprezentand impozit pe venit retinuta in Belgia, valoare care a fost sczuta din venitul net, rezultand astfel un rest de plata.

Se retine ca in timpul controlului, societatea contestatara a prezentat o situatie cu impozitul pe venit retinut propriilor angajati in Belgia, insa din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca impozitul pe venit a fost achitat statului belgian doar pe perioada noiembrie 2017-martie 2018(instiintarea emisa de autoritatea fiscala din Belgia, existenta in copie la dosar, netradusa in limba romana -anexa 1 la referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei).

Din documentele existente la dosarul cauzei(state de plata, pontaje) se retine ca salariatii au fost detasati in Belgia pe perioada noiembrie 2017-iulie 2018; insa o parte din salariatii detasati in Belgia nu au ramas in tara respectiva pe perioade care sa depaseasca 183 de zile in cursul oricarei perioade de 12 luni.

De asemenea s-a constatat ca dupa incetarea detasarii unii dintre salariatii nu au mai continuat relatiile contractuale cu societatea in timp ce altii au continuat aceasta relatie, fapt ce rezulta din statele de plata, pontaje si contracte individuale de munca.

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, din care rezulta in mod clar

ca in cazul in care persoana fizica romana detasata sa desfasoare activitate dependenta in alt stat intr-o perioada mai mare decat perioada prevazuta in conventie de evitare a dublei impuneri incheiata de Romania cu statul in care se desfasoara activitatea dar detasarea inceteaza inainte de perioada prevazuta in conventie, respectiv 183 de zile in cursul oricarei perioade de 12 luni potrivit art.16 din Conventia de evitate a dublei impuneri dintre Romania si Belgia ratificata prin Legea nr.126/1996, dreptul de impunere în ceea ce priveste impozitul pe venitul din salarii, revine statului roman se retine ca, in mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X datoreaza statului roman impozit pe venitul din salarii pentru angajatii detasati in Belgia care nu au ramas in tara respectiva perioade care sa depaseasca 183 de zile in cursul oricarei perioade de 12 luni si care au continuat relatiile contractuale generatoare de venituri din salarii cu angajatorul, Societatea X.

Argumentul societatii contestatare potrivit caruia , neindeplinirea perioadei de 183 de zile in decursul a 12 luni s-a produs ca urmare a unui eveniment extern, imprezibil si independent de vointa sa, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care legiuitorul a prevazut in mod clar ca, in cazul in care persoana fizica romana detasata sa desfasoare activitate dependenta in alt stat intr-o perioada mai mare decat perioada prevazuta in conventie de evitare a dublei impuneri incheiata de Romania cu statul in care se desfasoara activitatea, in speta Belgia, dar detasarea inceteaza inainte de perioada prevazuta in conventie, dreptul de impunere a veniturilor din salarii revine statului roman iar angajatorul, incepand cu luna incetarii detasarii, are obligatia de a calcula, retine si vira bugetului de stat impozitul pe veniturile din salarii aferente veniturilor din perioadelor anterioare pentru care nu s-a calculat, retinut si virat impozitul pe veniturile din salarii, prin aplicarea cotei de impozit asupra bazei de calcul determinata separat pentru fiecare luna, in situatia in care persoana fizica isi continua relatia contractuala generatoare de venituri din salarii cu angajatorul.

Dupa cum s-a aratat si mai sus, in speta, societatea contestatare nu a calculat , retinut, declarat si virat statului roman impozitul pe veniturile din salariile platite angajatilor detasati in Belgia pentru care detasarea a incetat inainte de perioada prevazuta in conventie, respectiv 183 de zile in cursul oricarei perioade de 12 luni si care au continuat relatiile contractuale generatoare de venituri din salarii cu angajatorul Societatea X.

Prin urmare se retine ca, in mod legal organele de inspectie fiscala au calculat impozitul pe veniturile din salarii datorat statului roman, prin aplicarea cotelor de impozit de 16% (in perioada noiembrie - decembrie 2017), respectiv 10 % (in perioada ianuarie - iulie 2018) asupra venitului net inscris in statele de plata ale societatii, pentru angajatii care au fost detasati in Belgia pe perioade de timp care nu au depasit 183 de zile în cursul oricarei perioade de 12 luni si care la incheierea perioadei de detasare au continuat relatiile contractuale cu angajatorul Societatea X si au stabilit suplimentar de plata impozit pe veniturile din salarii asupra bazei impozabile, in conformitate prevederile art.76 alin.(4) lit.o) din Legea nr.227/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.12 din H.G. Nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, dat in aplicarea acestui articol din Cod, aplicand cotele prevazute la art.78 din codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata.

Referitor la argumentul societatii contestatare potrivit caruia achitarea impozitului pe veniturile din salarii statului roman, conform deciziei contestate , ar insemna aplicarea unei duble impuneri aferenta aceleiasi perioade noiembrie 2017-iulie 2018, mentionam:

Dupa cum s-a constatat in actele administrativ fiscale contestate si s-a retinut si in prezenta decizie , in speta, dreptul de impunere asupra veniturilor din salarii realizate de angajatii detasati in Belgia pentru care detasarea a incetat inainte de perioada

prevazuta in conventie, respectiv 183 de zile in cursul oricarei perioade de 12 luni, revine statului roman in conformitate cu prevederile Legii nr.126/1996 privind ratificarea Conventiei dintre Guvernul Romaniei si Guvernul Regatului Belgiei pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit si pe capital coroborata cu dispozitiile Legii nr.22772015 privind Codul fiscal, mai sus citate iar impozitul pe veniturile din salarii stabilit suplimentar de plata, de organele de inspectie fiscala, prin Decizia de impunere este datorat statului roman.

Dupa cum sustine si societatea contestatara si rezulta din documentele existente la dosarul cauzei, aceasta a achitat impozit pe veniturile din salarii in Belgia. Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca impozitul pe venit a fost achitat statului belgian doar pe perioada noiembrie 2017-martie 2018(instiintarea emisa de autoritatea fiscala din Belgia, existenta in copie la dosar, netradusa in limba romana -anexa 1 la referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei).

In aceste conditii, impozitul pe veniturile din salarii platit, pentru proprii angajati in Belgia , se va regulariza, conform dispozitiilor art.26"Procedura amiabila" din Legea nr.126/1996 privind ratificarea Conventiei dintre Guvernul Romaniei si Guvernul Regatului Belgiei pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit si pe capital , potrivit caruia:

"1. Când o persoana apreciaza ca masurile luate de un stat contractant sau de catre ambele state contractante îi atrag sau îi vor atrage o impunere care nu este conform cu dispozitiile prezentei conventii, ea poate, indiferent de caile prevazute de legislatia interna a acestor state contractante, sa supuna cazul sau autoritatii competente a statului contractant al carui rezident este sau, daca acest caz intra sub incidenta paragrafului 1 al art. 25, aceleia a statului contractant al carui naional este. Cazul trebuie supus în cei 3 ani urmatiori primei notificari a masurii care atrage o impunere ce nu este conforma dispozitiilor prezentei conventii.

2. Autoritatea competenta se straduiește, daca reclamatia i se pare întemeiata si dac ea însasi nu este în msura sa dea o solutie satisfacatoare, sa rezolve cazul pe cale de înțelegere amiabila cu autoritatea competenta a celuilalt stat contractant, în vederea evitarii unei impuneri care nu este conform cu prezenta conventie.

3. Autoritatile competente ale statelor contractante se straduiesc, pe cale de acord amiabil, sa rezolve dificultile sau sa înlature dubiile ce pot aprea ca urmare a interpretarii sau aplicarii prezentei conventii.

4. Autoritatile competente ale statelor contractante se pun de acord cu privire la masurile necesare aplicarii dispozitiilor prezentei conventii si mai ales cu privire la documentele justificative ce trebuie furnizate de catre rezidentii fiecarui stat contractant pentru a beneficia în celalalt stat contractant de scutirile sau de reducerile de impozit prevazute în aceasta conventie."

De altfel, organele de inspectie fiscala in Raportul de inspectie fiscala, la capitolul VI "Discutia finala cu contribuabilul/platitorul" specifica faptul ca procedura amiabila invocata de reprezentantul legal al societatii este o actiune ulterioara finalizarii inspectiei fiscale si emiterii de catre organul de inspectie fiscala a actelor administrativ fiscale.

Prin urmare, se va efectua regularizarea impozitului pe veniturile din salarii platit in Belgia, astfel ca in speta nu poate fi vorba de aplicarea unei duble impuneri aferenta aceleiasi perioade noiembrie 2017-iulie 2018 .

În consecință, având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, documentele existente la dosarul contestației, faptul că societatea contestată nu a prezentat documente suplimentare din care să rezulte o altă stare de fapt fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală iar argumentele societății contestate nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, în speță se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“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;”

și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Societatea X cu privire la obligațiile fiscale reprezentând impozit pe venituri din salarii stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală și se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală pentru acest capăt de cerere.

2.Referitor la obligațiile fiscale reprezentând impozit pe veniturile din salarii, contribuții individuale de asigurările sociale reținute de la asigurați, contribuții pentru asigurări sociale de sănătate reținute de la asigurați, contribuție asiguratorie pentru muncă, contestate de societate, stabilite suplimentar de plata de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere, contestată de Societatea X, **Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte daca societatea contestatara datoreaza bugetului de stat obligatiile fiscale stabilite cu titlu de impozit pe venituri din salarii si contributiile sociale de natura salariala asupra sumelor platite salariatilor detasati in Franta, Belgia si Italia sub denumirea de diurna, in conditiile in care potrivit legii aceste sume achitate salariatilor se includ in categoria veniturilor de natura salariala.**

În fapt, Societatea X a încheiat 2 contracte de prestări de servicii, unul cu Societatea B și unul cu Societatea P.

Conform celor două contracte, Societatea X, în calitate de prestator, se obligă să presteze către cele două societăți, în calitate de beneficiari, diferite servicii convenite prin anexe la cele două contracte. Conform contractelor încheiate cele două societăți au sediul situat în aceeași locație, iar cele două contracte au fost semnate de către aceeași persoană, în calitate de administrator.

În timpul controlului reprezentantul legal al societății contestate a prezentat comenzile emise de Societatea B care constituie anexe la contract, din care rezultă că locul prestării serviciilor este atât în România cât și în străinătate; de asemenea au fost prezentate și comenzile Societății P din care rezultă că prestarea de servicii se realizează în străinătate.

În comenzile care au adresa lucrărilor în România sunt înscrise diferite societăți din România, care sunt clienții Societății B și în care sunt enumerate serviciile ce urmează a

fi prestate de Societatea X (servicii de montare echipamente electrice la diferite hale, montaj echipament tip vollera pentru productia de oua de consum, etc.); in comenzi este in scris termenul de incepere si de finalizare a lucrarilor, pretul montajului precum si costurile/responsabilitatile montajului, respectiv la rubrica costurile/responsabilitatile montajului sunt prevazute urmatoarele informatii:

- costurile de transport sunt suportate de Societatea X;
- asistenta tehnica la montaj, training, scolarizare si scule de montaj sunt suportate de Societatea B;
- costurile cu cazarea, descarcarea materialelor, stivuitoarelor, inlaturarea ambalajelor, toalete mobile si paza pe santier sunt suportate de diferite societati comerciale - clientii Societatii B.

In comenzile care au adresa lucrarilor in strainatate sunt inscrise diferite societati comerciale din Italia, Belgia, Franta, clienti ai Societatii B si Societatii P ; in comenzi este specificata natura serviciilor prestate de Societatea X si anume servicii de montare echipamente - vollera in ferme pentru cresterea galinaceelor etc.; este in scris termenul de incepere si de finalizare a lucrarilor, pretul montajului precum si costurile/responsabilitatile montajului.

La rubrica costurile/responsabilitatile montajului sunt prevazute urmatoarele informatii;

- costurile cu cazarea, masa, transportul sunt suportate de Societatea X pentru toate lucrarile contractate de la Societatea P si pentru lucrarile contractate de la Societatea B cu exceptia lucrarilor din Italia, unde cazarea este suportata de clientii externi;

- asistenta tehnica la montaj si sculele pentru montaj sunt suportate de Societatea P si Societatea B;

- descarcarea materialelor, stivuitoarelor, inlaturarea ambalajelor, toaletele mobile si paza santierului sunt suportate de catre diferite societati din strainatate- clientii Societatii P si Societatii B.

Prestarile de servicii care fac obiectul celor doua contracte de mai sus au fost efectuate de Societatea X cu angajatii proprii.

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada ianuarie - septembrie 2018 in baza contractelor incheiate cu Societatea B si Societatea P angajatii societatii au fost delegati pe diferite santiere situate in Romania, Italia, Franta si Belgia.

Societatea X a asigurat transportul pe propria cheltuiala a angajatilor in Romania si din Romania pana la adresele din Italia, Belgia si Franta unde sunt amplasate santierele, transportul fiind asigurat cu microbuze inchiriate de societatea contestatara de la Societatea B, costul combustibilului fiind de asemenea suportat de Societatea X; societatea contestatara a suportat si costurile cu cazarea salariatilor delegati in Italia, Belgia, Franta.

Societatea a ales sa platesca in statul de resedinta respectiv in Romania, contributiile sociale aferente salariilor acordate angajatilor sai pe teritoriul Italiei, Frantei si Belgiei, obtinand in acest sens de la autoritatile romane certificatele A1.

Din statele de plata prezentate de societatea contestatara rezulta ca pe perioada ianuarie 2018- septembrie 2018 (perioada in care salariatii societatii au fost detasati in strainate pentru efectuarea lucrarilor de constructii montaj in baza contractelor incheiate cu Societatea B si Societatea P) aceasta a calculat, inregistrat si declarat la organul fiscal teritorial contributiile sociale obligatorii si impozit pe veniturile din salarii pentru veniturile din salarii conform sumelor înscrise in contractele individuale de munca, sume influentate cu numarul de ore pontate avand in vedere faptul ca societatea verificata utilizeaza salarizarea in regie lunara.

Din verificarile efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca, pe langa drepturile salariale stipulate in contractele individuale de munca, salariatii trimisi la munca in Romania si in strainatate, pentru efectuarea lucrarilor de constructii montaj in baza contractelor incheiate cu Societatea B si Societatea P, incaseaza sume de bani cu titlu de diurna. Aceste sume au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii in conturi de cheltuieli si nu au fost considerate venituri din salarii si in consecinta acestea nu au fost incluse in baza de calcul a impozitului pe venitul din salarii si a contributiilor sociale obligatorii.

Pentru delegarile efectuate in Romania societatea a acordat o diurna constanta de 40 lei/zi de delegare.

Pentru delegarile efectuate in Italia, Franta si Belgia societatea a acordat sume de bani cu titlu de diurna. Situatiile cu sumele incasate individual de fiecare angajat in parte si documentele de plata a diurnelor sunt prezentate in anexa nr. 6 la raportul de inspectie fiscala.

In timpul controlului, societatea a prezentat ordine de deplasare intocmite pentru persoanele trimise in delegatie in cele trei tari Italia, Belgia, Franta; in ordinul de deplasare se precizeaza faptul ca sumele de bani acordate cu titlu de diurna sunt acordate in baza HG 518/1995.

Din analiza sumelor de bani acordate cu titlu de diurna, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a acordat aceste sume de bani in valori variabile, valori care difera de la o perioada la alta pentru acelasi salariat, precum si sume de bani care difera de la salariat la salariat.

Cu ocazia efectuării unui control inopinat la Societatea X, prin nota explicativa (anexa nr. 7), organele de inspectie au solicitat informatii administratorului special al societatii, care prin raspunsul formulat, cu privire la valoarea variabila a diurnelor a afirmat ca "Valorile difera in functie de atitudinea fata de munca si de responsabilitatea fiecarui angajat. Dat fiind ca aceste aspecte nu sunt constante si valorile au variat".

Avand in vedere ca diurna este definita ca fiind suma de bani acordata salariatului pentru acoperirea cheltuielilor zilnice de hrana, a celor marunte uzuale, precum si a costului transportului in interiorul localitatii in care isi desfasoara activitatea iar in speta diurna a fost acordata diferentiat atat pe salariat in functie de lucrari cat si intre salariatii, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca sumele de bani platite cu titlu de diurna propriilor angajati reprezinta de fapt drepturi salariale acordate in raport de aptitudinile, randamentul si de calitatea muncii depuse de fiecare salariat; acest mod de acordare a unei diurne variabile urmareste individualizarea salariilor in functie de capacitati, aptitudini si efortul fiecarui angajat in parte si nu are legatura cu acoperirea unor cheltuieli zilnice ale persoanei care este delegata, respectiv nu este destinata compensarii inconvenientelor cauzate de delegare, care constau in indepartarea salariatului de mediul sau obisnuit.

Din verificarile efectuate s-a constatat faptul ca valoarea sumelor cu titlu de diurne acordate salariatilor depasesc sumele reprezentand salariul net in scris in statele de plata ale aceleiasi perioade, in cazurile cele mai extreme valoarea diurnelor depasind si de 10 ori valoarea salariului net.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a ales sa plateasca in statul de resedinta respectiv in Romania, contributiile sociale aferente salariilor acordate angajatilor sai pe teritoriul Italiei, Frantei si Belgiei, obtinand in acest sens de la autoritatile romane certificatele A1, motiv pentru care statele de mai sus nu au perceput contributiile aferente acestor salarii.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca prin documentele intocmite formal si prin utilizarea artificiala a notiunii de diurna, societatea contestatara creeaza aparenta

platii unei diurne in scopul evitarii platii impozitului pe venit si a contributiilor sociale obligatorii aferente acestor sume. In aparenta, societatea isi respecta obligatiile impuse de normele nationale si europene respectiv Codul muncii , Directiva 96/71/CE, Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, în ceea ce priveste plata salariilor catre salariatii detasati prin faptul ca asigura acestora o suma de bani care depaseste in cele mai multe cazuri minimul obligatoriu al salariatului din statul in care isi desfasoara activitatea angajatii insa, in fapt este o disimulare pentru ca in Romania, pentru partea cea mai importanta a sumei primite, societatea nu retine impozitele si contributiile obligatorii, prevalandu-se in mod formal de diurna.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au considerat sumele de bani acordate de societate , cu titlu de diurna salariatilor detasati in Italia, Franta si Belgia sa presteze servicii conform contractelor incheiate cu Societatea P si Societatea B ca reprezentand drepturi de natura salariala , urmare reincadrarii acestora in baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.01.2018-30.09.2018, organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea venitului brut, luand in considerare suma neta (venitul net) primita de angajati pe aceasta perioada care a fost ajustata cu impozitul pe veniturile din salarii si contributiile datorate de asigurati, stabilind astfel, un venit brut suplimentar.

Astfel, pe perioada 01.01.2018-30.09.2018, in conformitate cu prevederile art.78 alin.(1) si (2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit de plata suplimentar impozit pe venitul din salarii asupra bazei impozabile determinata conform anexelor la raportul de inspectie fiscala.

Pe perioada 01.01.2018-30.09.2018, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributi individuali de asigurari sociale retinute de la asigurati asupra bazei impozabile reprezentand fond de salarii determinat suplimentar de organele de inspectie fiscala urmare reintregirii acestuia cu sumele platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Franta, Belgia si Italia.

Contributiile individuale de asigurari sociale retinute de la asigurati au fost stabilite in conformitate cu art.136 lit.a), art.137 alin.(1) lit.a), art.138 alin.(1) lit.a) si art.139 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.01.2018-30.09.2018 , organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributi de asigurari sociale de sanatate retinute de la asigurati asupra bazei impozabile reprezentand fond de salarii determinat suplimentar de organele de inspectie fiscala urmare reintregirii acestuia cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Franta, Belgia si Italia.

Contributiile de asigurari sociale de sanatate retinute de la asigurati au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.153 , art.156, art.157 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe perioada 01.01.2018-30.09.2018, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contributie asiguratorie pentru munca asupra bazei impozabile determinata urmare reintregirii fondului de salarii cu sumele nete platite de societate cu titlu de diurna angajatilor care au desfasurat activitate in Franta, Belgia si Italia.

Contributia asiguratorie pentru munca a fost stabilita in conformitate cu prevederile art.220 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare

In contestatia formulata, referitor la diurna achitata salariatilor, societatea contestatara sustine ca a achitat diurna salariatilor trimisi la munca in strainatate avand in

vedere dispozitiile art.44 alin.(2) din Codul muncii ; indemnizatia de delegare, cunoscuta sub denumirea de diurna se acorda pe zi calendaristica, atat pentru deplasările in interiorul tarii cat si pentru cele in strainatate, conform ordinului de deplasare.

Societatea contestatara sustine ca nu a facut altceva decat sa se conformeze si sa aplice dispozitiile legale referitoare la plata cheltuielilor de transport, cazare si diurna salariatilor care au efectuat deplasari externe pentru lucrarile contractate de societate. Activitatea desfasurata de salariati in strainatate a constat in prestarea unor servicii (constructii-montaj) in contul si pentru angajatorul din Romania , conform contractelor incheiate cu partenerii externi. Sustine ca a respectat dispozitiile art.12 alin.(1) din Regulamentul (CE) nr.883/2004 al Parlamentului European si al Consiliului privind coordonarea sistemelor de securitate sociala.

In drept, in legislatia interna notiunile de delegare, detasare sunt reglementate de Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, si anume art. 44 si 46 , potrivit carora:

-art.43

"Delegarea reprezinta exercitarea temporara, din dispozitia angajatorului, de catre salariat, a unor lucrari sau sarcini corespunzatoare atributiilor de serviciu în afara locului sau de munca.

-art.44

(1) Delegarea poate fi dispusa pentru o perioada de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni si se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice, numai cu acordul salariatului. Refuzul salariatului de prelungire a delegarii nu poate constitui motiv pentru sanctionarea disciplinara a acestuia.

(2) Salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport si cazare, precum si la o indemnizatie de delegare, în conditiile prevazute de lege sau de contractul colectiv de munca aplicabil.

-art.45

"Detasarea este actul prin care se dispune schimbarea temporara a locului de munca, din dispozitia angajatorului, la un alt angajator, în scopul executarii unor lucrari în interesul acestuia. În mod exceptional, prin detasare se poate modifica si felul muncii, dar numai cu consimtamântul scris al salariatului.

-art.46

(1) Detasarea poate fi dispusa pe o perioada de cel mult un an.

(2) În mod exceptional, perioada detasarii poate fi prelungita pentru motive obiective ce impun prezenta salariatului la angajatorul la care s-a dispus detasarea, cu acordul ambelor parti, din 6 în 6 luni.

(3) Salariatul poate refuza detasarea dispusa de angajatorul sau numai în mod exceptional si pentru motive personale temeinice.

(4) Salariatul detasat are dreptul la plata cheltuielilor de transport si cazare, precum si la o indemnizatie de detasare, în conditiile prevazute de lege sau de contractul colectiv de munca aplicabil."

Astfel, conform prevederilor legale mai sus enunțate 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 partile convin acest lucru.

Se reține că, 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.

În ceea ce privește detasarea, 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.

Se reține că, detasarea poate fi dispusă pe o perioadă de cel mult un an, iar în mod excepțional, perioada detasării poate fi prelungită pentru motive obiective ce impun prezența salariatului la angajatorul la care s-a dispus detasarea, cu acordul ambelor părți, din 6 în 6 luni; nu există o limitare a numărului de prelungiri.

Pe perioada detasării salariatul are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare precum și la o indemnizație de detasare în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă.

Potrivit art.76 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, veniturile din salarii sunt definite astfel:

"(1)Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natura 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 detasare sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă acordate persoanelor care obțin venituri din salarii și asimilate salariilor.

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

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

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

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

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, se reține că sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natura 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 detesare sau a unui statut special prevazut de lege.

Din prevederile legale enuntate se retine ca sunt considerate asimilate salariilor indemnizatiile si orice sume de aceeaasi natura, altele decat cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport si cazare, primite de salariatii, potrivit legii, pe perioada delegarii/detasarii in alta localitate, in tara sau strainatate, in interesul serviciului, pentru partea care depaseste plafonul neimpozabil si anume: in tara, 2,5 ori nivelul stabilit pentru indemnizatie , prin hotarare a Guvernului pentru personalul autoritatilor si institutiilor publice; in strainatate 2,5 ori nivelul stabilit pentru diuna prin hotarare a Guvernului pentru personalul roman trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.

In speta, se retine ca este vorba de detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, astfel ca regulile sunt stabilite de prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European si Consiliului privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii transnationale de servicii precum si Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale.

Astfel lucratorul detasat in cadrul prestarii de servicii transnationale, in intelesul Directivei 96/71/CE, este lucratorul care, pe o perioada limitata, isi desfasoara munca pe teritoriul unui stat membru, diferit de cel in care lucreaza in mod normal.

Directiva 96/71/CE nu stabileste o durata minima sau maxima a detasarii in cadrul prestarii de servicii transnationale ci specifica doar faptul ca aceasta perioada este limitata.

Potrivit definitiei de la art.2 lit.c) din Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, *“salariat detasat de pe teritoriul României - salariatul unui angajator stabilit pe teritoriul României, care în mod normal lucreaza în România, dar care este trimis sa lucreze pentru o perioada de timp limitat pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elveiene, atunci când angajatorul ia una dintre masurile prevzute la art. 5 alin. (2);*

Iar la art.5 alin.(2) din acelasi act normativ se prevede:

“(2) Prezenta lege se aplica în situatia în care întreprinderile prevzute la art. 3 lit. b) iau decizia punerii în aplicare a uneia dintre urmatoarele masuri cu caracter transnational:

a) detasarea unui salariat de pe teritoriul României, în numele întreprinderii si sub coordonarea acesteia, în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detasarea si beneficiarul prestarii de servicii care își desfasoara activitatea pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elveiene, daca exista un raport de munca, pe perioada detasarii, între salariat si întreprinderea care face detasarea;”

Potrivit art.3 alin.(1) , primul paragraf, lit.c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European si Consiliului privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, se instituie, in sarcina intreprinderilor infiintate intr-un stat membru care in cadrul prestarii de servicii transnationale detaseaza lucratori pe teritoriul unui stat membru, obligatia de a plati angajatilor detasati in acel stat membru , in speta, Franta, Italia, Belgia,

un salariu minim orar stabilit in aceste tari; la art.3 alin.(7) din aceasta Directiva se prevede ca alocatile specifice detasarii sunt considerate parte integranta a salariului minim, in masura in care nu sunt varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detasare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare si masa;

Astfel, din prevederile legale enuntate, se retine ca in cauza in speta este vorba de detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale si nu poate fi vorba de delegarea salariatilor in Italia, Franta si Belgia in conformitate cu prevederile art.44 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, asa cum sustine societatea contestatara in contestatia formulata.

Dupa cum au constatat si organele de inspectie fiscala, in speta este vorba de detasarea lucrarilor in cadrul unor prestari de servicii in conformitate cu prevederile Directivei 96/71/CE privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii de servicii a Parlamentului European si Consiliului Uniunii Europene transpusa prin Legea nr.344/2006 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, cu modificarile ulterioare respectiv Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale.

Lucratorul detasat in cadrul prestarii de servicii transnationale, in intelesul Directivei 96/71/CE este lucratorul care, pe o perioada limitata, isi desfasoara munca pe teritoriul unui stat membru, diferit de cel in care lucreaza in mod normal.Directiva 96/71/CE nu stabileste o durata minima sau maxima a detasarii in cadrul prestarii de servicii transnationale ci specifica doar faptul ca aceasta perioada este limitata.

Astfel, argumentul societatii contestatara potrivit caruia societatea a achitat diurna salariatilor trimisi la munca in strainatate avand in vedere dispozitiile art.44 alin.(2) din Codul muncii nu poate fi retinut in solutionarea contestatiei in conditiile in care din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca in speta este vorba de detasarea lucratorilor pe teritoriul unui stat membru pentru a executa lucrari cu caracter temporar în cadrul unui contract încheiat între societatea contestatara si Societatile B si P care desfasoara activitatea pe teritoriul Italiei, Frantei si Belgiei.

Potrivit Directivei 96/71/CE, statul membru pe teritoriul caruia este detasat lucratorul este cel care trebuie sa se asigure ca intreprinderile care detaseaza lucratori pe teritoriul lor, respecta un set de conditii de munca si de incadrare in munca stabilit la art.3 al Directivei.

La art.8 din Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale se precizeaza:

“Salariatii detasati de pe teritoriul României în cadrul prestarii de servicii transnationale beneficiaza, indiferent de legea aplicabila raportului de munca, de conditiile de munca stabilite prin acte cu putere de lege, acte administrative, prin conventii colective sau sentinte arbitrare de generala aplicare, valabile în statul membru, altul decât România, sau în Confederatia Elveiana, pe teritoriul caruia/careia sunt prestate serviciile, cu privire la:

a) durata maxima a timpului de munca si durata minima a repausului periodic;

b) durata minima a concediilor anuale platite;

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

d) conditiile de punere la dispozitie a salariatilor de catre agentii de munca temporar;

e) sanatatea si securitatea în munca;
f) masurile de protectie aplicabile conditiilor de munca pentru femeile însărcinate sau pentru cele care au nascut recent, precum si pentru copii si tineri;
g) egalitatea de tratament dintre barbati si femei, precum si alte dispozitii în materie de nediscriminare.”

La art.2 din Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale se precizeaza:

“f) salariul minim aplicabil pe teritoriul unui stat membru sau pe teritoriul Confederaiei Elveiene, pentru salariatul detasat de pe teritoriul României este cel definit de legislatia si/ori practica statului membru, altul decât România, sau Confederaiei Elveiene, pe teritoriul caruia/careia este detasat salariatul;

g) cheltuieli generate de detasare - orice cheltuieli cu transportul, cazarea si masa, efectuate în scopul detarii;”

Iar la art.11 din Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale se prevede:

“Orice indemnizatie specifica detasarii transnationale este considerata parte a salariului minim, în masura în care nu este acordata cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de detasare, respectiv cheltuielile de transport, cazare si masa.”

Potrivit prevederilor legale enuntate mai sus, se retine ca in situatia in care, in cadrul unei prestari de servicii transnationale, angajatorii stabiliti in Romania isi trimit lucratorii proprii pe teritoriul unui alt stat membru pentru a executa lucrari cu caracter temporar în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detasarea si beneficiarul prestarii de servicii care își desfășoara activitatea pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elveiene, daca exista un raport de munca, pe perioada detasarii, între salariat si întreprinderea care face detasarea, notiunea de salariu minim la care acestia au dreptul pe durata executarii lucrarilor pe teritoriul unui stat membru, altul decat in Romania, este cea stabilita de legislatia si practica nationala a acelu stat.Statul membru pe teritoriul caruia sunt executate lucrarile stabileste care sunt elementele constitutive ale salariului minim, directiva mentionand doar faptul ca alocatiile specifice detasarii sunt considerate parte a salariului minim, in masura in care nu sunt varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detasare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare si masa.

Cu privire la regimul fiscal aplicabil veniturilor suplimentare de care beneficiaza personalul detasat din punct de vedere al contributiilor sociale obligatorii sunt aplicabile prevederile Regulamentului (CE) nr.883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate sociala si ale Regulamentului sau de implementare (CE) nr.987/2009.

Conform art.11 alin.(3) din Regulamentul (CE) nr.883/2004 persoana care desfășoara o activitate salariale sau independenta intr-un stat membru se supune legislatiei din statul membru respectiv, ceea ce instituie regula de baza in materie de determinare a legislatiei aplicabile conform principiului lex loci laboris(legea de la locul indeplinirii activitatii) .

De la aceasta regula , Regulamentul stabileste prin art.12, regula speciala potrivit careia:

“O persoana care desfasoara o activitate salariale intr-un stat membru, pentru un angajator care isi desfasoara in mod obisnuit activitatile in acest stat membru si care este detasata de angajatorul respectiv in alt stat membru pentru a lucra pentru angajator continua sa fie supusa legislatiei primului stat membru, cu conditia ca durata previzibila a activitatii sa nu depaseasca douazeci si patru de luni si sa nu fi fost trimis sa inlocuiasca o alta persoana. “

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

“Persoana care exercita o activitate salariale pe teritoriul unui stat membru in serviciul unei intreprinderi de care apartine in mod obisnuit si care este detasata de aceasta intreprindere pe teritoriul unui alt stat membru pentru a presta acolo o munca in contul acesteia, va continua sa faca obiectul legislatiei primului stat membru,...”

Totodata, potrivit Regulamentului CE nr.883/2004 pentru coordonarea sistemelor de securitate sociala, documentul portabil A1 dovedeste exclusiv mentinerea titularului acestuia la sistemul de securitate sociala (asigurare pentru pensie, accidente de munca si boli profesionale, asigurari sociale de sanatate, prestatii familiale) din statul de trimitere (statul care apartine institutiei care a emis respectivul document), lipsa acestuia nefiind de natura a impiedica desfasurarea de activitati profesionale pe teritoriul altui stat membru; intr-un astfel de caz devine aplicabila regula generala in domeniu cea a asigurarii conform legislatiei locului de desfasurare a activitatii.

Documentul portabil A1 confirma situatia salariatului in materie de securitate sociala si indica in ce tara trebuie platite contributiile de asigurari sociale.

In speta, analizand documentele existente la dosarul contestatiei, se retin urmatoarele:

Pe perioada 01.01.2018-30.09.2018, Societatea X in calitate de prestator a incheiat 2 contracte de prestari de servicii, unul cu Societatea B si unul cu Societatea P prin care aceasta se obliga sa presteze catre cele doua societati, in calitate de beneficiari, diferite servicii convenite prin anexele la cele doua contracte.

Se retine ca in timpul controlului reprezentantul legal al societatii contestatare a prezentat comenzile emise de Societatea B care constituie anexe la contract , din care rezulta ca locul prestarii serviciilor este atat in Romania cat si in strainatate; de asemenea au fost prezentate si comenzile Societatii P din care rezulta ca prestarea de servicii se realizeaza in strainatate.

In comenzile care au adresa lucrarilor in strainatate sunt inscrise diferite societati comerciale din Italia, Belgia, Franta, clientii ai Societatii B si Societatii P ; in comenzi este specificata natura serviciilor prestate de Societatea X si anume servicii de montare echipamente- vollera in ferme pentru cresterea galinaceelor etc.; este in scris termenul de incepere si de finalizare a lucrarilor, pretul montajului precum si costurile/responsabilitatile montajului.

In rubrica costurile/responsabilitatile montajului sunt prevazute urmatoarele informatii;

-costurile cu cazarea, masa, transportul sunt suportate de Societatea X pentru toate lucrarile contractate de la Societatea P si pentru lucrarile contractate de la Societatea B cu exceptia lucrarilor din Italia, unde cazarea este suportata de clientii externi;

-asistenta tehnica la montaj si sculele pentru montaj sunt suportate de Societatea P si Societatea B;

-descarcarea materialelor, stivuitoarelor, inlaturarea ambalajelor, toaletele mobile si

paza santierului sunt suportate de catre diferite societati din strainatate- clientii Societatii P si Societatii B.

Prestarile de servicii care fac obiectul celor doua contracte de mai sus au fost efectuate de Societatea X cu angajatii proprii.

In timpul controlului, administratorul societatii a pus la dispozitia organului de inspectie fiscala o situatie cu respectivii angajati , din care rezulta ca:

-persoanele respective au incheiate contracte individuale de munca cu X, pe functii de lacatus - montator;

-in contractele de munca la rubrica locul de munca este prevazut ca *“Activitatea se desfasoara la sediul societatii .., cu posibilitatea ca salariatul sa munceasca in diverse locuri. Data fiind natura activitatii angajatorului, salariatului i se poate solicita sa lucreze la oricare din clientii sau asociatii sai din Romania sau din strainatate, conform prevederilor aplicabile din Codul Muncii.”*

-salariul de baza brut lunar este de .. lei, sefii de echipe avand un salariu lunar de.. lei, forma de salarizare fiind regie lunara;

-la contractele individuale de munca s-au intocmit acte aditionale. Deoarece în contractul individual de munca se precizeaza faptul ca salariatului i se poate solicita sa lucreze la oricare din clientii sau asociatii angajatorului din Romania sau din strainatate, prin actul aditional la contractul individual de munca s-a stabilit faptul ca salariatii vor fi delegati; in acest document se prevede ca locul delegarii, inscris generic, este in Italia/Franta/Belgia la lucrarile firmei; durata delegarii este de 12 luni cu posibilitatea de prelungire. Conform actului aditional salariul ramane neschimbat fata de suma înscrisa in contractul individual de munca, plata salariului fiind facuta in lei si respectiv euro aferent diurnei cu posibilitatea conversiei în lei. Angajatul va beneficia de certificatul A1 conform legislatiei muncii din Italia, Franta si Belgia, transportul dus - intors intre Romania si cele trei tari este asigurat de Societatea X inclusiv pentru perioada de concediu, iar cazarea este asigurata gratuit angajatului pe toata perioada delegarii. Transportul de la locul cazarii si pana la locul desfasurarii activitatii este asigurat gratuit de Societatea X pe toata perioada delegarii;

-Societatea X a obtinut pentru angajatii pe care i-a trimis in delegatie în alte tari membre UE de la Casa Nationala de Pensii Publice certificatul A1 care atesta mentinerea titularului la sistemul de securitate sociala din statul de trimitere (Romania), iar durata activitatii inscrisa in document este de 1 an de zile de la data inceperii acesteia.

Astfel, se constata ca pe perioada ianuarie - septembrie 2018, in baza contractelor incheiate de Societatea X cu Societatea B si Societatea P, angajatii acesteia au fost detasati pe diferite santiere situate in Italia, Franta si Belgia sa efectueze lucrari conform comenzilor emise de beneficiari.

Se retine ca Societatea X a asigurat transportul pe propria cheltuiala a angajatilor in Romania si din Romania pana la adresele din Italia, Belgia si Franta unde sunt amplasate santierele, transportul fiind asigurat cu microbuze inchiriate de societatea contestatara de la Societatea B, costul combustibilului fiind de asemenea suportat de Societatea X.

Societatea X a suportat si costurile cu cazarea salariatilor delegati in Italia, Belgia, Franta.

Din statele de plata prezentate de societatea contestatara in timpul controlului s-a constatat ca pe perioada ianuarie 2018 - septembrie 2018 (perioada in care salariatii societatii au fost detasati in strainate pentru efectuarea lucrarilor de constructii montaj in baza contractelor incheiate cu Societatea B si Societatea P) societatea a calculat, inregistrat si declarat la organul fiscal teritorial contributiile sociale obligatorii si impozit pe veniturile din salarii pentru veniturile din salarii conform sumelor înscrise in contractele

individuale de munca, sume influentate cu numarul de ore pontate avand in vedere faptul ca societatea verificata utilizeaza salarizarea in regie lunara.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se retine ca, pe langa drepturile salariale stipulate in contractele individuale de munca, salariatii trimisi la munca in Romania si in strainatate pentru efectuarea lucrarilor de constructii montaj in baza contractelor incheiate cu Societatea B si Societatea P, incaseaza sume de bani cu titlu de diurna. Aceste sume au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii in conturi de cheltuieli si nu au fost considerate venituri din salarii si in consecinta acestea nu au fost incluse in baza de calcul a impozitului pe venitul din salarii si a contributiilor sociale obligatorii.

In timpul controlului, societatea a prezentat ordine de deplasare intocmite pentru persoanele trimise in delegatie in cele trei tari Italia, Belgia, Franta; in ordinul de deplasare se precizeaza faptul ca sumele de bani acordate cu titlu de diurna sunt acordate in baza HG 518/1995.

Din analiza sumelor de bani acordate cu titlu de diurna s-a constatat ca societatea a acordat aceste sume de bani in valori variabile, valori care difera de la o perioada la alta pentru acelasi salariat, precum si sume de bani care difera de la salariat la salariat.

Cu ocazia efectuarii unui control inopinat la Societatea X, prin nota explicativa (anexa nr. 7), organele de inspectie au solicitat informatii administratorului special al societatii, care prin raspunsul formulat, cu privire la valoarea variabila a diurnelor a afirmat ca "Valorile difera in functie de atitudinea fata de munca si de responsabilitatea fiecarui angajat. Dat fiind ca aceste aspecte nu sunt constante si valorile au variat".

In Raportul de inspectie fiscala s-au prezentat spre exemplificare sumele de bani acordate cu titlu de diurna angajatilor si anume:

-A, angajat in functia de lacatus montator, delegat in Italia a primit pe perioada 08.01.2018 - 31.01.2018 suma cu titlu de diurna, pe perioada 01.02.2018- 18.02.2018 suma.. cu titlu de diurna, pe perioada 01.03.2018 -31.03.2018 suma de.. titlu de diurna, in perioada 19.04.2018 - 30.04.2018 suma de.. cu titlu de diurna.

-B a primit suma de.. cu titlu de diurna; dl. C a primit suma de.. cu titlu de diurna iar D a primit suma.. cu titlu de diurna in conditiile in care acestia au fost delegati in aceeaasi luna, pe acelasi santier din Italia.

-in perioada ianuarie 2018 - septembrie 2018, salariatii cu functii de conducere au primit sume cu titlu de diurna si anume: E - sef echipa specializat a primit cu titlu de diurna suma.. lei pentru luna ianuarie 2018 si suma de.. pentru luna august 2018; F - sef echipa specializat a primit cu titlu de diurna suma de.. pentru luna februarie 2018; suma de.. pentru luna martie 2018; suma de.. pentru luna aprilie 2018; suma de.. pentru luna mai 2018; suma de.. pentru luna iunie 2018; G - sef echipa specializat a primit cu titlu de diurna suma de.. pentru luna iulie 2018; H - sef echipa specializat a primit cu titlu de diurna suma de.. pentru luna septembrie 2018;

Potrivit legii, diurna este definita ca fiind suma de bani acordata salariatului pentru acoperirea cheltuielilor zilnice de hrana, a celor marunte uzuale, precum si a costului transportului in interiorul localitatii in care isi desfasoara activitatea, acordarea ei diferentiat atat pe salariat in functie de lucrari cat si intre salariatii conduce la concluzia ca aceste sume de bani sunt platite in fapt in functie de aptitudinile, randamentul si de calitatea muncii depuse de fiecare salariat, acestea fiind atributele unei remuneratii pentru munca depusa in baza unei activitati dependente stabilita intre un angajator si salariat, drepturi banesti ce izvoresc din raportul de munca si de care beneficiaza angajatul detasat. Acest mod de acordare a unei diurne variabile urmareste individualizarea salariilor in functie de capacitati, aptitudini si efortul fiecarui angajat in parte si nu are legatura cu acoperirea unor cheltuieli zilnice ale persoanei care este delegata, respectiv nu este

destinata compensarii inconvenientelor cauzate de delegare, care constau in indepartarea salariatului de mediul sau obisnuit.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca valoarea sumelor acordate salariatilor cu titlu de diurne depasesc sumele reprezentand salariul net inregistrat in statele de plata ale aceleiasi perioade, in cazurile cele mai extreme valoarea diurnelor depasind si de 10 ori valoarea salariului net .

Din dispozitiile art.12 ale Regulamentului CE nr.883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate sociala, mai sus enuntat, reiese ca persoana care desfasoara activitate salariala intr-un stat membru pentru un angajator care desfasoara activitati substantiale in acest stat membru si care este detasata de angajatorul respectiv in alt stat membru pentru a desfasura o activitate determinata, continua sa fie supusa, in aceasta perioada, legislatiei primului stat membru, cu conditia ca durata previzibila a activitatii sa nu depaseasca douzeci si patru de luni si sa nu fi fost trimisa sa inlocuiasca o alta persoana detasata.

Astfel, se retine ca Societatea X avea obligatia sa asigure angajatilor sai care au desfasurat activitate in Italia, Franta si Belgia , plata salariului minim din Franta, Italia, Belgia conform principiului "lex loci laboris"(legea de la locul indeplinirii activitatii).

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate se retine ca, alocatiile specifice detasarii sunt considerate parte integranta a salariului minim in masura in care nu sunt varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detasare, cum ar fi cheltuieli de transport, cazare si masa.

Cum in speta s-a constatat ca cheltuielile de cazare si cheltuielile de transport au fost suportate de societatea contestatara, potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, aceasta avea obligatia de a stabili baza de calcul a contributiilor sociale obligatorii in raport de veniturile din salarii realizate de angajatii sai in strainatate la valoarea salariului minim prevazut de statul francez, statul belgian respectiv statul italian.

Din prevederile legale mai sus enuntate rezulta in mod clar ca, pentru situatiile in care, in cadrul unei prestari de servicii transnationale, angajatorii stabiliti in Romania isi trimit lucratorii proprii pe teritoriul unui alt stat membru pentru a executa lucrari cu caracter temporar, notiunea de salariu minim la care acestia au dreptul pe durata executarii lucrarilor pe teritoriul unui stat membru, altul decat in Romania, este cea stabilita de legislatia si practica nationala a aceluia stat.Statul membru pe teritoriul caruia sunt executate lucrarile stabileste care sunt elementele constitutive ale salariului minim, directiva mentionand doar faptul ca alocatiile specifice detasarii sunt considerate parte a salariului minim, in masura in care nu sunt varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detasare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare si masa.

Avand in vedere ca societatea contestatoare nu a facut dovada ca a achitat salariatilor detasati in Italia, Franta, Belgia, salariu minim prevazut de legislatia italiana, franceza respectiv belgiana se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au considerat suma platita diferentiat salariatilor cu titlu de diurna, inregistrata ca cheltuieli de deplasare, detasare , ca reprezentand drepturi de natura salariala incasate de angajatii societatii detasati in Italia,Franta, Belgia, ca plata a muncii lor.

Cu privire la sumele permise de personalul detasat transnational, Directia Generala de Legislatie Cod Fiscal si Reglementari Vamale precizeaza ca "sumele permise de catre personalul detasat ca plata a muncii lor, in functie de performanta si de rezultatele obtinute de fiecare, sunt venituri salariale si/sau asimilate salariilor iar potrivit prevederilor art.296⁴ lit.o) si art.296⁵ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, reprezinta baza de calcul a contributiilor sociale obligatorii."

Mai mult, Societatea X pentru angajatii detasati in Italia, Franta, Belgia a obtinut de la Casa Nationala de Pensii Publice, documentul portabil A1 potrivit caruia persoanele detasate raman afiliate la sistemul de securitate sociala din Romania, astfel ca veniturile suplimentare incasata in Italia, Franta, Belgia de catre personalul detasat sunt considerate in Romania venituri asimilate salariilor si asupra lor societatea contestatara avea obligatia de a calcula, retine si vira contributiile de asigurari sociale obligatorii.

La contestatia formulata societatea contestatara nu a prezentat documente din care sa rezulte salariul minim definit de legislatia si practica nationala a statului italian, francez, respectiv belgian, pe care ar fi trebuit sa-l acorde salariatilor detasati in Franta, Italia, Belgia, asa cum prevede legislatia europeana si ca ar fi acordat salariatilor sai detasati in Franta, Italia, Belgia salariul minim definit de legislatia si practica statului francez.

In actul administrativ fiscal contestat, organele de inspectie fiscala au specificat faptul ca in aparenta, societatea isi respecta obligatiile impuse de normele nationale si europene respectiv Codul muncii, Directiva 96/71/CE, Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, în ceea ce priveste plata salariilor catre salariatii detasati prin faptul ca asigura acestora o suma de bani care depaseste in cele mai multe cazuri minimul obligatoriu al salariatului din statul in care isi desfasoara activitatea angajatii. Insa prin documente intocmite formal si prin utilizarea artificiala a notiunii de diurna, societatea contestatara creeaza aparenta platii unei diurne in scopul evitarii platii impozitului pe venit si a contributiilor sociale obligatorii aferente acestor sume.

Astfel, se retine ca pentru cea mai importanta parte a sumei primita de angajati ca urmare a muncii prestate in Italia, Franta, Belgia, in statul de rezidenta, Romania, societatea nu a retinut impozitele si contributiile obligatorii, prevalandu-se in mod formal de diurna. Prin acest mod s-a prejudiciat atat bugetul de stat prin neachitarea impozitului pe venitul din salarii si a contributiilor sociale obligatorii cat si angajatii prin faptul ca se retin contributiile la un nivel minim - situatie care genereaza un nivel minim al pensiei, ori directivele UE chiar asta urmaresc, evitarea dezavantajarii angajatilor prin asigurarea unui nivel al protectiei sociale corespunzator nivelului de contributiile sociale aferent tarii in care isi desfasoara activitatea.

Directia generala de servicii pentru contribuabili din cadrul ANAF, prin adresa emisa intr-o cauza similara specifica faptul ca:

“Veniturile din salarii, in bani si/sau in natura, obtinute in baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevazut de lege, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internationale la care Romania este parte reprezinta baza lunara de calcul al contributiilor sociale obligatorii in conformitate cu prevederile art.296⁴ si 296⁵ din Codul fiscal.[...]”

Avand in vedere prevederile legale mentionate mai sus, veniturile din salarii realizate in strainatate de angajatii detasati de societatea dumneavoastra in Uniunea Europeana, in baza documentului portabil A1, reprezinta baza de calcul al contributiilor sociale obligatorii.”

Pe perioada verificata, in speta, sunt aplicabile prevederile art.76 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani si/sau în natura obtinute de o persoana fizica rezidenta ori nerezidenta ce desfasoara o activitate în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu, act de detasare sau a unui statut special prevazut de lege, indiferent de perioada la care

se refera, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acorda, inclusiv indemnizatiile pentru incapacitate temporara de munca acordate persoanelor care obtin venituri din salarii si asimilate salariilor.

(2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplica si urmatoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:[...]

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

La pct.12 din H.G. Nr.1/2015 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal , se prevede:

“În sensul art. 76 alin. (1) si (2) din Codul fiscal, veniturile brute din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relatii contractuale de munca, raport de serviciu, act de detasare precum si orice sume de natura salariala primite în baza unor statute speciale prevazute de lege, indiferent de perioada la care se refera, si care sunt realizate din:

a) sume primite pentru munca prestata ca urmare a contractului individual de munca, a contractului colectiv de munca, precum si pe baza actului de numire:

(i) salariile de baza;

(ii) sporurile si adaosurile de orice fel;

(iii) indemnizatii pentru trecerea temporara în alta munca, pentru reducerea timpului de munca, pentru carantina, precum si alte indemnizatii de orice fel, altele decât cele mentionate la pct. 3 alin. (1), având aceeasi natura;

(iv) recompensele si premiile de orice fel;

(v) sumele reprezentând premiul anual si stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din institutiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariatilor agentilor economici;

(vi) sumele primite pentru concediul de odihna, cu exceptia sumelor primite de salariat cu titlu de despagubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului si familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de munca, precum si eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihna;

(vii) sumele primite în caz de incapacitate temporara de munca;

(viii) valoarea nominala a tichetelor de masa, tichetelor de cresa, voucherelor de vacanta, acordate potrivit legii;

(ix) orice alte câstiguri în bani si în natura, primite de la angajatori de catre angajati, ca plata a muncii lor;”

Iar la pct.14 din acelasi act normativ se prevede:

“(1) Venitul brut lunar din salarii reprezinta totalitatea veniturilor realizate într-o luna conform art. 76 alin. (1) - (3) din Codul fiscal de o persoana fizica, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.”

Din prevederile legale enuntate se retine ca sunt considerate venituri din salarii toate veniturile in bani si/sau in natura obtinute de o persoana fizica ce desfasoara o

activitate in baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu, act de detasare sau a unui statut special prevazut de lege, indiferent de locul unde se desfasoara activitatea remunerata, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acorda.

Veniturile din salarii sau asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor incasate ca urmare a unei relatii contractuale de munca respectiv si orice castiguri in bani si in natura primite de la angajatori de catre angajati ca plata a muncii lor.

De asemenea, se retine ca venitul brut lunar din salarii reprezinta totalitatea veniturilor realizate intr-o luna de o persoana fizica, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea sau forma sub care sunt acordate.

La contestatia formulata societatea contestatara nu a anexat documente suplimentare din care sa rezulte o alta stare de fapt fiscala decat cea constatata de organele de inspectie fiscala.

Prin urmare, avand in vedere ca sumele platite angajatilor proprii, detasati in Italia, Franta, Belgia sa efectueze lucrari in baza contractelor incheiate de societatea cotesatara cu SocietateaP si SocietateaB, sub denumirea de diurna, nu reprezinta rambursari ale unor cheltuieli de transport , cazare, masa justificate cu documente in conditiile Directivei 96/71/CE se retine ca, aceste sume reprezinta de fapt contravaloare muncii prestate de fiecare salariat in parte iar organele de inspectie fiscala, in mod legal, au reincadrat operatiunea in temeiul prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si au determinat un fond de salarii suplimentar, pe perioada 01.01.2018-30.09.2018, urmare reintregirii sumei nete platite angajatilor care au desfasurat activitate in Franta, Belgia si Italia, cu valoarea contributiilor sociale individuale si impozitului pe veniturile din salarii , datorate bugetului de stat.

Luand in considerare prevederile legale mai sus enuntate si faptul ca argumentele prezentate de societatea contestatara nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala iar la dosarul contestatiei nu au fost depuse probe noi in sustinerea cauzei se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata pe perioada verificata, obligatiile fiscale reprezentand contributi de asigurari sociale retinute de la asigurati, contributi de asigurari sociale de sanatate retinute de la asigurari, contributie asiguratorie de munca , asupra bazei impozabile determinata prin reintregirii sumei nete, platita de societate angajatilor care au desfasurat activitate in Franta, Belgia si Italia, cu valoarea contributiilor sociale individuale si impozitului pe veniturile din salarii , datorate bugetului de stat, conform Codului fiscal in vigoare pe perioada verificata.

Contributiile sociale de natura salariala au fost stabilite in conformitate cu prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare pe perioada 01.01.2018-30.09.2018, potrivit caruia:

“-art.137 Categori de venituri supuse contributiilor de asigurari sociale

(1) Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul public de pensii, prevazuti la art. 136, datoreaza, dupa caz, contributia de asigurari sociale pentru urmatoarele categorii de venituri realizate din România si din afara României, cu respectarea legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, pentru care exista obligatia declararii în România:

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

-art.138 Cotele de contributii de asigurari sociale

Cotele de contributii de asigurari sociale sunt urmatoarele:

a) 25% datorata de catre persoanele fizice care au calitatea de angajati sau pentru care exista obligatia platii contributiei de asigurari sociale, potrivit prezentei legi;[...]

-art.139 Baza de calcul al contribuiei de asigurari sociale în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor

Baza de calcul al contributiei de asigurari sociale în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor

(1) Baza lunara de calcul al contributiei de asigurari sociale, în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor, o reprezinta câstigul brut realizat din salarii si venituri asimilate salariilor, în tara si în alte state, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, care include:[...]

a) veniturile din salarii, in bani si/sau în natura, obinute în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevazut de lege. [...]

-153 Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate

“(1) Urmatoarele persoane au calitatea de contribuabili/platitori de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si ale acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, dup caz:

a) cetatenii români cu domiciliul sau resedinta în România;”

-art.155 Categori de venituri supuse contribuiei de asigurari sociale de sanatate

“(1) Contribuabilii la sistemul de asigurari sociale de sanatate, prevazuti la art. 153 alin. (1) lit. a) - d), datoreaza, dup caz, contributia de asigurari sociale de sanatate pentru veniturile din România si din afara României, cu respectarea legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, pentru care exista obligatia declararii în România, realizate din urmatoarele categorii de venituri:

a) venituri din salarii si asimilate salariilor, definite conform art. 76;[...]

-art.156 Cota de contributie de asigurari sociale de sanatate

Cota de contributie de asigurari sociale de sanatate este de 10% si se datoreaza de catre persoanele fizice care au calitatea de angajati sau pentru care exista obligatia platii contributiei de asigurari sociale de sanatate, potrivit prezentei legi.

- art.157 Baza de calcul al contributiei de asigurari sociale de sanatate în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor

(1) Baza lunara de calcul al contributiei de asigurari sociale de sanatate, în

cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor, în tara si în strainatate, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, o reprezinta câstigul brut care include:

a) veniturile din salarii, în bani si/sau în natura, obtinute în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevazut de lege. În situatia personalului român trimis în misiune permanent în strainatate, veniturile din salarii cuprind salariile de baza sau, dupa caz, soldele functiilor de baza corespunzatoare functiilor în care persoanele respective sunt încadrate în tara, la care se adauga, dup caz, sporurile si adaosurile care se acorda potrivit legii;[...]

-art.168 Stabilirea si plata contributiei de asigurari sociale de sanatate

(1) Persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora au obligatia de a calcula si de a retine la sursa contributia de asigurari sociale de sanatate datorata de catre persoanele fizice care obtin venituri din salarii sau asimilate salariilor.[...]

-art.220¹Contribuabilii care datoreaza contributia asiguratorie pentru munca

Contribuabilii obligati la plata contributiei asiguratorii pentru munca sunt, dupa caz:

a) persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, pentru cetatenii români, cetateni ai altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau resedinta în România, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte;

b) persoanele fizice cetateni români, cetatenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau resedinta în România, si care realizeaza în România venituri din salarii sau asimilate salariilor de la angajatori din state care nu intra sub incidenta legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte.

-art. 220²

Categorii de venituri pentru care se datoreaza contributia asiguratorie pentru munca

(1) Contributia asiguratorie pentru munca se datoreaza pentru veniturile din salarii si asimilate salariilor, definite la art. 76 alin. (1) - (3), dupa caz, acordate de catre contribuabilii prevazuti la art. 220¹ lit. a), respectiv realizate de catre persoanele fizice prevazute la art. 220¹ lit. b).

(2) Pentru veniturile prevazute la alin. (1) se datoreaza contributia asiguratorie pentru munca si în cazul în care acestea sunt realizate de persoanele

fizice aflate în situațiile prevăzute la art. 60.

-art. 220³

Cota contribuției asigurătorie pentru munca

Cota contribuției asigurătorie pentru munca este de 2,25%."

Potrivit prevederilor legale mai sus citate se reține ca baza lunară de calcul a contribuțiilor sociale individuale precum și cele datorate de angajatori este constituită din câștigul brut lunar realizat de persoanele impozabile așa cum este definit art.76 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Din prevederile legale enunțate se reține ca angajatorii au obligația de a calcula, reține și vira contribuțiile sociale aferente veniturilor de natură salariale prin aplicarea cotelor legale la valoarea salariilor brute realizate lunar de salariați; angajații datorează contribuții sociale prin aplicarea cotelor asupra unei baze lunare de calcul constituită de veniturile brute de natură drepturilor salariale realizate lunar.

În ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii se reține ca acesta a fost stabilit, pe perioada 01.01.2018-30.09.2018, asupra bazei impozabile prin aplicarea cotei de cotei de 10 %, în conformitate cu prevederile art.78 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

"(1) Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final, care se calculează și se reține la sursa de către platitorii 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% 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:

(i) deducerea personală acordată pentru luna respectivă;

(ii) cotizația sindicală plătită în luna respectivă;

(iii) contribuțiile la fondurile de pensii facultative potrivit Legii nr. 204/2006, cu modificările și completările ulterioare, și cele la scheme de pensii facultative, calificate astfel în conformitate cu legislația privind pensiile facultative de către Autoritatea de Supraveghere Financiară, administrate de către entități autorizate stabilite în state membre ale Uniunii Europene sau aparținând Spațiului Economic European, suportate de angajați, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei al sumei de 400 euro;

(iv) primele de asigurare voluntară de sănătate, precum și serviciile medicale furnizate sub formă de abonament, suportate de angajați, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei al sumei de 400 euro. Contractul de asigurare, respectiv abonamentul vizează servicii medicale furnizate angajatului și/sau oricărei persoane aflate în întreținerea sa, așa cum este definită la art. 77 alin. (3);

b) pentru veniturile obținute în celelalte cazuri, prin aplicarea cotei de 10%

asupra bazei de calcul determinate ca diferenta între venitul brut si contributiile sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii în România sau în conformitate cu instrumentele juridice internationale la care România este parte, precum si, dupa caz, a contributiei individuale la bugetul de stat datorate potrivit legii, pe fiecare loc de realizare a acestora.

(3) În cazul veniturilor din salarii si/sau al diferentelor de venituri din salarii stabilite pentru perioade anterioare, conform legii, impozitul se calculeaza si se retine la data efectuării platii, în conformitate cu reglementarile legale în vigoare privind veniturile realizate în afara functiei de baza la data platii, si se plateste pâna la data de 25 a lunii urmatoare celei în care s-au platit.[...]

(5) Platitorul este obligat sa determine valoarea totala a impozitului anual pe veniturile din salarii, pentru fiecare contribuabil.”

Din prevederile legale mai sus citate se retine ca beneficiarii de venituri din salarii datoreaza un impozit lunar final, care se calculeaza si se retine la sursa de catre platitorii de venituri, prin aplicarea cotei de 10% asupra bazei de calcul determinata ca diferenta între venitul net din salarii calculat prin deducerea din venitul brut a contributiilor sociale obligatorii aferente fiecărei luni, pe perioada 01.01.2018-30.06.2018.

Mentionam ca societatea contestatara nu contesta modul de calcul al fondului de salarii stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala si de asemenea, nu contesta modul de calcul al contributiilor sociale si impozitul pe veniturile din salarii stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere.

În consecinta, având în vedere prevederile legale mai sus enuntate si documentele existente la dosarul contestatiei, se retine ca Societatea X datoreaza bugetului de stat contributiile de asigurari sociale si impozitul pe veniturile din salarii , stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala asupra fondului de salarii determinat suplimentar urmare reintregirii sumei nete achitata salariatilor, ca reprezentând venituri de natura salariala obtinute de persoanele detasate în Franta, Italia, Belgia pe perioada 01.01.2018- 30.09 2018 , ca plata a muncii lor.

Astfel, în speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”,

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neîntemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X cu privire la obligatiile fiscale reprezentând impozit pe venituri din salarii, contributi de asigurari sociale retinute de la asigurati, contributi de asigurari sociale de sanatate retinute de la asigurati, contributia asiguratorie pentru munca, stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere emisa în baza Raportului de inspectie fiscala si se vor mentine ca

legale constatările organelor de inspecție fiscală pentru acest capăt de cerere.

C) În ceea ce privește contestația formulată de Societatea X împotriva Dispoziției de măsuri emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P.-Inspecție fiscală, menționăm:

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P.-Serviciul Soluționare Contestatii 2, are competența în soluționarea contestației formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, prin care organele de inspecție fiscală au dispus depunerea Declarației privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanei asigurate, rectificativă, formular 112 pentru perioada 01.11.2017-30.09.2018, corect completată, având în vedere constatările înscrise în Raportul de inspecție fiscală .

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. au lăsat în sarcina societății contestatăre, următoarea măsură:

“Societatea va depune Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanei asigurate, rectificativă, formular 112 pentru perioada 01.11.2017-30.09.2018, corect completată, având în vedere constatările înscrise în raportul de inspecție fiscală (în anexa nr.9 a acestuia) bifând caseta Declarație rectificativă ca urmare a unei inspecții fiscale.”

În contestația formulată, societatea contestatoare solicită anularea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, pe motiv că s-a contestat raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere, astfel încât punerea în aplicare a dispoziției privind măsurile stabilite de organul de inspecție fiscală depinde de soluția ce va fi pronunțată urmare soluționării contestației împotriva actului administrativ fiscal.

În drept, în conformitate cu prevederile art.272 din Legea nr.227/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

- a) creanțe fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;*
- b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;*
- c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);*
- d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale*

asimilate deciziilor de impunere contestate si pentru care competenta de solutionare a contestatiei revine structurii specializate de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale regionale ale finantelor.[...]

(6) Contestatiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevzute la alin. (1) se solutioneaza de catre organele fiscale emitente.”

La pct.5 din Ordinul presedintelui ANAF 3741/2015 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala se prevede:

“5.1. Actele administrative fiscale care intra în competenta de solutionare a organelor specializate prevazute la art. 272 alin. (1) din Codul de procedura fiscala sunt cele prevazute expres si limitativ de lege.[...]

5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevazute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedura fiscala, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres si limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedura fiscala si pentru care competenta de solutionare a contestatiilor apartine organelor fiscale emitente.

5.5. Competenta de solutionare este data de natura actului administrativ fiscal atacat, calitatea contestatorului, categoria organului fiscal emitent al actului atacat sau de cuantumul total al sumelor contestate, reprezentând impozite, taxe, contributii, datorie vamala stabilite de plata de catre organul fiscal, accesorii ale acestora, precum si al diminuarii pierderii fiscale.”

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca legiuitorul a stabilit competenta de solutionare a contestatiilor diferita in cadrul directiei generale regionale a finantelor publice in a caror raza teritoriala isi au domiciliul fiscal contestatorii, in functie de natura actului administrativ fiscal contestat.

In situatia in care contestatia este formulata impotriva deciziilor de impunere, a actelor administrativ fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situatiei emise in conformitate cu legislatia in materie vamala prin care s-au stabilit impozite, taxa, contributii, datorie vamala, accesorii ale acestora, masura de diminuare a pierderii prin decizie de nemodificare a bazei de impunere, in cuantum de pana la 3 milioane lei precum si a deciziei de reverificare, competenta de solutionare apartine structurii specializate din cadrul directiei generale regionale a finantelor publice teritoriale.

In situatia in care se contesta un alt act, care imbraca caracteristicile unui act administrativ fiscal potrivit legii si nu intra in categoria celor mai sus enumerate, legiuitorul a stabilit ca este competent in solutionarea contestatiei formulata impotriva acestuia, insusi organul fiscal care l-a emis.

Avand in vedere ca obiectul contestatiei formulata de Societatea X, il constituie Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, prin care organele de inspectie fiscala au dispus depunerea Declaratiei privind obligatiile de plata a contributiilor sociale, impozitului pe venit si evidenta nominala a persoanei asigurate, rectificativa, formular 112 pentru perioada 01.11.2017-30.09.2018, corect completate, avand in vedere constatările inscrise in Raportul de inspectie fiscala, ce intra in categoria altor acte administrativ fiscale, se retine ca, competenta materiale conferita prin lege de a se investi cu solutionarea contestatiei privitor la acest capat de cerere apartine organului fiscal

emitent al actului administrativ fiscal respectiv A.J.F.P. -Inspectie fiscala .

Din documentele existente la dosarul cauzei, se retine ca organul fiscal emitent al actului administrativ fiscal respectiv A.J.F.P. -Inspectie fiscala a emis Decizia prin care a dispus suspendarea solutionarii contestatiei formulata impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, pana la solutionarea contestatiei formulata impotriva Deciziei de impunere de catre structura specializata de solutionare a contestatiilor din cadrul Directiei Generale Regionale a Finantelor Publice, procedura administrativa urmand a fi reluata la data la care motivul care a determinat suspendarea a incetat.

Se retine ca Decizia a fost comunicata Societatii X, conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul cauzei.

In consecinta, avand in vedere ca prin prezenta decizie organul de solutionare a contestatiei a solutionat pe cale administrativa contestatia formulata de Societatea X impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie fiscala iar motivul suspendarii din Decizia a incetat , organul fiscal emitent al actului atacat este in masura sa reia procedura administrativa de solutionare a contestatiei formulata de societatea contestatara impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X-In Insoventa, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie Fiscala, cu privire la obligatiile fiscale principale, care se compun din:

- impozit pe veniturile din salarii;
- contributii individuale de asigurari sociale retinuta de la asigurati ;
- contributii pentru asigurari sociale de sanatate retinuta de la asigurati ;
- contributie asiguratorie pentru munca;

2.Constatarea necompetentei D.G.R.F.P. cu privire la solutionarea contestatiei formulata de Societatea X-IN INSOLVENTA, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala ,competenta de solutionare contestatiei apartinand A.J.F.P. -Inspectie fiscala .

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.

