

DECIZIA NR. 1285/2021
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L. din orș. X, jud. X,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 15083/09.08.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. 2505/05.08.2021 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 15083/09.08.2021, cu privire la contestația formulată de S.C. X S.R.L., C.U.I. X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX41/2011, având domiciliul fiscal în orș. X, str. Unirii, nr. 2, bl. 6, sc. B, et. 4, ap. 17, județul X.

Contestația, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X sub nr. 20366/30.07.2021, a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/07.07.2021**, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/07.07.2021 și are ca obiect **suma totală de X1 lei**, compusă din:

- X2 lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X3 lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X4 lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X5 lei Contribuția asiguratorie pentru muncă.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data la care a fost comunicată sub semnătură Decizia de impunere nr. F-X/07.07.2021, respectiv data de **08.07.2021**, potrivit documentelor anexate în copie la dosarul cauzei și data înregistrării contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, respectiv data de **30.07.2021**, așa cum rezultă de pe ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Contestația este formulată prin administrator HM și este semnată în original.

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

I. S.C. X S.R.L. din orș. X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/07.07.2021, emisă de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/07.07.2021, solicitând desființarea acesteia cu privire la suma totală de X1 lei, reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuții sociale obligatorii aferente.

În prezentarea situației de fapt, reprezentantul contestatarei precizează că echipa de inspecție fiscală a procedat la reîncadrarea sumelor acordate cu titlul de indemnizație de delegare/detașare, achitate cu titlu de diurnă de societatea X SRL către salariații săi, ca venituri de natură salarială/asimilate salariilor, având drept consecință fiscală stabilirea de obligații de plată suplimentare constând în impozit pe venit din salarii și contribuții salariale. Acesta afirmă că echipa de inspecție fiscală a apreciat, fără a indica un temei

legal în baza căruia se face o astfel de constatare, că angajatorul stabilit pe teritoriul României trebuie să desfășoare o activitate semnificativă în țara de origine, pentru a avea posibilitatea să trimită în Germania salariații săi în calitate de lucrători detașați și să le acorde diurna legală.

Petenta declară că în analiza contestației trebuie să se țină cont de faptul că pentru a evita interpretarea eronată a prevederilor legale aplicabile, legiuitorul a clarificat natura juridică (tratamentul fiscal) a diurnelor achitate persoanelor care își desfășoară activitatea în afara țării, prin modificarea adusă de Legea nr. 172/2020 articolului 2 alin. (1) lit. h) din Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, care definește indemnizația specifică detașării transnaționale, în sensul că această modificare legislativă vine să elimine orice dubiu cu privire la faptul că este eronată interpretarea realizată de către organele de inspecție fiscală, care au apreciat că „diurna” achitată de către societate reprezintă venit de natură salarială.

Totodată reprezentantul societății consideră că cerințele organelor fiscale ca societățile care au angajați ce desfășoară activitatea în străinătate, să plătească taxe și impozite pe venit pentru angajați la nivelul salariului minim stabilit prin lege sau prin contract colectiv de muncă din țările în care angajații își desfășoară activitatea, nu sunt întemeiate.

În susținerea contestației SC X SRL aduce următoarele argumente:

- angajații societății nu aveau un loc de muncă stabil pe teritoriul statului German, ei au efectuat lucrări în locații diferite de pe teritoriul Germaniei, având în același timp și locații de cazare diferite;

- organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de dispozițiile CJUE, în interpretarea Hotărârii pronunțată în 12.02.2015 în cauza C-396/13, petenta susținând că o sumă achitată salariaților angajați la societăți românești, cu titlu de diurnă trebuie reconsiderată venit de natură salarială doar în condițiile în care același tip de sumă achitată salariatului detașat în România este considerată venit de natură salarială. Aceasta mai precizează că în legislația românească doar diurna pentru delegarea sau detașarea în altă localitate în interes de serviciu, în țară sau în străinătate, a cărei valoare depășește de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru salariații din instituțiile publice, se supune impozitului pe salarii și este inclusă în baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale obligatorii, indiferent de tipul entității plătitoare;

- deține documente justificative și a respectat prevederile legale aplicabile cu privire la tratamentul fiscal al sumelor acordate cu titlul de indemnizație de delegare/detașare (diurnă);

- petenta susține că Legea privind Codul muncii prevede pentru companiile înregistrate în România dreptul de a plăti o sumă zilnică angajaților delegați să desfășoare activități în afara zonei de reședință a angajatorului și precizează că diurna este unul dintre aspectele contractuale stabilite de părți atunci când semnează contractul de muncă;

- Delegarea presupune existența unui acord între angajator și entitatea unde este trimis salariatul, în fapt, prin delegare se înțelegeându-se modificarea Locului muncii cu păstrarea neschimbată a celorlalte elemente ale contractului de muncă;

- SC X SRL nu a acordat diurnă la o valoare mai mare de 2,5 ori față de plafoanele legale aplicabile fiecărei perioade verificate, fapt pentru care consideră că, în conformitate cu prevederile art. 76 din Codul fiscal, valoarea acesteia nu este inclusă în veniturile salariale, nu este impozabilă și nu se cuprinde în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii.

Cu referire la facilitățile fiscale acordate angajatorilor care desfășoară activități în sectorul construcții, petenta consideră că Ordinul comun nr 3063/1376/1430/2019 (modificat prin Ordinul comun 2814/1536/1806/2020), coroborat cu prevederile art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal se referă la salariații „detașați”, iar angajații

săi au fost „delegați” conform prevederilor art. 43 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, astfel că a procedat corect la calcularea salariilor și a obligațiilor aferente.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/07.07.2021, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X-Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale suplimentare în sumă totală de X1 lei, constând în:

- X2 lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X3 lei Contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X4 lei Contribuție de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X5 lei Contribuție asiguratorie pentru muncă;

perioada supusă inspecției fiscale fiind 01.01.2019-30.04.2021.

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/07.07.2021, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/07.07.2021 contestate, organele de inspecție fiscală menționează că S.C. X S.R.L. are ca obiect principal de activitate declarat „*Alte lucrări de instalații pentru construcții*”- CAEN 4329 și că a realizat în perioada verificată venituri din prestări servicii în beneficiul partenerilor intracomunitari SM- DE X (martie 2019- iulie 2019) și AW- DE X (octombrie 2019- aprilie 2021), activitatea societății constând în prestarea de servicii de montaj panouri fotovoltaice exclusiv pe teritoriul Germaniei.

Ca urmare a verificărilor efectuate, au fost constatate următoarele deficiențe cu influență asupra obligațiilor fiscale datorate de S.C. X S.R.L.:

1) În analiza informațiilor furnizate de baza de date ANAF- Revisal s-a constatat că în perioada verificată societatea are angajați cu contract de muncă, pentru care acordă salariul de bază lunar brut de 3.000 lei, funcțiile menționate în contractele de muncă pentru angajați fiind în domeniul construcțiilor, respectiv muncitor necalificat la spargerea și tăierea materialelor de construcții- cod COR 931302 și muncitor necalificat la demolarea clădirilor, căptușeli zidărie, plăci mozaic, faianță, gresie, parchet- cod COR 931301.

Societatea a încheiat cu angajații contracte de muncă în care sunt specificate următoarele informații:

- obiectul contractului îl constituie prestarea de servicii de către salariat sub autoritatea angajatorului în schimbul salariului datorat acestuia de către angajator;
- durata contractului este pe perioadă nedeterminată, urmând să se înceapă activitatea din data menționată în contract;
- locul de muncă menționat în contractul de muncă este în Germania;
- durata muncii este o normă întreagă, durata timpului de lucru fiind de 8 ore;
- durata concediului: se specifică numărul de zile;
- salariul de bază brut lunar este de 3.000 lei.

De asemenea, la data contractului societatea a întocmit și Acte adiționale la contractele de muncă, prin care se specifică anumite clauze, respectiv salariatul este dator să se supună regulilor, programului de muncă și condițiilor de protecție a muncii impuse de partenerul străin; asigurarea de accidente și de boală precum și cazarea sunt plătite de angajator, salariile vor fi plătite de angajator, în conformitate cu contractele de muncă legal înregistrate și semnate de părți, la care se vor adauga cheltuielile de deplasare sau de detașare după caz, precum și alte venituri cuvenite la plecare în străinătate. Se specifică de mână și faptul că salariul va fi în euro, fiind menționate diverse sume pentru fiecare angajat (1.400-1.500 euro, 1.600 euro, 1.500-1.600 euro).

Organele de control au constatat că sumele zilnice primite de salariații care au efectuat prestări de servicii pe teritoriul Germaniei nu sunt destinate să acopere unele cheltuieli specifice delegării (masă, transport), acestea fiind asigurate de societate.

Urmare a analizei efectuate asupra documentelor și explicațiilor prezentate la control, echipa de inspecție fiscală a constatat că salariații SC X SRL nu s-au aflat în situațiile prevăzute de legiuitor la art. 42, 43 și 45 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, respectiv nu au fost în fapt delegați, întrucât delegarea reprezintă exercitarea temporară de către salariat a unor sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului său obișnuit de muncă, însă aceștia au lucrat doar pe teritoriul Germaniei. De asemenea, detașarea presupune modificarea locului de muncă al salariatului, la un alt angajator, ori în situația SC X SRL, locul de muncă al salariaților nu s-a modificat, aceștia au lucrat doar sub conducerea SC X SRL și doar în Germania, conform prevederii din contractul de muncă. Ca urmare activitatea desfășurată de către salariații SC X SRL pe teritoriul Germaniei este permanentă și nu temporară, neexistând o schimbare a locului de muncă sau a angajatorului.

Salariații SC X SRL nu se află nici în situația de a fi detașați în cadrul prestărilor de servicii transnaționale, deoarece nu își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru, diferit de cel în care lucrează în mod normal, așa cum prevede art. 2 din Legea nr. 16/2017.

Având în vedere cele de mai sus, în baza prevederilor art. 7 și 14 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, organele de control au constatat că societatea acordă angajaților sume de bani cu titlu de diurnă, care sunt în fapt venituri de natură salarială așa cum sunt prevăzute la art. 76, alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar pentru aceste sume societatea avea obligația reținerii și achitării la bugetul de stat a impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor pe salarii obligatorii.

Organele de control precizează că baza impozabilă lunară suplimentară s-a stabilit în funcție de sumele reprezentând diurna acordate fiecărui angajat, iar impozitul pe venitul din salarii s-a determinat prin aplicarea cotei de 10% asupra bazei impozabile recalculate, din care s-au scăzut contribuțiile sociale individuale obligatorii. Ca urmare, pentru sumele acordate cu titlul de diurnă s-au stabilit suplimentar impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de X6 lei, Contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de X7 lei, Contribuție de asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de X8 lei și Contribuție asiguratorie pentru muncă în sumă de X5 lei.

2) Începând cu luna septembrie 2019 S.C. X S.R.L. a considerat că poate beneficia de facilitățile acordate industriei construcțiilor, prevăzute la art. 60, alin. (5), art. 138¹ alin. (1) și art. 154 alin. (1) lit. r) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv că îndeplinește condițiile legale pentru aplicarea scutirii pentru impozitul pe venituri din salarii și pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate, iar pentru contribuția pentru asigurări sociale că i se cuvine reducerea de 3,75 puncte procentuale.

În urma verificărilor efectuate, inspectorii fiscali au constatat că, chiar dacă realizează cifra de afaceri de cel puțin 80% din activități conform CAEN 4321 și a asigurat salariaților săi un salariu brut lunar de 3.000 lei, societatea a aplicat eronat aceste facilități pentru construcții, întrucât prevederile legale cuprinse în Ordinul nr. 3063/1376/1430/2019 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a „Declarației privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate”, respectiv în Ordinul nr. 2814/1536/1806/2020 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a „Declarației privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate”, stipulează la Anexa 6 că „Facilitățile fiscale se acordă și persoanelor fizice detașate pe teritoriul României, dacă entitatea la care sunt detașate desfășoară activități în domeniul construcțiilor, îndeplinește condițiile cumulative prevăzute la art. 60 pct. 5 din Codul fiscal și dacă aceasta efectuează plata drepturilor

salariale pe perioada detașării. **Facilitățile fiscale nu se acordă persoanelor fizice care sunt detașate în afara României.**

Ca urmare, organele de control au procedat la recalcularea obligațiilor de plată aferente salariilor de bază de 3.000 lei, pentru perioada septembrie 2019- aprilie 2020 stabilind suplimentar în sarcina societății un impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de X9 lei, o Contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de X10 lei și o Contribuție de asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de X11 lei.

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

III.1. Referitor la suma totală de X12 lei, compusă din:

- X6 lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X7 lei Contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X8 lei Contribuție de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X5 lei Contribuție asiguratorie pentru muncă.

Cauza supusă soluționării D.GR.F.P. Brașov, prin organele specializate, este să se pronunțe dacă S.C. X S.R.L. datorează bugetului de stat debitele fiscale mai sus menționate, aferente sumelor plătite salariaților care au fost trimiși să își desfășoare activitatea în Germania, în condițiile în care din instrumentarea speței rezultă că sumele achitate cu titlul de diurnă sunt venituri de natură salarială/asimilate salariilor.

În fapt, S.C. X S.R.L. are ca obiect principal de activitate declarat „Alte lucrări de instalații pentru construcții”- CAEN 4329 și a realizat în perioada verificată venituri din prestări servicii în beneficiul partenerilor intracomunitari, cu care are încheiate contracte. În perioada ianuarie 2019- aprilie 2021 angajații societății au desfășurat servicii de montaj panouri fotovoltaice exclusiv pe teritoriul Germaniei, pentru clienți persoane juridice, fără a desfășura activități pe teritoriul României.

Pentru personalul trimis să lucreze pe teritoriul Germaniei, societatea a prezentat contracte individuale de muncă, înregistrate în REVISAL, acte adiționale la contractele individuale de muncă, ordine de deplasare.

În urma verificării documentelor prezentate cu prilejul inspecției, echipa de control a constatat că în ceea ce privește locul de muncă, în contractul de muncă se menționează că activitatea se va desfășura în Germania, iar salariul de bază declarat în REVISAL este de 3.000 lei. De asemenea, s-a constatat că în Actele adiționale la contractele de muncă se specifică faptul că salariul va fi în euro, fiind menționate diverse sume pentru fiecare angajat (1.400-1.500 euro, 1.600 euro, 1.500-1.600 euro).

Conform documentelor prezentate, pentru perioadele în care salariații și-au desfășurat activitatea în Germania, societatea le-a plătit acestora:

- un salariu de bază lunar de 3.000 lei, pentru care a calculat obligațiile fiscale aferente, pe care le-a declarat și le-a achitat la organul fiscal teritorial;
- diverse sume în euro, înregistrate în evidența financiar-contabilă, în contul analitic 625- „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”. Pentru aceste sume societatea verificată nu a calculat și nu a virat la bugetul general consolidat al statului român obligații fiscale, asimilându-le indemnizației de detașare, respectiv diurnei.

Referitor la sumele acordate pentru fiecare zi cât s-a aflat în afara României, în euro, organele de control precizează că nu sunt destinate să acopere cheltuielile cu transportul, cazarea sau masa, acestea fiind asigurate de societate.

Drept urmare, întrucât locul de muncă al angajaților SC X SRL nu s-a modificat, fiind doar în Germania, conform prevederii din contractul de muncă, echipa de control a

concluzionat că aceștia nu s-au aflat în situațiile prevăzute de legiuitor la art. 42-47 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, respectiv nu au fost în fapt **delegați**, întrucât delegarea reprezintă exercitarea temporară de către salariat a unor sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului său obișnuit de muncă. Aceștia nu au fost nici **detașați**, întrucât detașarea reprezintă 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. Ca urmare activitatea desfășurată de către salariații SC X SRL pe teritoriul Germaniei este permanentă și nu temporară, neexistând o schimbare a locului de muncă.

S-a constatat că salariații SC X SRL nu se află nici în situația de a fi detașați în cadrul prestațiilor de servicii transnaționale, deoarece nu își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru, diferit de cel în care lucrează în mod normal, așa cum prevede art. 2 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale.

Având în vedere cele de mai sus, în baza prevederilor art. 7 și 14 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, organele de control au constatat că sumele de bani acordate de societatea angajaților cu titlu de diurnă, sunt în fapt venituri de natură salarială, așa cum sunt ele prevăzute la art. 76, alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și titlului IV, pct. 12 din HG nr. 1/2016 de aprobare a Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pentru acestea societatea având obligația reținerii și achitării la bugetul de stat a impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale obligatorii.

Ca urmare s-a stabilit că, pentru sumele acordate cu titlul de diurnă, societatea datorează suplimentar impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de X6 lei, Contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de X7 lei, Contribuție de asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de X8 lei și Contribuție asiguratorie pentru muncă în sumă de X5 lei.

În motivarea contestației, referitor la constatarea organelor de control că „*nu sunt întrunite condițiile referitoare la delegare și detașare, respectiv schimbarea temporară a locului de exercitare a activității*”, petenta susține că este eronată deoarece angajații săi „*au efectuat lucrări în locații diferite de pe teritoriul Germaniei, având în același timp și locații de cazare diferite*”.

În drept, în materie de detașare/delegare sunt incidente prevederile Legii nr. 53/2003/R privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, care la art. 42-47 și la art. 52 alin. (1) lit. d) dispune următoarele:

„art. 42

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

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

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

art. 44

(1) Delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni și se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice,

numai cu acordul salariatului. Refuzul salariatului de prelungire a delegării nu poate constitui motiv pentru sancționarea disciplinară a acestuia.

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

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

art. 46

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

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

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

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

art. 47

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

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

art. 52

(1) Contractul individual de muncă poate fi suspendat din inițiativa angajatorului în următoarele situații:

d) pe durata detașării;

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

Cu privire la detașare, potrivit prevederilor mai sus enunțate aceasta este definită ca fiind actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator căruia îi va fi subordonat, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia. Detașarea poate fi dispusă pe o perioadă de cel mult un an, iar în mod excepțional, perioada detașării poate fi prelungită, pentru motive obiective ce impun prezența salariatului la angajatorul la care s-a dispus detașarea, cu acordul ambelor părți, din 6 în 6 luni. Pe perioada detașării salariatul are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare precum și la o indemnizație de detașare în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă, legiuitorul precizând că drepturile cuvenite salariatului detașat se acordă de angajatorul la care s-a dispus detașarea. Pe perioada detașării

contractul individual de muncă al salariatului detașat, încheiat cu angajatorul care a dispus detașarea, va fi suspendat.

Se reține că atât delegarea cât și detașarea reprezintă modalități prin care locul muncii, prevăzut în contractul individual de muncă, poate fi modificat.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că societatea contestată a angajat cu contracte de muncă, personal în vederea desfășurării serviciilor de montaj panouri voltaice exclusiv pe teritoriul Germaniei, pentru clienții SM- DE X și AW- DE X, cu care a încheiat contracte de prestări servicii.

Din analiza contractelor de muncă încheiate cu angajații se rețin următoarele informații:

- obiectul contractului este „*prestarea muncii de către salariat, sub autoritatea Angajatorului, în schimbul salariului datorat acestuia de către angajator*”;
- durata contractului este pe perioadă nedeterminată, urmând să se înceapă activitatea din data menționată în contract;
- în ceea ce privește locul de muncă, în contractul de muncă se menționează că activitatea se va desfășura în Germania. În unele contracte se precizează adresa exactă din Germania. De exemplu în contractul nr. 78/03.06.2020 încheiat cu GJ se precizează că „activitatea se desfășoară în Germania Eisenach 4 Bosch 99817, Robert Bosch Alee 1”;
- durata muncii este de o normă întreagă, 8 ore pe zi;
- salariul de bază brut lunar, conform contractelor de muncă, este de 3.000 lei.

Organul de soluționare reține că la data semnării contractelor de muncă, societatea a întocmit și Acte adiționale la contractele de muncă, prin care se specifică anumite clauze, respectiv salariatul este dator să se supună regulilor, programului de muncă și condițiilor de protecție a muncii impuse de partenerul străin, asigurarea de accidente și de boală precum și cazarea sunt plătite de angajator, dar și că „*salariile vor fi plătite de angajator, în conformitate cu contractele de muncă legal înregistrate și semnate de părți, la care se vor adăuga cheltuielile de deplasare sau de detașare după caz, precum și alte venituri cuvenite conform celor convenite la plecare în străinătate*”. În fiecare Act adițional este menționat de mână, că salariul este în euro și sunt înscrise diverse sume pentru fiecare angajat (1.400-1.500 euro „*prima lună*”, 1.600 euro „*după înțelegere*”, 1.000 euro „*în prima lună*”, 1.500-1.600 euro „*după caz*”, 1.500-1.600 euro „*după norma de muncă*”).

Astfel, se reține că angajații SC X SRL au fost informați de la ANGAJARE asupra faptului că vor lucra NUMAI pe teritoriul Germaniei, uneori fiind precizată adresa exactă, și că acestora le-au fost indicate cu titlul de salariu sume de peste 1.000 euro, angajatorul lăsând să se înțeleagă că aceste sume pot varia.

Drept urmare, având în vedere faptul că salariații societății și-au desfășurat activitatea sub autoritatea Angajatorului SC X SRL, aceștia nefiind puși la dispoziția altor angajatori interni sau intracomunitari, iar drepturile cuvenite salariatului care a lucrat în afara României nu au fost acordate de partenerul intracomunitar, ci de societatea angajatoare din România, în speță nu se poate vorbi de detașare, nefiind îndeplinite condițiile caracteristice detașării prevăzute de dispozițiile legale antecitate.

Totodată, cu privire la „*locul de muncă*”, se reține că în contractele individuale de munca încheiate de SC X SRL cu salariații săi, la capitolul *Locul de muncă* este înscris că activitatea se va desfășura în Germania, respectiv că în unele contracte se precizează adresa exactă din Germania. De exemplu în contractul nr. 78/03.06.2020 încheiat cu GJ se precizează că „*activitatea se desfășoară în Germania Eisenach 4 Bosch 99817, Robert Bosch Alee 1*”. Se constată astfel, că locul de muncă al salariaților SC X SRL nu este prevăzut a fi în România, la data încheierii contractelor de muncă părțile cunoscând faptul că activitatea urma să se desfășoare exclusiv în Germania, fapt pentru care angajații acesteia nu au

prestat temporar activitate în afara locului de muncă, drept pentru care aceștia nu se află în situația de a fi delegați, iar afirmația petentei că salariații săi au fost „delegați” conform prevederilor art. 43 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, nu poate fi reținută de către organul de soluționare.

Având în vedere cele constatate mai sus și faptul că diurna nu a fost acordată angajaților cu titlul de rambursare a cheltuielilor generate de detașare, respectiv cheltuieli de transport, cazare și masă, societatea înregistrând pe lângă cheltuielile cu titlul de diurnă, și cheltuieli de transport, cazare și masă (cheltuieli care nu fac obiectul deficiențelor constatate de organele de control și care nu au fost incluse în baza de impozitare suplimentară), precizarea petentei că angajații săi au efectuat lucrări în locații diferite de pe teritoriul Germaniei, nu este relevantă, având în vedere faptul că locul de muncă specificat în contract este „Germania” sau chiar adresa exactă în Germania și nu s-a făcut proba modificării acestuia.

Astfel, în contextul în care din situația de fapt prezentată rezultă că activitatea salariaților societății nu s-a desfășurat în alte locuri decât s-a prevăzut în contractul individual de muncă, organul de soluționare reține că în mod legal organele de control au concluzionat că salariații SC X SRL nu se află în situația de a fi delegați/detașați conform Codului muncii, fapt care ar fi justificat acordarea diurnei. Petenta a considerat în mod eronat că i se aplică prevederile art. 43 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, transformând caracterul temporar al delegării într-o situație de permanență, fiind denaturată în totalitate noțiunea de „delegare” așa cum a fost gândită de legiuitor, pentru că altfel salariații s-ar afla într-o delegare permanentă. Drept urmare, organul de soluționare nu poate reține nicio referire a petentei la „indemnizația de delegare” prevăzută în Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii și nici la valoarea prevăzută pentru aceasta în HG nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, aspectul că valoarea diurnei nu a fost mai mare de 2,5 ori față de plafoanele menționate în această Hotărâre neputând influența valoarea obligațiilor stabilite suplimentar.

În prezentarea situației de fapt fiscale, reținem cu titlul de exemplu situația salariatului NL CNPX, cu care societatea a încheiat contractul de muncă nr. 77/03.06.2020, în care se precizează că „activitatea se desfășoară în Germania Eisenach 4 Bosch 99817, Robert Bosch Alee 1”, iar salariul de bază pentru o normă de 8 ore/zi este de 3.000 lei/lună. În Actul adițional la acest contract, încheiat tot la 03.06.2020, la art. 3 se precizează că „Salariile vor fi plătite de angajator, în conformitate cu contractele de muncă legal înregistrate și semnate de părți, la care se vor adăuga (...) precum și alte venituri cuvenite conform celor convenite la plecare în străinătate”. De mână, este menționat că salariul „se plătește după norma de muncă” aproximativ 1.600 euro. Din documentele la dosar se reține că societatea i-a acordat acestuia diurnă pentru fiecare zi în care s-a aflat în Germania, respectiv pentru perioada 06.06.2020-17.12.2020.

Mai mult, este semnificativ de remarcat că diurna a fost acordată diferențiat în fiecare lună atât pentru salariat (de exemplu dl NL a primit diurnă zilnică în valoare de 21,52 euro în lunile iulie și august 2020, în valoare de 45,35 euro în luna septembrie 2020, în valoare de 42,43 euro în luna octombrie 2020, în valoare de 37,18 euro în luna noiembrie 2020 și în valoare de 82,2 euro pentru perioada 01.12-17.12.2020), cât și între salariați cu aceeași încadrare conform cod COR (de exemplu în perioada 01.07.2020-31.08.2020 cei 10 salariați încadrați cu cod COR 931302 au primit diurne zilnice între 11,66 euro și 35,44 euro), ceea ce conduce la concluzia că aceste sume de bani sunt plătite în fapt în funcție de „norma de muncă”, aptitudinile, randamentul și de calitatea muncii depuse de fiecare salariat/lună, respectiv de munca desfășurată, acestea fiind atributele unei remunerații pentru munca depusă în baza unei activități dependente, stabilită între un angajator și salariat, drepturi bănești ce izvoresc din contractul individual de muncă/actele adiționale la acestea.

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

În același sens s-au pronunțat și instanțele de judecată românești prin deciziile:

- Decizia nr. 708/CA/2019- R pronunțată în sesiunea publică din data de 25 septembrie 2019 de către Curtea de Apel Oradea: *„Curtea constată că în mod corect a reținut prima instanță, că locul de muncă obișnuit al angajaților recurente (...) a fost în Italia, fiind acordate de recurentă în mod nelegal, sume de bani cu titlul de indemnizație de delegare (diurna), nefiind îndeplinită condiția caracterului temporar al prestării activității în alt loc/țară, decât cel/cea în care lucrează în mod normal, la care face referire instituția delegării, respectiv a detașării transnaționale”;*
- Decizia nr. 390/CA/2019- R pronunțată în sesiunea publică din data de 06 mai 2019 de către Curtea de Apel Oradea: *„Curtea constată că în mod corect organul fiscal a reîncadrat din punct de vedere fiscal sumele acordate cu titlu de diurnă, recalificând aceste sume ca venituri de natură salarială și stabilind impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile la asigurările sociale asupra sumelor acordate salariaților cu acest titlu (...)”;*
- Decizia nr. 547/2016 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție: *„Cum activitatea desfășurată nu reprezintă, în sensul art. 43 din Codul muncii, „exercitarea temporară a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu, în afara locului de muncă” și în opinia Înaltei Curți, organele fiscale au stabilit cu justețe că sumele de bani acordate de recurenta-reclamantă cu titlu de „diurne”, „bonus” și „cheltuieli de deplasare”, angajaților săi trimiși în străinătate, nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare, respectiv de detașare.”*
- Decizia nr. 3865/29.06.2021, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție în care s-a reținut că *„(...) Personalul propriu al reclamantei a fost trimis să își desfășoare atribuțiile de serviciu în Belgia pentru, clientul cu care avea încheiate contracte de prestări servicii, motiv pentru care în această situație nu se poate vorbi de o delegare a angajaților societății, întrucât aceștia își desfășoară activitatea de bază pentru care au fost angajați în locurile prevăzute prin actele adiționale la contractele individuale de muncă, nefiind vorba de o delegare, așa cum aceasta este prevăzută în Codul muncii. Reclamanta a acordat eronat angajaților sume de bani sub forma indemnizațiilor de deplasare, în condițiile în care aceste sume reprezintă în fapt remunerație primită de salariați pentru munca prestată în străinătate în baza contractelor individuale de muncă și a actelor adiționale încheiate cu salariații.*

Prin urmare, sumele acordate de către reclamantă angajaților cu titlu de indemnizație de delegare sunt în fapt remunerații primite de salariați pentru munca prestată în străinătate conform zilelor lucrate de aceștia și a calificării și reprezintă venituri asimilate salariilor, având același regim juridic cu salariul, (...).”

Organul de soluționare reține că pentru salariații săi, societatea a achitat suma înscrisă în contractul individual de muncă și în statul de plată, reprezentând salariul minim de bază lunar de 3.000 lei, pentru care a calculat obligațiile fiscale aferente, pe care le-a declarat și le-a achitat la organul fiscal teritorial. Totodată, suplimentar față de salariul, pentru zilele în care angajații săi s-au aflat la lucru în locul prevăzut în contractul de muncă, respectiv în Germania, societatea le-a acordat acestora sume cu titlu de diurnă, pentru care nu a evidențiat în contabilitate și nu a declarat la organul fiscal teritorial impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale. Astfel, în condițiile în care societatea

a suportat cheltuielile de transport, cazare și masă pentru salariații trimiși în Germania, pentru cheltuielile cu sumele considerate indemnizații de delegare achitate angajaților pe perioada deplasării în străinătate în mod corect au stabilit organele de control că petenta datorează impozit pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente.

Date fiind cele anterior sesizate, se constată că în mod legal organele de control au procedat la reîncadrarea sumelor acordate cu titlul de diurnă ca venituri de natură salarială, producând efecte prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la 01.01.2016, potrivit cărora:

„art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

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

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

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

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

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

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

„art. 59 Sfera de cuprindere a impozitului

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

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

art. 76 Definirea veniturilor din salarii și asimilate salariilor

(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică rezidentă ori nerezidentă ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detașare sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea

veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă acordate persoanelor care obțin venituri din salarii și asimilate salariilor.

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

[...]

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

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

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

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

(i) salariile de bază;

(ii) sporurile și adaosurile de orice fel;

[...]

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că în categoria veniturilor din salarii sau asimilate acestora se cuprind toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică rezidentă sau nerezidentă ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detașare sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de locul unde este desfășurată activitatea remunerată, de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, iar la stabilirea veniturilor impozabile din salarii se au în vedere inclusiv avantajele în bani și în natură.

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

Organul de soluționare nu poate reține afirmația petentei că „Doar diurna pentru delegarea sau detașarea în altă localitate în interes de serviciu, în țară sau în străinătate, a cărei valoare depășește de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru salariații din instituțiile publice se supune impozitului pe salarii și este inclusă în baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale obligatorii”, deoarece salariații SC X SRL nu erau într-o perioadă de delegare/detașare, ci își desfășurau activitatea la locul normal de muncă prevăzut în contractul de muncă, astfel că sumele acordate de societate cu titlul de diurnă nu beneficiază de scutirea menționată la art. 76 alin. 2 lit. k) și alin. (4) lit. h) din Legea nr. 227/2015, invocat de petentă, care prevede că:

„art. 76 Definirea veniturilor 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/detaşării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

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

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

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

[...]

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

Din aceleași considerente cu cele prezentate anterior, salariații SC X SRL nu pot beneficia nici de prevederile art. 139, alin. (1) lit. j) din Legea nr. 227/2015, în vigoare de la 01.01.2016, conform căroră:

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

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

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

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

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

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

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale

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

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

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

art.137 Categori de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale

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

securitate socială la care România este parte, pentru care există obligația declarării în România:

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

art.138 Cotele de contribuții de asigurări sociale

Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt următoarele:

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

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

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

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

art.146 Stabilirea și plata contribuțiilor de asigurări sociale

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

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate

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

(1) Contribuabilii la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 153 alin.

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

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

art.156 Cota de contribuție de asigurări sociale de sănătate

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

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

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

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

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

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

În ceea ce privește contribuția asiguratorie pentru muncă

„art. 220¹ Contribuabilii care datorează contribuția asiguratorie pentru muncă

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

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

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

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

art. 220³ Cota contribuției asiguratorie pentru muncă

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

art. 220⁴ Baza de calcul al contribuției asiguratorii pentru muncă

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

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

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

Petenta precizează în contestație că deține documentele justificative prevăzute de lege pentru înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor de deplasare, respectiv Decont de cheltuieli și Ordin de deplasare, însă situația de fapt constatată de către inspectorii fiscali a arătat că prin întocmirea ordinelor de deplasare, societatea creează aparența existenței unei situații de delegare a propriilor salariați, cu scopul evitării evidențierii, declarării și achitării la organul fiscal a impozitului pe salarii și a contribuțiilor sociale obligatorii aferente sumelor acordate cu titlul de „diurnă”, salariații săi nefiind în situația de a fi delegați.

În susținerea contestației petenta mai afirmă că, fără a indica un temei legal în baza căruia se face o astfel de constatare, „*echipa de inspecție fiscală a apreciat că angajatorul*

stabilit pe teritoriul României trebuie să desfășoare o activitate semnificativă în țara de origine, pentru a putea trimite în Germania salariații săi în calitate de lucrători detașați și să le acorde diurna legală”.

Contrar acestei afirmații, organul de soluționare reține că în Raportul de inspecție fiscală echipa de control face referire la art. (2) alin. (1) lit. c), art. 7 alin. (1) și alin. (4) din Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale precum și la art. 2 alin. (1) din Directiva 96/71/CE și la Directiva 2014/67/UE, în care se prevede:

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

„art. 2

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

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

art. 7

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

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

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

[...]

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

Directiva 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii

„Articolul 2

(1) În sensul prezentei directive, prin lucrător detașat se înțelege un lucrător care, pe o perioadă limitată, își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru diferit de cel în care lucrează în mod normal.”

Directiva 2014/67/UE privind asigurarea respectării aplicării Directivei 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii

„Articolul 4 Identificarea unei detașări reale și prevenirea abuzurilor și eludărilor

(1) În scopul punerii în aplicare, al aplicării și al asigurării respectării aplicării Directivei 96/71/CE, autoritățile competente realizează o evaluare de ansamblu a tuturor elementelor faptice considerate necesare, inclusiv, în special, a celor indicate la alineatele (2) și (3) ale prezentului articol. Elementele respective sunt destinate să le ofere asistență autorităților competente atunci când efectuează verificări și controale și **în cazurile în care au motive să creadă că un lucrător nu poate fi considerat detașat în temeiul Directivei 96/71/CE**. Aceste elemente sunt factori orientativi în evaluarea globală care trebuie realizată și, prin urmare, nu sunt apreciate separat.

(2) Pentru a stabili dacă o întreprindere **exercită în mod efectiv activități semnificative, altele decât cele pur interne de gestionare și/sau administrative**, autoritățile competente realizează, luând în considerare un interval de timp mai îndelungat, o evaluare de

ansamblu a tuturor elementelor faptice care caracterizează activitățile desfășurate de o întreprindere în statul membru în care aceasta este stabilită și, atunci când este necesar, în statul membru gazdă. Aceste elemente pot include, în special, aspectele următoare:

(a) locul în care întreprinderea își are sediul social și administrația, locul în care deține birourile, plătește impozite și contribuții de asigurări sociale și, dacă este cazul, în conformitate cu dreptul intern, este autorizată să își exercite activitatea sau este înregistrată la camerele de comerț sau organismele profesionale;

(b) locul de recrutare a lucrătorilor detașați și locul din care sunt detașați;

(c) legea aplicabilă contractelor încheiate de întreprindere cu lucrătorii acesteia, pe de o parte, și cu clienții, pe de altă parte;

(d) locul în care întreprinderea își exercită activitatea de bază, precum și locul în care angajează personal administrativ;

*(e) numărul de contracte executate și/sau **mărimea cifrei de afaceri realizate în statul membru de stabilire**, ținând seama de situația specifică, printre altele, a întreprinderilor nou înființate și a IMM-urilor.*

(3) Pentru a evalua dacă un lucrător detașat temporar își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru, altul decât cel în care lucrează în mod obișnuit, se examinează toate elementele faptice care caracterizează această muncă și situația lucrătorului. Aceste elemente pot include, în special, aspectele următoare:

(a) munca se desfășoară pentru o perioadă limitată de timp în alt stat membru;

(b) data la care începe detașarea;

(c) detașarea se efectuează în alt stat membru decât statul în care sau din care lucrătorul detașat își desfășoară în mod obișnuit activitatea, în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 593/2008 (Roma I) și/sau Convenția de la Roma;

(d) lucrătorul detașat se întoarce sau se așteaptă că își va relua munca în statul membru din care a fost detașat, după finalizarea muncii sau prestarea de servicii pentru care a fost detașat; (...)”

Conform celor anterior citate se reține că, pentru a fi vorba despre detașarea transnațională prevăzută în Legea nr. 16/2017, care transpune în legislația națională Directiva 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, este necesar a fi îndeplinită condiția ca angajatorul stabilit pe teritoriul României să desfășoare o activitate semnificativă în țara sa de origine, pentru a putea trimite în statele membre sau pe teritoriul Confederației Elvețiene salariații săi în calitate de lucrători detașați. Or în cazul de față activitatea din România a SC X SRL este STRICT DE ADMINISTRARE. De asemenea, așa cum am arătat anterior, salariații SC X SRL nu se încadrează la definiția salariatului detașat de pe teritoriul României prevăzută la art. 2 alin. (1) lit. c) din Legea 16/2017, nefiind îndeplinită condiția că salariatul lucrează în mod normal în România și este trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, angajații societății verificate prestând servicii doar în anumite locații de pe teritoriul Germaniei.

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

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

Chiar dacă angajații intimatei se deplasau din România în Italia pentru a-și desfășura activitatea pe o perioadă de la o lună la trei luni, respectiv pe o perioadă limitată, nu este

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

Din analiza documentelor la dosar organul de soluționare reține că urmare a analizei raporturilor de muncă ale salariaților SC X SRL, atât din punct de vedere al delegării și detașării prevăzută în Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, cât și din punct de vedere al detașării salariaților în cadrul prestărilor de servicii transnaționale, conform Directivei parlamentului european și a Consiliului 96/71/CE din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, transpusă în legislația națională prin Legea 16/2017, s-a constatat că **aceștia nu se încadrează în nici una dintre cele trei situații, salariații societății nefiind în situația de a fi delegați/detașați/detașați transnațional. Astfel, referirile petentei la modificarea adusă Legii nr. 16/2017 prin Legea organică nr. 172/2020, conform căroră: „h) indemnizație specifică detașării transnaționale - indemnizația destinată să asigure protecția socială a salariaților acordată în vederea compensării inconveniențelor cauzate de detașare, care constau în îndepărtarea salariatului de mediul său obișnuit, fiindu-i aplicabil regimul fiscal prevăzut la art. 76 alin. (2) lit. k) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;” nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, nefiind incidente situației analizate.**

Din aceleași considerente nu poate fi reținută nici afirmația petentei că „**organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de dispozițiile CJUE, respectiv Hotărârea pronunțată în 12.02.2015 în cauza C-396/13**” prin care s-a stabilit că “o diurnă ... trebuie considerată parte a salariului minim în condiții identice cu cele la care este supusă includerea acestei diurne în salariul minim plătit lucrătorilor locali cu ocazia unei detașări a acestora în interiorul statului membru în cauză” și nici în interpretarea că „o sumă achitată salariaților angajați la societăți românești, cu titlu de diurnă trebuie reconsiderată venit de natură salarială doar în condițiile în care același tip de sumă achitată salariatului detașat în România este considerată venit de natură salarială.”

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

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

„art. 113 Obiectul inspecției fiscale

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

- a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;
- b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;
- c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

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

k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;"

coroborat cu prevederile art. 6 alin. (1) și art. 7 alin. (3) din același act normativ:

„art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

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

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

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

Organul de soluționare reține că în contestația formulată petenta nu sesizează erori referitor la modul de calcul al bazei impozabile suplimentare asupra căreia au fost stabilite impozitele și contribuțiile pe veniturile din salarii și asimilate salariilor din Decizia de impunere F-X/07.07.2021, ci aduce critici privind încadrarea sumelor acordate cu titlul de diurnă la venituri asimilate salariilor.

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

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) **neîntemeiată**, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;" urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de X6 lei, Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de X7 lei, Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de X8 lei și Contribuția asiguratorie pentru muncă în sumă de X5 lei.

III.2. Referitor la suma totală de X13 lei, compusă din:

- X9 lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X10 lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X11 lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

Cauza supusă soluționării D.GR.F.P. Brașov, prin organele specializate, este să se pronunțe dacă S.C. X S.R.L. a aplicat în mod legal facilitățile fiscale prevăzute la art. 60 pct. 5, art. 138¹, art. 154 alin. (1) lit. r) și art. 220³ alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care se acordă angajaților și angajatorilor din domeniul construcțiilor, în condițiile în care cifra sa de afaceri se compune în

totalitate din venituri obținute din activitățile de construcții desfășurate în afara țării.

În fapt, echipa de control a constatat că în perioada verificată S.C. X S.R.L. a efectuat lucrări de montaj panouri solare către clienții din Germania, pe care le-a facturat fără TVA, activitatea fiind neimpozabilă în România, iar din declarațiile D394 depuse pentru perioada verificată s-a constatat că nu au fost declarate livrări de bunuri sau prestări de servicii pe teritoriul României, astfel din verificările efectuate s-a constatat faptul că societatea a efectuat lucrări de construcții exclusiv în Germania. Începând cu luna septembrie 2019 S.C. X S.R.L. a considerat că poate aplica scutirea de la plata impozitului pe venitul din salarii și de la plata Contribuției de asigurări de sănătate reținută de la asigurați și că poate aplica cota contribuției de asigurări sociale redusă, facilități acordate industriei construcțiilor, prevăzute la art. 60, alin. (5), art. 138¹, art. 154 alin. (1) lit. r) și art. 220³ alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv că îndeplinește condițiile legale pentru aplicarea acestora: realizează cifră de afaceri de cel puțin 80% din activități conform CAEN 4329 și a asigurat salariaților săi un salariu brut lunar de 3.000 lei.

În urma verificărilor efectuate, inspectorii fiscali au constatat că societatea a aplicat eronat aceste facilități pentru construcții, întrucât prevederile legale cuprinse în Ordinul nr. 3063/1376/1430/2019 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a „Declarației privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate”, respectiv în Ordinul nr. 2814/1536/1806/2020 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a „Declarației privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate”, stipulează că **„Facilitățile fiscale nu se acordă persoanelor fizice care sunt detașate în afara României.”**

Referitor la facilitățile fiscale prevăzute la art. 60 pct. 5, art. 138¹, art. 154 alin. (1) lit. r) și art. 220³ alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care se acordă angajaților și angajatorilor din domeniul construcțiilor, introduse prin OUG nr. 114/2018 privind instituirea unor măsuri în domeniul investițiilor publice și a unor măsuri fiscal-bugetare, modificarea și completarea unor acte normative și prorogarea unor termene, se reține că acestea au în vedere implementarea Acordului încheiat între Guvernul României și Federația Patronatelor Societăților din Construcții privind măsuri pentru o creștere economică sustenabilă a României, bazată pe investiții, în următorii 10 ani, semnat în 29.11.2018, prin care acest domeniu este declarat ca fiind sector prioritar, de importanță națională, pentru economia românească în perioada 2019-2028.

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

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

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

În fapt, aceste măsuri au fost adoptate pentru a asigura forța de muncă necesară realizării proiectelor de investiții publice și private de pe teritoriul României, în condițiile în care salariile mai atractive care se asigură salariaților din construcții în celelalte state membre au dus la migrarea personalului către acestea, piața românească a forței de muncă în construcții întâmpinând dificultăți în asigurarea personalului necesar realizării obiectivelor.

În drept, prevederile art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, dispun că:

„art. 60 Scutiri

Sunt scutiți de la plata impozitului pe venit următorii contribuabili:

[...]

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

a) angajatorii desfășoară activități în sectorul construcții care cuprind:

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

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

b) angajatorii realizează cifră de afaceri din activitățile menționate la lit. a) și alte activități specifice domeniului construcții în limita a cel puțin 80% din cifra de afaceri totală. (...)

[...]

d) scutirea se aplică potrivit instrucțiunilor la ordinul comun al ministrului finanțelor publice, al ministrului muncii, familiei, protecției sociale și persoanelor vârstnice și al ministrului sănătății, prevăzut la art. 147 alin. (17), iar Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate reprezintă declarație pe propria răspundere pentru îndeplinirea condițiilor de aplicare a scutirii.

e) mecanismul de calcul al cifrei de afaceri prevăzut la lit. b), în vederea aplicării facilității fiscale, se va stabili prin ordin al președintelui Comisiei Naționale de Strategie și Prognoză, care se va publica pe site-ul instituției.”

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

Având în vedere dispozițiile art. 60 pct. 5 lit. d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, se reține că prin prevederile Anexa 6 la Ordinul comun al ministrului finanțelor publice, al ministrului muncii, familiei, protecției sociale și persoanelor vârstnice și al ministrului sănătății nr. 1942/979/819/2020, Ordinul nr. 2814/1536/1806/2020, respectiv Ordinul nr. 203/207/ 188/2021 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a formularului 112 „Declarație privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate” s-a dispus că „Facilitățile fiscale se acordă și persoanelor fizice detașate pe teritoriul României, dacă entitatea la care sunt detașate desfășoară activități în domeniul construcțiilor, îndeplinește condițiile cumulative prevăzute la art. 60 pct. 5 din Codul

*fiscal și dacă aceasta efectuează plata drepturilor salariale pe perioada detașării. **Facilitățile fiscale nu se acordă persoanelor fizice care sunt detașate în afara României.***

În conformitate cu aceste dispoziții, se reține deci că **facilitățile fiscale se acordă persoanelor fizice detașate pe teritoriul României**, dacă entitatea la care sunt detașate desfășoară activități în domeniul construcțiilor, îndeplinește cumulativ condițiile prevăzute la art. 60 pct. 5 din Codul fiscal și dacă aceasta efectuează plata drepturilor salariale pe perioada detașării, legiuitorul dispunând expres că **facilitățile fiscale nu se acordă persoanelor fizice care sunt detașate în afara României.**

Astfel, rezultă că salariații detașați în afara României, nu beneficiază de acordarea facilităților fiscale.

Totodată, în aplicarea prevederilor art. 60 pct. 5 lit. e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, art. 6 din Anexa la Ordinul nr. 239/24.07.2019 pentru aprobarea metodologiei privind mecanismul de calcul al cifrei de afaceri, menționează și clarifică faptul că:

*„art. 6 - În cazul societăților care au sucursale, filiale sau puncte de lucru, calculul cifrei de afaceri se realizează **pentru activitatea desfășurată pe teritoriul României la nivelul societății.**”*

fiind evident faptul că măsura acordării facilităților fiscale în domeniul construcțiilor vizează **numai activitățile desfășurate pe teritoriul României**, pentru aplicarea facilităților fiscale din construcții, în calculul cifrei de afaceri totale, firmele neputând lua în considerare veniturile obținute din activitățile de construcții desfășurate în afara țării.

Cu privire la aceste constatări ale inspectorilor fiscali, petenta precizează în contestație că Ordinul comun nr. 3063/1376/1430/2019 (modificat prin Ordinul comun 2814/1536/1806/2020), coroborat cu prevederile art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal se referă la salariații „detașați”, iar angajații săi au fost „delegați” conform prevederilor art. 43 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, astfel că a procedat corect la calcularea salariilor și a obligațiilor aferente.

Or așa cum am arătat anterior la punctul III.1 din prezenta decizie, angajații SC X SRL nu se află nici în situația de a fi delegați, nici în situația de a fi detașați conform Legii nr. 53/2003 Codul muncii, activitatea salariaților societății desfășurându-se pe teritoriul Germaniei în toată perioada verificată, fapt pentru care nu poate aplica facilitățile fiscale prevăzute pentru sectorul construcțiilor, **nefiind îndeplinită condiția referitoare la cifra de afaceri prevăzută la art. 60 pct. 5 lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.**

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru perioada septembrie 2019- aprilie 2021, societatea a aplicat în mod eronat prevederile art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, SC X SRL trebuind să calculeze, rețină și să declare la bugetul de stat impozit pe veniturile din salarii conform art. 78 alin. (1), art. 80 alin. (1) și art. 81 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

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

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

art. 80 Termenul de plată a impozitului

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

art. 81 Obligații declarative ale plătitorilor de venituri din salarii

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

De asemenea, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru perioada ianuarie 2019- aprilie 2021, pentru salariul de încadrare de 3.000 lei acordat salariaților săi, SC X SRL trebuia să rețină și să vireze contribuției de asigurări sociale în cotă de 25% și contribuție de asigurări sociale de sănătate în cotă de 10%, în conformitate cu dispozițiile art. 138 lit. (a) și ale art. 156 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„art. 138 Cotele de contribuții de asigurări sociale

Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt următoarele:

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

art.156 Cota de contribuție de asigurări sociale de sănătate

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

Drept urmare, considerând cele menționate anterior, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de X9 lei, Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de X10 lei și Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de X11 lei.**

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

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/07.07.2021, emisă de A.J.F.P. X, pentru suma totală de X1 lei, din care:

- X2 lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X3 lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X4 lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X5 lei Contribuție asiguratorie pentru muncă.

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