



Ministerul Finantelor Publice

Agentia Națională de Administrare Fiscală Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Vâlcea



Str. General Magheru nr. 17
Râmnicu Vâlcea
Tel : +0250 737777
Fax : +0250 737620
e-mail : date.valcea.vl@mfinante.ro

DECIZIA NR. din2010

privind modul de solutionare a contestatiei formulate de SC SRL,inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Valcea sub nr. si completata cu adresa nr.....

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspectie Fiscala Valcea, cu adresa nr.... asupra contestației formulate de **SC SRL** din loc....., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. si completata cu adresa nr..... .

Contestația are ca obiect suma de **.... lei**, stabilită prin decizia de impunere nr... din și Raportul de Inspectie Fiscala incheiat la data de ..., întocmite de organele de inspecție fiscală, comunicate la data de ... potrivit adresei nr..... aflata in copie la dosarul cauzei, reprezentând :

- lei impozit pe veniturile din salarii;
- lei majorari de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- lei impozit dividende;
- lei majorari de întârziere aferente impozitului dividende.

Contestația este semnată de reprezentantul legal al **SC SRL**, confirmată cu ștampila.

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală .

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209, alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de **SC SRL**, înregistrată la D.G.F.P Valcea sub nr..... si completata cu adresa nr.....

Procedura legala fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constata urmatoarele:

SC SRL contestă partial Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala, nr..... si Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de motivand următoarele:

1. In ceea ce priveste impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor.

Petenta nu este de acord cu suma stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, de ... lei reprezentand impozit aferent cheltuielilor cu diurna acordata de societate salariatilor, precum si cu accesoriile aferente acesteia, in suma de ... lei, stabilite pentru in baza prevederilor HG 543/1995, anexa 1, punctele 8 si 27 si HG 1860/2006, anexa 1, cap.2, art.9 si 28 corelate cu prevederile art.55, alin 1 si alin 4, lit g) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

Aceasta precizeaza ca s-a omis in mod voit faptul ca primele doua acte normative se refera in mod expres la salariatii institutiilor publice, iar art.55, alin 4, lit g din Codul fiscal precizeaza ca aceste cheltuieli nu sunt incluse in veniturile de natura salariala si nu sunt impozabile in sensul impozitului pe venit.

2. Referitor la impozitul pe dividende.

Petenta arata ca potrivit evidentei contabile a societatii si a celor inscrise in Raportul de inspectie fiscala, in anul societatea a inregistrat profit in suma de lei pe care l-a repartizat la dividende in anul si pentru care s-a calculat impozit pe dividende in suma de .. lei, impozit ce a fost virat la bugetul de stat cu, dar care s-a omis a se inscrie in Declaratia 100 pentru luna

Totodata in ceea ce priveste cheltuielile de deplasare si diurna efectuate de societate pentru administratorul acesteia in perioada ..., in suma totala de .. lei, petenta considera ca impozitul pe dividende calculat pentru acestea, in suma de lei si accesoriile aferente acestora de lei sunt total nelegale.

Societatea contestatoare mentioneaza ca organele de control fac abstractie de prevederile art.21, alin 1 si 2 din Legea 571/2003 privind codul fiscal in care se precizeaza ca : “ *cheltuielile de transport si cazare in tara si strainatate efectuate de catre salariati si administratori* “ sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri si ca atare sunt chetuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

B. Din actul administrativ fiscal contestat si raportul de inspectie fiscala anexa la acesta rezultă următoarele:

SC SRL Rm.Valcea a fost inregistrata la Oficiul Registrul Comertului de pe langa Tribunalul Valcea sub nr....., are CUI nr. .. atribut fiscal RO din data de ... si sediul in loc. detinut in baza contractului de comodat din data de incheiat intre si SC..... SRL.

Conform certificatului de imatriculare, SC SRL desfasoara activitatea de “ Lucrari de constructii a cladirilor rezidentiale si nerezidentiale”, cod CAEN 4120, iar domeniul principal de activitate este :

- “ Fabricarea caramizilor, tiglelor si altor produse pentru constructii’ cod CAEN 264;
- “ Constructii de cladiri si geniu civil “ - cod CAEN 452;
- “ Comert cu amanuntul in magazine nespecializate “ - cod CAEN 521.

1) Impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor a fost verificat in baza prevederilor Legii 571/2003 privind Codul fiscal si HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a codului fiscal, cu modificarile ulterioare.

In perioada ... societatea a acordat salariatilor si administratorului sume de bani, variind intre... lei/zi si/zi, sub forma de diurna si cazare pe perioada delegarii in alta

localitate pe care le-a evidenciat în contul 625 “ Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări “.

Aceste sume s-au acordat pentru perioade ce au depășit numărul de zile lucrătoare din lună, ele însumând pentru toată perioada lei , din care..... lei au fost acordate administratorului societății, d-nul

În ceea ce privește sumele acordate salariaților, adică lei (..... lei), organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile HG 543/1995 republicată privind drepturile bănești ale salariaților instituțiilor publice și regiilor autonome cu specific deosebit pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, Anexa nr.1, pctele 7 și 27, pentru perioada

De asemenea nu s-au respectat nici prevederile HG 1860/2006 republicată privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, Anexa nr.1, cap.2, art.9 și art 28, pentru perioada.....

Totodată au fost încălcate prevederile art.55, alin.1 și alin.4, lit.g din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere numărul de zile lucrătoare din luna și suma maximă ce putea fi acordată sub formă de diurnă /cazare de către societate pentru salariați pe perioada deplasării în altă localitate, de lei, organele de inspecție fiscală au majorat baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii cu suma de lei la care au aplicat cota de impozit de 16%, rezultând o diferență suplimentară de impozit pe veniturile din salarii în suma de ... lei (...%), în conformitate cu prevederile art.57, alin 2, lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru debitul suplimentar în suma de lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor s-au determinat majorări de întârziere în suma de ... lei ținând cont de termenul de plată stabilit de art.58 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal de la data de până la data de

Accesoriile au fost calculate în conformitate cu prevederile art.115, alin 1, art.116, alin 1 și alin 5, art.119, alin 1, art.120, alin 1 și 7 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

2) Impozitul pe veniturile din dividende a fost verificat în baza Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal, pentru perioada, constatându-se următoarele:

A) În anul 2008 profitul net înregistrat de societate, în suma de ... lei a fost repartizat la dividende, în anul 2009 , iar impozitul aferent în suma de lei a fost virat la bugetul de stat cu OP nr.....

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a declarat prin declarația cod 100 impozitul respectiv fiind astfel încălcate prevederile art.81, alin 1 , alin 3, lit a) și art.82, alin 3 din OG 92/2003 privind codul de procedură fiscală, drept pentru care au stabilit **diferența suplimentară la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în suma de lei**.

De asemenea până la data încheierii raportului de inspecție fiscală, adică societatea nu declarase impozitul în suma de ... lei nici prin declarația cod 205 “ Declarație informativă privind impozitul reținut pe veniturile cu regim de reținere la sursă , pe beneficiari de venit.”

B) În perioada societatea a acordat administratorului sume de bani, variind între .. lei/zi și lei/zi, sub formă de diurnă și cazare pe perioada delegării în altă localitate pe care le-a evidenciat în contul 625 “ Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări “.

Organele de inspectie fiscala au majorat baza impozabila aferenta impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice cu suma de lei cat reprezinta sumele acordate administratorului drept diurna/cazare si pentru care au calculat un impozit aferent in suma de

Debitul suplimentar s-a stabilit tinand cont de :

- prevederile HG 543/1995 republicata privind drepturile banesti ale salariatilor institutiilor publice si regiilor autonome cu specific deosebit pe perioada delegarii si detasarii in alta localitate, precum si in cazul deplasarii, in cadrul localitatii, in interesul serviciului, Anexa nr.1, pcte. 7 si 27, pentru perioada 2005 -2006.
- prevederile HG 1860/2006 republicata privind drepturile și obligatiile personalului autoritatilor si institutiilor publice pe perioada delegarii si detasarii in alta localitate, precum si in cazul deplasarii , in cadrul localitatii, in interesul serviciului, Anexa nr.1, cap.2, art.9 si art 28, pentru perioada 2007 -2009.
- prevederile art.7, alin 1 pct.12 din Legea 571/2003 privind codul fiscal.

Pentru debitul suplimentar in suma de lei s-au calculate majorari de intarziere in suma de lei tinand cont de termenul de plata stabilit de art.67, alin 1 din Legea 571/2003 privind codul fiscal.

Accesoriile au fost calculate de la data de pana la data de in conformitate cu prevederile art.115, alin 1, art.116, alin 1 si alin 5, art.119, alin 1, art.120, alin 1 si 7 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

II. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivatiile invocate de petenta, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare, se retin urmatoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma de lei, reprezentand impozitul pe veniturile din dividende, impozit pe veniturile din salarii și accesorii aferente acestora, stabilite de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Vâlcea este legal datorată de **SC SRL** din

1) In ceea ce priveste impozitul pe dividende in suma de lei.

Cauza supusa soluționării este dacă petenta datorează debitul suplimentar stabilit in sarcina sa în condițiile în care aceasta nu a declarat, prin declaratia cod 100, la organul fiscal teritorial impozitul pe dividende în sumă de lei si nici prin declaratia cod 205 , desi acesta a fost achitat integral in termenul legal.

În fapt, profitul net inregistrat de SC SRL în anul 2008 a fost repartizat la dividende in anul 2009, în sumă de lei, iar impozitul aferent in suma de lei a fost înregistrat și virat la bugetul de stat cu OP nr....., fara insa ca acest impozit sa fie declarat prin declaratia cod 100.

Totodata pana la data incheierii raportului de inspectie fiscala, adica societatea nu declarase impozitul in suma de lei nici prin declaratia cod 205 “ Declaratie informativa privind impozitul retinut pe veniturile cu regim de retinere la sursa , pe beneficiari de venit.”

În drept, art.79, alin 3 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala valabil la trim I 2005 precizeaza urmatoarele:

“ Art. 79 Forma si continutul declaratiei fiscale

(3) Contribuabilul are obligatia de a completa declaratiile fiscale înscriind corect, complet si cu buna-credinta informatiile prevazute de formular, corespunzatoare situatiei sale fiscale. Declaratia fiscala se semneaza de catre contribuabil sau de catre împuternicit.”

De asemenea art. 81 , alin 1 si 3, lit a) si art.82 , alin 3 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata la 31.07.2007 pecizeaza urmatoarele:

“Art.81 Obligatia de a depune declaratii fiscale

(1) Declaratia fiscala se depune de catre persoanele obligate potrivit Codului fiscal, la termenele stabilite de acesta.

(3) Obligatia de a depune declaratia fiscala se mentine si în cazurile în care :
a) a fost efectuata plata obligatiei fiscale;”

“Art.82, Forma si conținutul declarației

(3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună - credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit.”

Potrivit prevederilor legale menționate anterior, se reține că orice contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună - credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.

Totodata obligatia de a depune declaratia fiscala se mentine si în cazurile în care a fost efectuata plata obligatiei fiscale.

Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către un împuternicit al acestuia .

Mai mult decat atat art.85, alin 1, lit a) si b) si alin. 2 din acelasi act normativ precizează :

“ Art. 85 Stabilirea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat :

(1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

A [...]

b) prin decizie emisa de organul fiscal, în celelalte cazuri.

(2) Dispozitiile alin. (1) sunt aplicabile si în cazurile în care impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat sunt scutite la plata conform reglementarilor legale, precum si în cazul unei rambursari de taxa pe valoarea adaugata.”

Asadar, stabilirea impozitelor datorate bugetului general consolidat se face prin decizie emisă de organul fiscal.

Așa cum rezultă din balanta de verificare incheiata la data de, aflată în copie la dosarul cauzei, petenta a evidentiat in contabilitate impozitul pe dividende în suma de lei, si a achitat aceasta obligatie către bugetul de stat cu OP nr..... .

In acelasi timp analizand fisa sintetica totala , editata la data de rezulta ca petenta nu a declarat obligatia fiscala aferenta acestui impozit prin declaratia cod 100 ,

astfel ca aceasta se regaseste la Venituri ale bugetului de stat incasate in cont unic, in curs de distribuire.

In aceste conditii, raportat la temeiul legal prezent anterior se retine ca petenta avea obligatia declararii la bugetul de stat a impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice in suma de lei.

Mai mult decit atat, potrivit dispozitiilor art.94 alin (1) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare :

“ Inspectia fiscala are ca obiect verificarea bazelor de impunere, a legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata, precum si a accesoriilor aferente acestora “ .

La alin (2) lit e al aceluasi articol se mentioneaza ca : “ Inspectia fiscala are urmatoarele atributii :[...]

e) stabilirea corecta a bazei de impunere, a diferentelor datorate in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala declarata si/sau stabilita, dupa caz, la momentul inceperii inspectiei fiscale [...] “

Fata de cele de mai sus, rezulta ca diferentele suplimentare se stabilesc de organele de inspectie fiscala ca diferente între obligatiile fiscale înregistrate de contribuabil și/sau constatate de organele de inspectie fiscala și cele declarate de un contribuabil la organele fiscale teritoriale, pina la momentul inceperii inspectiei fiscale.

Cum diferenta suplimentara stabilita, reprezinta diferenta intre obligatia constatata ca datorata de organele de inspectie fiscala si evidentiata si de petenta in evidenta contabila si cea declarata, se retine că în mod corect au fost stabilite diferentele suplimentare în sumă de lei, astfel că susținerile petentei apar ca neîntemeiate pentru acest capăt de cerere .

2) In ceea ce priveste impozitul pe veniturile din salarii in suma de..... lei si impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice in suma de lei.

Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează impozit pe veniturile din salarii și impozit pe venituri din dividende, în condițiile în care aceasta a acordat numerar din casierie sub formă de diurnă și cazare în perioada..... salariatilor și administratorului societății peste limita legală admisă, fără ca acestea să fie justificate cu documete legale .

In fapt, în perioada societatea a fost inregistrata la vectorul fiscal ca fiind platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor.

In aceeasi perioada a acordat salariatilor si administratorului sume de bani, variind între lei/zi si lei/zi, sub forma de diurna si cazare pe perioada delegarii in alta localitate, pe care le-a evidentiat in contul 625 “ Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari “.

Sumele de bani s-au acordat pentru perioade ce au depasit numarul de zile lucratoare din luna si in quantum mai mare decat limita maxima admisa de lege, acestea insumand pentru toata perioada lei, din care lei au fost acordate administratorului societatii, d-nul....., iar restul de lei salariatilor.

În ceea ce privește sumele acordate salariaților, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea au depășit nivelul maxim ce poate fi acordat sub formă de diurnă, au depășit de asemenea numărul de zile lucrătoare din luna și totodată au constatat că cele acordate pentru cazare nu au fost justificate în întregime cu documente.

În aceste condiții, având în vedere cuantumul maxim al diurnei ce se putea acorda salariaților în perioada ..., din totalul sumelor pe care societatea le-a acordat sub formă de diurnă și cazare, s-a constatat că suma de lei nu se încadrează în această categorie, drept pentru care a fost majorată baza impozabilă a impozitului pe veniturile din salarii cu această sumă, stabilind în acest sens impozit pe veniturile din salarii în suma de lei (.....%).

Organele de inspecție fiscală au considerat că întrucât administratorul societății nu are calitatea de salariat, acesta nu are drept la diurnă în perioada 2005 -2009 în suma de lei .

În aceste condiții sumele de bani acordate sub formă de diurnă administratorului societății au fost impozitate la sursa impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice, rezultând un impozit suplimentar în suma de lei (.....%).

În drept, Hotărârea nr. 543 din 24 iulie 1995 privind drepturile bănești ale salariaților instituțiilor publice și regiilor autonome cu specific deosebit pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, valabilă pentru perioada 2005 - 2006, precizează la cap. 2 pct. 8 și 25 următoarele:

“CAP. 2 Indemnizația de delegare și de detașare

8. Salariații aflați în delegare sau detașați în localități situate la distanțe mai mari de 5 km de localitatea în care își au locul permanent de muncă primesc, pentru compensarea cheltuielilor personale, o indemnizație zilnică de delegare sau de detașare de lei, indiferent de funcția pe care o îndeplinesc și de instituția publică ai cărei salariați sunt .

27. În situația în care salariații aflați în delegare nu se cazează în condițiile prevăzute la pct. 25, cheltuielile de cazare se compensează prin plată, pentru fiecare noapte, a sumei de lei.

47. Atunci când delegarea sau detașarea unor salariați expiră în ziua de vineri sau într-o zi care precede o zi de sărbătoare legală și salariații rămân în localitatea respectivă, în interes personal, înca cel mult 48 de ore, conducerea unității poate deconta costul transportului la înapoiere. Pentru zilele respective, salariații în cauza nu beneficiază de decontarea cheltuielilor de cazare și de indemnizația zilnică de delegare sau de detașare”

Pentru perioada este aplicabilă Hotărârea nr.1860 din 21 decembrie 2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, care precizează următoarele, la art.9 și 28 următoarele :

“CAP. 2 Indemnizația de delegare și de detașare

Art. 9

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

Art. 28

În situația în care personalul aflat în delegare nu se cazează în condițiile prevăzute la art. 26, cheltuielile de cazare se compensează prin plată, pentru fiecare noapte, a sumei de 30 lei.

Art. 48. Atunci când delegarea sau detasarea unor salariați expiră în ziua de vineri sau într-o zi care precede o zi de sărbătoare legală și salariații rămân în localitatea respectivă, în interes personal, încă cel mult 48 de ore, conducerea unității poate deconta costul transportului la înapoiere. Pentru zilele respective, salariații în cauza nu beneficiază de decontarea cheltuielilor de cazare și de indemnizația zilnică de delegare sau de detasare.

În ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii spetei în cauza ii sunt aplicabile prevederile art.55, alin 1 și 4 și art.57, alin 2, lit a) din Legea 571/2003 privind codul fiscal care menționează următoarele :

ART. 55

“ Definirea veniturilor din salarii

(1) *Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natura obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special 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.*

(4) *Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:*

*g) sumele primite de angajați pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare a indemnizației primite pe perioada delegării și detasării în alta localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului. **Sunt exceptate de la aceste prevederi sumele acordate de persoanele juridice fără scop patrimonial și de alte entități neplatitoare de impozit pe profit peste limita de 2,5 ori indemnizația acordată salariaților din instituțiile publice;***”

Art. 57 Determinarea impozitului pe venitul din salarii

“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 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferența între venitul net din salarii, calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor obligatorii aferente unei luni, și următoarele:

- deducerea personală acordată pentru luna respectivă ;
- cotizația sindicală plătită în luna respectivă ;
- contribuțiile la fondurile de pensii facultative, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei a 400 euro ;”

In ceea ce privește impozitul pe veniturile din dividende art.7, alin 1, pct.12 și art.67, alin 1 din Legea 571/2003 privind codul fiscal precizează următoarele:

Art. 7

“ (1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații :

Pct 12. “**dividend** - o distribuție în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:

a) o distribuție de titluri de participare suplimentare care nu modifică procentul de deținere a titlurilor de participare ale oricărui participant la persoana juridică;

b) o distribuție în bani sau în natură, efectuată în legătură cu răscumpărarea titlurilor de participare la persoana juridică, altă decât răscumpărarea care face parte dintr-un plan de răscumpărare, ce nu modifică procentul de deținere a titlurilor de participare al nici unui participant la persoana juridică;

c) o distribuție în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;

d) o distribuție în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social constituit efectiv de către participanți

[...] De asemenea, dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend.”

Art. 67 Retinerea impozitului din veniturile din investiții

(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 31 decembrie a anului respectiv.”

Potrivit dispozițiilor legale prezentate se reține că salariații aflați în delegare sau detașați în localități situate la distanțe mai mari de 5 km de localitatea în care își au locul permanent de muncă primesc, pentru compensarea cheltuielilor personale, o indemnizație zilnică de delegare sau de detașare în suma de lei (Rol) , până la data de iar după această dată indemnizația de delegare sau detașare este în suma de lei (RON).

Totodată în cazul în care salariații aflați în delegare nu se cazează, aceste cheltuielile se compensează prin plată, pentru fiecare noapte, a sumei de lei (Rol) suma valabilă până la și respectiv lei (Ron) după data de

Aceste prevederi legale privesc salariații instituțiilor publice și regiilor autonome cu specific deosebit pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității.

In cazul salariatilor din cadrul societăților comerciale, respectiv al **entităților neplatitoare de impozit pe profit** limita maximă până la care acestea pot acorda

indemnizatia de delegare este de 2,5 ori indemnizatia acordata salariatilor din institutiile publice.

Ceea ce depaseste aceasta limita reprezinta venit de natura salariala care se impoziteaza potrivit precizarilor legale, cu o cota de 16%.

In ceea ce priveste veniturile din salarii codul fiscal le defineste ca fiind toate veniturile în bani si/sau în natura obtinute de o persoana fizica ce desfasoara o activitate în baza unui contract individual de munca 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.

Codul fiscal defineste dividendul ca fiind o distribuire în bani sau în natura, efectuata de o persoana juridica unui participant la persoana juridica, drept consecinta a detinerii unor titluri de participare la acea persoana juridica cu cateva exceptii.

In cazul in care suma platita de o persoana juridica pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui actionar sau asociat al persoanei juridice este efectuata în scopul personal al acestuia, atunci suma respectiva este tratata ca dividend, iar veniturile sub forma de dividende, se impun cu o cota de 16% din suma acestora.

Mai mult decat atat Legea 53 /2003 privind Codul muncii precizeaza la art. 43 si art.44, alin 2 urmatoarele :

“ 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

(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.”

De asemenea la art.2, lit b) din acelasi act normativ se precizeaza:

Art. 2 Dispozitiile cuprinse în prezentul cod se aplica :

a) cetatenilor romani incadrati cu contract individual de munca, care presteaza munca in Romania.”

Rezulta asadar ca legea fundamentala care reglementeaza totalitatea raporturilor individuale si colective de munca, defineste delegarea ca fiind :” exercitarea temporara, din dispozitia angajatorului, **de catre salariat**, a unor lucrari sau sarcini corespunzatoare atributiilor de serviciu în afara locului sau de munca.

Totodata salariatul delegat are dreptul la indemnizatie de delegare, în conditiile prevazute de lege sau de contractul colectiv de munca aplicabil.

Deci potrivit acestor reglementari **doar salariatii**, adica persoanele care desfasoara activitati in baza unor contracte individuale de munca pot beneficia de aceste drepturi din partea societatilor angajatoare.

Avand in vedere situatia de fapt inregistrata se retine ca petenta a acordat salariatilor si administratorului sume de bani, variind intre lei/zi si lei/zi, sub forma de diurna si cazare pe perioada delegarii in alta localitate, in perioada cand societatea era inregistrata la vectorul fiscal ca fiind platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor.

Pentru inteaga perioada indemnizatiile de delegare au insumat lei, din care lei au fost acordate administratorului societatii, d-nul Voinea Vasile, iar restul de lei salariatilor .

Organele de inspectie fiscala au constatat, urmare verificarilor efectuate ca administratorul societatii nu are si calitatea de salariat, sumele s-au acordat peste numarul de zile lucratoare din luna, iar nivelul acestora a depasit limita maxima admisa in cazul societatilor neplatitoare de impozit pe profit, adica de de 2,5 ori indemnizatia acordata salariatilor din institutiile publice.

Totodata acestea au constatat ca doar o parte din cheltuielile de cazare au fost justificate cu documente.

Astfel, în ceea ce privește înregistrarea în evidența contabilă a unor operațiuni economice, art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele :

“ **(1) Orice operațiune economico - financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ .**

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz .”

Rezultă așadar că efectuarea de înregistrări în evidența contabilă poate fi efectuată numai în baza unor documente justificative și acestea poartă răspunderea celor care le-au întocmit, vizat și aprobat .

În aceste conditii organele de control au stabilit ca veniturile obtinute de salariati peste limita maxima admisa de lege în sumă de lei care nu au fost justificate cu documente legale, reprezintă venituri de natura salariala care se impozitează cu o cotă de 16%, rezultand un impozit in suma de lei (....%).

Referitor la indemnizatia de delegare, in suma totală de lei acordata administratorului, d-nul, se reține că organele de inspectie fiscala au asimilat sumele respective cu dividendele întrucât acesta nu este si salariatul societatii, astfel incat asa cum precizeaza codul muncii, să poata beneficia de indemnizatie de delegare, iar cheltuielile de cazare nu sunt justificate cu documente legale .

Referitor la impozitul pe veniturile din salarii, in contestatie petenta precizeaza ca s-a omis in mod voit faptul ca Hotararea nr. 543 din 24 iulie 1995 si Hotararea nr.1860 din 21 decembrie 2006 se refera in mod expres la salariatii institutiilor publice.

De asemenea acesta precizeaza ca art.55, alin 4, lit g din Codul fiscal, spune clar ca aceste cheltuieli nu sunt incluse in veniturile de natura salariala si nu sunt impozabile in sensul impozitului pe venit.

Aceste sustineri nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei din urmatoarele considerente :

Intr-adevar cele doua hotarari ale guvernului se refera la drepturile banesti ale salariatilor institutiilor publice pe perioada delegarii si detașării în alta localitate, în interesul serviciului, **insa pentru salariatii societatilor comerciale, neplatitoare de impozit pe profit, indemnizatiile de delegare/detasare se acorda in limita a de 2,5 ori indemnizatia acordata salariatilor din institutiile publice,** asa cum precizeaza dispozitiile legale prezentate anterior.

Ceea ce depaseste aceste limite sunt considerate venituri de natura salariala si se impoziteaza ca atare .

Totodata petenta invoca prevederile art.55, alin 4, lit g, in sustinerea cauzei, insa nu prezinta acest articol decat partial netinand cont de ceea ce spune in continuare textul de lege si anume:”[...]. **Sunt exceptate de la aceste prevederi sumele acordate de persoanele juridice fara scop patrimonial si de alte entitati neplatitoare de impozit pe profit peste limita de 2,5 ori indemnizatia acordata salariatilor din institutiile publice**”.

Asadar, cum SC SRL, la data la care a acordat aceste sume de bani figura inregistrata ca platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor, aceasta poate fi

considerata alta entitate neplatitoare de impozit pe profit, *drept urmare se incadreaza in aceste prevederi legale.*

Referitor la precizarile petentei, formulate in anexa la contestatie, intitulata "....." cu privire la greselile de redactare strecurate in Decizia de impunere , pag.4 si Raportul de inspectie fiscala, pag.12 in sensul ca la defalcarea pe ani a sumelor inregistrate de societate in contul 625 - cheltuieli cu diurna s-a trecut acelasi an (2005) pentru fiecare cheltuiala, desi perioada la care se refera este 2005 -2009, precizam urmatoarele:

Pct.47.1 din Normele metodologice de aplicare a OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala aprobate de HGR 1050/2004 stipulează :

" Erorile materiale reprezinta greselile sau omisiunile cu privire la numele, calitatea și susținerile partilor din raportul juridic fiscal sau cele de calcul ori altele asemenea. Aceste erori nu pot privi fondul actului, respectiv existenta sau inexistența obligatiilor fiscale stabilite prin actul administrativ fiscal."

Potrivit acestor prevederi legale, rezultă că erorile materiale reprezinta greseli, care nu privesc existenta sau inexistența obligatiilor fiscale stabilite prin actul administrativ fiscal atacat, acestea putand consta si in redactarea eronata a unor date, care insa nu afecteaza fondul problemei .

Rezulta astfel ca desi in cuprinsul deciziei de impunere si in cel al Raportului de inspectie fiscala, s-a trecut acelasi an (2005) la defalcarea sumelor inregistrate de societate in contul 625 - cheltuieli cu diurna pentru perioada....., acest aspect nu afecteaza existenta sau inexistenta debitului suplimentar stabilit in sarcina societatii.

Mai mult decat atat in cele doua acte administrative se mentioneaza ca in anexa nr.4 sunt prezentate date cu privire la : perioada de acordare a diurnei, numele salariatului,etc., aceasta anexa purtand semnatura reprezentantului legal al societatii si fiind confirmata cu stampila.

Așadar, in cauză sunt operabile dispozitiile art.48 din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala - Îndreptarea erorilor materiale - care precizează :

" Organul fiscal poate îndrepta erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului. Actul administrativ corectat se va comunica contribuabilului, potrivit legii."

In temeiul acestor dispozitii legale, in data de, Activitatea de Inspectie Fisca a intocmit referatul nr..... privind indreptarea erorilor materiale , in care se precizeaza la pct.4 "Prezentarea elementelor corecte ", se precizează următoarele :

" Modificarea în decizia de impunere nr..... la pct.2.1.2 - motivul de fapt perioada în care au fost înregistrate sumele în contul 625 cheltuieli cu diurna după cum urmează :

- anul 2005 = lei ron
- anul 2006 =..... lei ron
- anul 2007 = lei ron
- anul 2008 =..... lei ron
- anul 2009 = lei ron "

Urmare a acestui referat, la data de s-a întocmit Decizia de impunere nr..... care conține modificările sus menționate .

Concluzionând, avand in vedere considerentele retinute anterior rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au asimilat veniturilor din salarii, sumele de bani acordate salariatilor societatii peste limita maxima admisa in cazul societatilor neplatitoare

de impozit pe profit, peste numarul de zile lucratoare din luna si nejustificate cu documente legale, stabilind astfel in mod corect impozit pe veniturile din salarii in suma de lei.

In ceea ce priveste impozitul pe veniturile din dividende stabilit in sarcina petentei, in suma de lei, aceasta precizeaza in contestatie ca s-a facut abstractie de prevederile art.21, alin 1 si 2, lit e din Codul fiscal care precizeaza urmatoarele :

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizarii de venituri si:

e) cheltuielile de transport si cazare în tara si în strainatate, efectuate de catre salariati si administratori, [...].

Totodata , in anexa la contestatie , intitulata “” petenta mentioneaza ca prevederea legala invocata de organele de inspectie fiscala in decizia de impunere, si anume art.7, pct.12, lit d contrazice constatarile acestora , in sensul ca deplasarile administratorului nu au fost efectuate niciodata in scop personal, ci pentru expertize tehnice, licitatii, negocieri, simpozioane, aprovizionari cu materiale, etc.

Aceste sustineri nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei deoarece aceste afirmatii nu sunt dovedite cu documente justificative, la dosarul contestatiei nefiind anexate documente care sa demonstreze efectuarea cheltuielilor de transport, cazare sau documente doveditoare ale participarii administratorului la expertize tehnice, licitatii, negocieri, simpozioane, etc.

De altfel, in cuprinsul raportului de inspectie fiscala organele de control au mentionat faptul ca in anexa nr.4 la acesta sunt prezentate date referitoare la suma zilnica alocata pentru cazare, fara a detine documente in acest sens.

In aceste conditii, intrucat administratorul nu are si calitatea de salariat astfel incat potrivit legii sa poata beneficia de diurna si totodata intrucat cheltuielile de cazare nu au fost dovedite cu documente justificative, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au incadrat sumele de bani acordate administratorului in perioada, de lei, cu veniturile din dividende, stabilind astfel un impozit in suma de... lei (..... lei x%).

In concluzie ,avand in vedere situatia de fapt si de drept prezentata, sustinerile petentei apar ca neantemeiate pentru acest capat de cerere.

3) In ceea ce priveste accesoriile in suma totala de lei, din care: lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii in suma de lei si ... lei accesorii aferente impozitului pe dividende in suma de lei.

In fapt, prin decizia de impunere nr....., organele de inspectie fiscală au calculat pentru debitul suplimentar reprezentând impozit pe veniturile din salarii, accesorii in suma de lei, si pentru debitul suplimentar reprezentand impozit pe veniturile din dividende in suma de lei , accesorii in suma de ... lei lei in baza prevederilor art.115, alin 1, art.116, alin.1 si alin 5, art.119, alin 1 si art. 120, alin 1 si alin 7 din OG 92/2003 privind codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Speța supusă soluționării este dacă acestea sunt legal datorate în condițiile în care stabilirea de accesorii reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”.

Având în vedere ca potrivit celor prezentate la **pct.2**, debitele suplimentare reprezentând impozit pe veniturile din salarii și impozit pe veniturile din dividende, sunt legal datorate, pe cale de consecință, și accesorii aferente acestora în sumă totală de de lei sunt legal datorate, urmând ca organele de soluționare să se pronunțe în consecință și asupra acestora.

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.211 și art.216 alin.(1) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep. la 31.07.2007 se :

DECIDE

Respingerea contestației formulată de **SC SRL** din loc. jud. Valcea ca neantemeiată pentru suma de lei reprezentând: lei impozit pe dividende, lei accesorii aferente impozitului pe dividende, lei impozit pe veniturile din salarii și lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 180 zile de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV,

.....