



# MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală**  
Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Timișoara  
Serviciul de Soluționare a Contestațiilor



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B  
300081, Timișoara  
Tel: +0256 499 334  
Fax: +0256 499 335  
E-mail: [info.adm@dgrftm.ro](mailto:info.adm@dgrftm.ro)  
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

## D E C I Z I A nr. 1773 / 525 / 16.11.2015

privind soluționarea contestației depusă de SC X SRL din ..., reprezentată legal prin cabinet de avocat Y, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.../...2015.

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, cu adresa nr.../...2015, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../...2015, asupra contestației depusă de SC X SRL, cu sediul în ..., str. ..., bl. ..., ap. ..., jud. ..., având C.I.F. ..., înregistrată la ORC Hunedoara sub nr...., prin administrator dl. X, reprezentată legal prin cabinet de avocat Y, în baza împuternicirii avocațiale seria ... nr. ... din ...2015.

Contestația a fost înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr.../...2015.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ...-... / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. ...-... / ...2015, și vizează suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe veniturile din salarii;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- ... lei – contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei – contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei – contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuția de asigurare pentru

- accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei – contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări de șomaj datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări de șomaj datorată de angajator;
- ... lei – contribuția individuală de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – contribuția angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei – contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – contribuția pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – contribuția pentru concedii și indemnizații;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații;

Contestația este autenticată, purtând amprenta ștampilei cabinetului de avocat Y și semnătura dnei. avocat Y, în calitate reprezentant al SC X SRL din ..., la dosarul contestației fiind anexată, în original, împuternicirea avocațială seria ... nr. ... din ...2015.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care:

- Decizia de impunere nr. ...-... .. / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. ...-... .. / ...2015, a fost transmisă către petentă în data de 03.07.2015, potrivit celor menționate pe confirmarea de primire anexată în copie la dosarul contestației;

- Contestația formulată de SC X SRL din ..., prin cabinet de avocat Y, a fost înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr....../...2015.

În consecință, constatând că în speță sunt întrunite prevederile titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dispozițiile exprese ale OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe pe fond asupra contestației formulată de SC X SRL din ....

**I. Prin contestația formulată, SC X SRL din ..., solicită anularea Deciziei de impunere nr. ...-... .. / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. ...-... .. / ...2015, având în vedere următoarele motive:**

În fapt, petenta face trimitere la faptul că prin raportul de inspecție fiscală, s-au reținut de către inspectorii fiscali următoarele aspecte:

În perioada controlată, 01.01.2012 - 31.12.2014, petenta a efectuat prestări de servicii în domeniul construcțiilor, în baza unor contracte de punere la dispoziție încheiate cu beneficiarii din Franța, M... SAS și F... P... SAS.

Pentru realizarea serviciilor contractate, petenta a angajat în România personal, pe care l-a delegat în Franța, inițial pentru câte 60 zile, ulterior perioada prelungindu-se, prin acordul părților, acolo unde a fost cazul.

În raport cu personalul angajat, petenta a încheiat:

- contract individual de muncă înregistrat ITM și REVISAL, în care se stipulează salariul de baza brut lunar (la care se adaugă spor de 1 % pentru zilele de sâmbătă și duminică) și faptul ca salariatul beneficiază de diurna de deplasare (pentru două persoane);

- pentru ceilalți angajați s-au încheiat contracte de muncă temporară, în care se stipulează că: durata contractului este determinată (24 luni), locul de muncă este la sediul utilizatorului, pentru fiecare zi de deplasare, salariatul va beneficia de diurna de deplasare de la ... eur la ... eur/zi.

Pentru desfășurarea activității, petenta deține și a pus la dispoziția inspectorilor fiscali următoarele autorizații specifice:

- autorizație de funcționare emisă de AJPS Hunedoara, nr....../...2011 - autorizare ca agent de muncă temporară;

- autorizație de funcționare emisă de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice nr....../...2013, la fel - autorizare ca agent de muncă temporară, în condițiile legii.

Salariaților delegați în străinătate, societatea le acordă următoarele sume de bani:

- pentru România, suma înscrisă în CIM, reprezentând salariul de baza lunar, pentru care s-au întocmit state de plată, s-au calculat obligațiile fiscale aferente, care au fost declarate și achitate la organul fiscal teritorial;

- pentru deplasările în Franța, sume de bani în euro, pentru care s-au întocmit dispoziții de plată, având la baza ordine de deplasare (delegații) întocmite pentru

fiecare angajat în parte, sumele fiind evidențiate în contul 625 – “Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”, achitarea diurnelor către angajați efectuându-se ulterior depunerii delegației, respectiv ulterior perioadei în care salariatul prestează activități în Franța.

Petenta, față de aspectele constatate în mod netemeinic de organul fiscal, susține că sumele de bani acordate angajaților delegați în străinătate nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca diurne/indemnizații de delegare, reținând următoarele motive:

(1) activitatea desfășurată de societate fiind de agent de muncă temporară, angajații desfășurând activitate exclusiv în străinătate, sumele de bani primite pentru activitatea din Franța nu se încadrează în condițiile pentru plata diurnei impuse de art.1 din HG 518/1995, în condițiile în care beneficiarul M... (Franța) asigură cazarea și masa angajaților în șantier, conform Contractelor de punere la dispoziție;

(2) prevederile HG 518/1995 exclud activitatea de prestare muncă de genul celor asigurate de petentă, în condițiile în care contractul de muncă temporară este un contract de muncă special, în timp ce delegarea și detașarea sunt modalități prin care se modifică un contract de muncă obișnuit; perioada misiunii de muncă temporară care urmează să se desfășoare la un utilizator dintr-un stat membru UE se realizează cu respectarea Directivei 96/71/CE, situație în care noțiunea de delegare/detașare nu are conținutul juridic al modalității juridice de modificare unilaterală a contractului individual de muncă, pe cale de consecință, perioada misiunii temporare nu este perioada de delegare/detașare.

Având în vedere aceste argumente, organul fiscal a procedat, la determinarea prin calculare a contribuțiilor salariale datorate de angajator bugetului de stat, precum și a contribuțiilor sociale și impozitului pe veniturile din salarii datorate de asigurați bugetului de stat pentru venituri de natură salarială realizate în Franța. În vederea stabilirii acestora, organul fiscal a procedat la calcularea venitului brut impozabil realizat de angajații trimiși în Franța, având la baza sumele înscrise în fișele contului 625 și în situația privind delegațiile întocmită de societate, precum și în bilanțele contabile aferente. Pentru determinarea venitului brut impozabil, s-a pornit de la venitul virat lunar către angajați, obținându-se astfel impozitul pe venitul realizat/salariul efectiv achitat. Prin adunarea venitului net achitat efectiv de societate cu impozitul calculat s-a obținut baza impozabilă, aferent căreia s-au calculat atât contribuțiile de asigurări sociale ale angajaților, cât și cele aferente societății, rezultând obligații fiscale suplimentare în sumă de ... lei (inclusiv obligațiile fiscale accesorii).

Petenta apreciază că interpretările organului de inspecție fiscală cu privire la natura juridică a veniturilor realizate de salariați sunt eronate pentru considerentele expuse mai jos, petenta înțelegând să conteste atât modul de tratare din punct de vedere fiscal a sumelor acordate salariaților, cât și modul efectiv de calcul al obligațiilor fiscale suplimentare.

Astfel, petenta invocă faptul că, după cum se reține în RIF contestat, organul de inspecție fiscală s-a raportat, la adoptarea soluției privind tratamentul fiscal al diurnelor, exclusiv la următoarele acte normative: HG 518/1995, Codul Muncii (Legea nr. 53/2003 - cu modificările și completările ulterioare) și Directiva 96/71/CE.

Petenta susține că, așa cum a arătat și în punctul de vedere exprimat cu ocazia

inspecției fiscale, pe care îl menține și în continuare, organul de control nu a luat în considerare următoarele aspecte factice și dispoziții normative aplicabile situației societății:

- nu s-au avut în vedere prevederile HG nr.1256/2011 privind condițiile de funcționare și condițiile de autorizare a agentului de muncă temporară, care la art.2 alin.1 arată: *“Potrivit prevederilor prezentei hotărâri, pot angaja persoane în scopul efectuării unor misiuni de muncă temporară în folosul și la solicitarea unui utilizator, astfel cum este definit la art.88 alin.(4) din Legea nr.53/2003 - Codul muncii, republicată, sub supravegherea și conducerea acestuia, numai persoanele juridice autorizate conform prezentei hotărâri”*, în condițiile în care petenta a fost autorizată ca și agent de muncă temporară respectând prevederile HG 1256/2011, iar angajarea salariaților s-a efectuat respectând prevederile Legii 53/2003 actualizată.

- nu s-a avut în vedere împrejurarea că munca prin agent de muncă temporară este reglementată în CAP. VII din Legea 53/2003 (Codul Muncii), art.88 și urm.: La încheierea contractelor de muncă temporară cu salariații, petenta a respectat toate aceste prevederi, inclusiv pe cele ale art.96 care arată că: *“Salariul primit de salariatul temporar pentru fiecare misiune se stabilește prin negociere directă cu agentul de muncă temporară și nu poate fi mai mic decât salariul minim brut pe țară garantat în plată”*.

- petenta apreciază că angajații X SRL - chiar dacă au avut încheiate contracte de muncă temporară - aveau și au dreptul la indemnizație de deplasare, acest drept fiind prevăzut atât de HG 518/1995, cât și de Codul Muncii. Nu există act normativ prin care să se specifice că salariații temporari nu au dreptul la indemnizație de deplasare, și este evident că acolo unde legea nu interzice, există acest drept, potrivit principiului unanim recunoscut *“Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus = Unde legea nu distinge, nici noi nu trebuie să distingem”*. H.G. nr. 518/1995 nu numai că nu exclude activitatea de muncă temporară, dar nu are nicio legătură cu acest domeniu, atâta vreme cât apariția agenților de muncă temporară - ca instituție juridică - a fost reglementată abia 2004, ulterior prin H.G. nr. 1256/2011, cu mult după adoptarea H.G. nr. 518/1995, astfel că nu putea fi avută în vedere la data respectivă;

- chiar și așa fiind, H.G. nr. 518/1995, la art.5 (1) prevede: *“Pentru personalul trimis în străinătate în condițiile prezentei hotărâri se acordă: a) O indemnizație zilnică în valută, denumită în continuare diurnă, în vederea acoperirii cheltuielilor de hrană, a celor mărunte uzuale, precum și a costului transportului în interiorul localității în care își desfășoară activitatea;”*

- în ce o privește, petenta susține că în contractele de punere la dispoziție (înaintate inspectorilor fiscali pentru a fi avute în vedere), la art.2, punctul 2 se prevede că beneficiarul: *“va asigura cazarea și masa pe toate șantierele”*, iar la punctul 3, se prevede că: *“misiune în atelier, cazare și masa asigurate de angajat”*.

În momentul în care s-au negociat contractele de punere la dispoziție, părțile au căzut de acord asupra faptului că beneficiarul să suporte transportul și o masa salariaților X SRL în situația în care salariații se deplasează pe șantiere, în afara localității unde își au spațiul de cazare și în afara sediului beneficiarului - datorită costurilor mari cu aceste cheltuieli neputând fi acoperite din suma de ... de euro/zi.

La punctul 3 s-a precizat faptul că, în situația în care misiunea este în atelier

(la sediul beneficiarului) cazarea și masa este asigurată de salariați. În perioada derulării contractelor salariații au avut misiuni “în atelier”, respectându-se prevederile de la punctul 3, aspect care nici măcar nu a fost analizat și nici luat în considerare de către inspectorii fiscali;

- de asemenea, la art. 8 din H.G. nr. 518/1995 se precizează: “(1) Personalul trimis în străinătate, în condițiile prezentei hotărâri, beneficiază de 50% din diurna stabilită pentru țara în care are loc deplasarea, potrivit categoriei în care se încadrează, în cazul în care cheltuielile pentru masă se suportă de către partenerii externi.” ;

- art.44 alin.(2) din Codul Muncii, prevede că: “salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la indemnizație de delegare în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil”. Faptul că salariații firmei beneficiază de indemnizație de deplasare este prevăzut în contractul de muncă, acte adiționale la contractele de muncă și Regulamentul intern al firmei;

- nu s-a avut în vedere nici prevederea legală potrivit căreia, din 2013, legiuitorul a definit prin art.55 alin.1 din Codul Fiscal veniturile din salarii, iar la lit.2 pct.1 se precizează că sunt asimilate salariilor doar sumele ce depășesc 2,5 ori limita legală.

- în condițiile în care există trei acte normative care legiferează diurna și dreptul salariaților la aceasta (H.G. 518/1995 art.5 alin.1 lit.a, Legea 53/2003 art.44 lit.2, Legea 571/2003), iar în Codul Fiscal art.55 alin.2 lit.i se prevede clar că indemnizația de deplasare este supusă regulilor de impunere proprii veniturilor din salarii pentru partea care depășește limita de 2,5 ori nivelul legal stabilit, firma respectând prevederile menționate în prezentul aliniat, nu poate fi vorba de venituri salariale ale angajaților temporari, ci este vorba de un drept al salariatului, dreptul la indemnizație de delegare;

Petenta, așa cum a aratat, chiar dacă în RIF contestat s-a reținut că: “statutul salariatului temporar nu este acela de salariat delegat sau detașat astfel cum este definit de art.43 - art. 47 din Legea 53/2003 privind Codul Muncii”, solicită a se avea în vedere că nu există norma legală care să prevadă că salariații unei entități nu au dreptul la indemnizație de deplasare, chiar dacă au încheiat cu angajatorul contracte de muncă temporară. Aceasta ținând cont și de dispozițiile art.11 alin.3 din H.G. nr. 1256/2011 în care se precizează: “condițiile de baza de muncă și de angajare referitoare la durata timpului de lucru .... și salarizare aplicabile salariaților temporar sunt, pe durata misiunii de muncă temporară la un utilizator, cel puțin acelea care s-ar aplica salariaților în cazul în care aceștia ar fi fost recrutați direct de către utilizatorul respectiv pentru a ocupa același loc de muncă ...” ;

- nu s-au luat în calcul nici dispozițiile Legii nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transfrontaliere, care, încă din forma inițială prevedea că: “Indemnizațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, (doar) în măsura în care nu sunt acordate salariatului pentru acoperirea cheltuielilor generate de detașare, precum cele de transport, cazare și masă”, or, în cazul de față, este evident că acordarea diurnelor s-a făcut tocmai pentru acoperirea acestor cheltuieli;

- referitor la acest act normativ, petenta solicită a se avea în vedere, la analizarea contestației, că a fost modificat/completat prin dispozițiile O.U.G. nr. 28/30.06.2015 (actul de control a fost comunicat la data de 03.07.2015), în actul normativ modificator prevederile referitoare la diurne fiind clarificate, în sensul susținerilor

petentei, astfel:

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

*Directiva 96/71/CE definește lucrătorul detașat ca fiind “un lucrător care, pe o perioadă limitată, își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru, diferit de cel în care lucrează în mod normal”, definiție care rezultă și din art.3 din Legea nr. 344/2006. Referitor la detașarea realizată de angajatorii din România pe teritoriul altor state ale Uniunii Europene nu există nici la ora actuală o reglementare specifică, singura instituție similară fiind cea a detașării reglementate de Legea nr. 53/2003 - Codul Muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Absența unui cadru legal specific a condus, în practică, la aplicarea și interpretarea în mod diferit, de către angajatori, a detașării transfrontaliere.”*

Corespunzator acestor necesități, prin OUG nr. 28/2015 a fost modificată și completată Legea nr. 344/2006, care, în forma actuală, prevede, printre altele, următoarele:

*Articolul 3 (1) În sensul prezentei legi, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: ... b) salariat detașat de pe teritoriul României - salariatul unui angajator stabilit pe teritoriul României, care în mod normal lucrează în România, dar care este trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, atunci când angajatorul ia una dintre măsurile prevăzute la art.4 alin.(2); d) cheltuieli generate de detașare - orice cheltuieli cu transportul, cazarea și masa, efectuate în scopul detașării; e) indemnizație specifică detașării - indemnizația acordată în vederea compensării inconveniențelor cauzate de detașare.*

*Articolul 4 (2) Prezenta lege se aplică în măsura în care întreprinderile prevăzute la art.1 lit.b) iau una dintre următoarele măsuri cu caracter transnațional: c) punerea la dispoziție a unui salariat, de către un agent de muncă temporară, la o întreprindere utilizatoare stabilită sau care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și agentul de muncă temporară.*

*Articolul 9 Indemnizațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt acordate salariatului pentru acoperirea cheltuielilor generate de detașare, precum cele de transport, cazare și masă.*

Față de toate aspectele menționate, petenta apreciază că prin interpretarea tratamentului fiscal aplicabil diurnelor dată de organele de control, realitatea fiscală și consecințele fiscale au fost denaturate.

Petenta susține că raportul de inspecție fiscală a fost încheiat cu încălcarea disp. art.6 Cod. pr.fisc., care arată că: *“Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să*

*adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”, cu încălcarea art.7 alin.2 Cod pr. fisc. - “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. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”.*

Ținând cont de argumentele și motivațiile juridice prezentate, petenta solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată și anularea măsurilor stabilite prin raportul de inspecție fiscală, anularea deciziei de impunere pentru obligațiile fiscale suplimentare stabilite în urma inspecției fiscale și revizuirea constatărilor privind tratarea din punct de vedere fiscal a indemnizațiilor de delegare/detașare (diurne) acordate de societate.

**II.** Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, prin Decizia de impunere nr. ...-... ... / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. ...-... ... / ...2015, au consemnat următoarele:

**II.1.** Cu privire la impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de ... lei și accesoriile aferente acestuia, respectiv dobânzi / majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada verificată 01.01.2012 – 31.12.2014, SC X SRL efectuează prestări de servicii în domeniul construcțiilor, în baza unor contracte de punere la dispoziție încheiate cu societatea franceză M... S.A.S, cod de TVA ... precum și ocazional cu societatea franceză F... P... S.A.S. cod de TVA ....

Serviciile mai sus menționate, societatea le înregistrează în evidența contabilă, în contul 704 „Venituri din prestări servicii”, le declara în declarațiile fiscale aferente. Pentru realizarea prestărilor de servicii societatea angajează în România personal care este trimis în Franța la beneficiar (M...) pentru perioade de până la 60 zile, dar având încheiate cu fiecare dintre angajați acorduri de prelungire a perioadei de delegare.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că în contractele și actele adiționale ale acestora, încheiate de prestator (societatea din România) cu beneficiarul din Franța, sunt stabilite:

- Prețul contractului – ... EUR până la ... EUR/oră/persoană, ... ore pe săptămână;
- Obiectul contractului: punerea, în mod temporar, la dispoziția beneficiarului (utilizatorului) de personal calificat și/sau necalificat pentru acoperirea nevoilor sale temporare, (cu respectarea Codului muncii din România și Franța);
- Durata contractului: de regulă 3 luni, dar au existat și cazuri de 44 zile, respectiv 2 zile;
- Beneficiarul se obligă să asigure cazarea și masa salariaților Prestatorului pe toate șantierele, precum și transportul salariaților Prestatorului de la spațiul de cazare până la locul de muncă;

În raport cu personalul trimis în străinătate societatea verificată are încheiate



următoarele contracte:

- Contract individual de muncă înregistrat la Inspectoratul Teritorial de Muncă, și ulterior declarat în REVISAL, în care se stipulează salariul de baza lunar brut (la care se adaugă, un spor de 1% la salariul de încadrare pentru munca în zilele de sâmbătă, precum și faptul că beneficiază de diurnă de deplasare), care s-a acordat pe întreaga perioadă în care angajatul a lucrat în cadrul societății X SRL precum și în perioada în care angajatul a lucrat în Franța – acest tip de contract a fost încheiat pentru primele persoane, X și E... D... L...;

- Ulterior, pentru următorii angajați care au prestat activitate în Franța, s-au încheiat Contracte de muncă temporară având următoarele elemente:

B. Obiectul contractului: relații de muncă prin agent de muncă temporară;

C. Durata contractului: determinată, de 24 luni, pe perioada cuprinsă între date specificate exact în contract;

D. Locul de muncă: la sediul utilizatorului

L. Alte clauze: pct. d) ...

- Prestațiile în bani și/sau natură aferente desfășurării activității în străinătate: Pentru fiecare zi de deplasare salariatul va beneficia de diurnă de deplasare de la ... de euro la ... de euro/zi.

- Condiții de locuit, transport, cazare, condiții de închiriere a unei locuințe: sunt asigurate de utilizator.

- Acorduri succesive încheiate între societatea X SRL și angajați, cu privire la acceptul salariaților de prelungire a perioadei de delegare în Franța pentru 60 de zile.

Organele de inspecție fiscală au reținut faptul că pentru desfășurarea activității SC X SRL a obținut următoarele autorizări:

- Autorizație de funcționare emisă de Agenția județeană pentru prestații sociale Hunedoara, seria ..., nr...., emisă în data de ...2011 în vederea autorizării ca agent de muncă temporară, în condițiile legii, a SC X SRL.

- Autorizație de funcționare emisă de Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice seria ..., nr. ..., emisă în data de ...2013 în vederea autorizării ca agent de muncă temporară, în condițiile legii a SC X SRL.

Astfel, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că angajaților trimiși în străinătate societatea le acordă următoarele sume de bani:

- pentru România, suma înscrisă în contractul individual de muncă reprezentând salariul de baza lunar, pentru care societatea întocmește în țară state de plată, calculează obligațiile fiscale aferente (impozit pe venit și contribuții sociale), le declară și achită la organul fiscal teritorial din România. Cheltuiala cu sumele achitate se înregistrează în evidența contabilă din România în contul 641 “Cheltuieli cu salariile personalului”.

- pentru Franța, o suma de bani în euro pentru care societatea întocmește dispoziții de plată, având la bază ordine de deplasare (delegații) întocmite pentru fiecare angajat în parte, fără a se calcula și vira la bugetul statului roman obligații fiscale (impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale). Sumele de bani achitate angajaților sunt evidențiate în contul 625 “Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”, achitarea diurnelor către angajați efectuându-se posterior depunerii delegației, respectiv perioadei în care salariatul prestează în Franța.

Față de starea de fapt prezentată, organele de inspecție fiscală constată că

sumele de bani acordate de X SRL angajaților trimiși în străinătate nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare/detașare întrucât:

- activitatea desfășurată de societate este de agent de muncă temporară, angajații desfășurând activitatea exclusiv în străinătate, sumele de bani primite pentru activitate (în Franța) nu se încadrează în condițiile pentru plata diurnei impuse de art.1 din H.G. 518/1995. Totodată, sumele plătite angajaților în Franța nu pot fi tratate ca diurne întrucât beneficiarul (utilizatorul – M...), asigură cazarea și masa angajaților în Franța (în șantier) și transportul de la și la locul de muncă, prin Contractele de punere la dispoziție, în timp ce prevederile art.5 alin.(1) din actul normativ invocat mai sus precizează că diurna se acordă “în vederea acoperirii cheltuielilor de hrană, a celor mărunte uzuale, precum și a costului transportului în interiorul localității în care își desfășoară activitatea”;

- prevederile H.G. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, referitoare la natura misiunii pentru care personalul român trimis în străinătate beneficiază de diurnă, exclude activitatea de prestare muncă de genul celei pe care au desfășurat-o angajații X SRL, respectiv sumele de bani primite de angajații X SRL neputând constitui diurnă în accepțiunea HG 518/1995.

Deasemenea, contractul de muncă temporar este un contract individual de muncă special, care se încheie pe perioada unei misiuni de maxim 24 luni, și pentru care plata drepturilor salariale, a prestațiilor în bani și/sau în natură aferente desfășurării activității în străinătate se realizează în condițiile stabilite prin contractul de muncă temporară, în timp ce delegarea și detașarea sunt modalități prin care se modifică un contract individual de muncă.

Perioada misiunii de muncă temporară care urmează să se desfășoare la un utilizator dintr-un stat membru al uniunii Europene se realizează cu respectarea dispozițiilor Directivei 96/71/CE, situație în care noțiunea de delegare/detașare nu are conținutul juridic al modalității juridice de modificare unilaterală a contractului individual de muncă. Pe cale de consecință, perioada misiunii temporare nu este perioadă de delegare/detașare și salariatul temporar nu poate beneficia de plata indemnizației de delegare/detașare.

Condițiile de bază de angajare și de muncă aplicabile lucrătorilor temporari sunt, pe durata misiunii de muncă temporară în cadrul unei întreprinderi utilizatoare, cel puțin acelea care s-ar aplica lucrătorilor în cazul în care aceștia ar fi fost recrutați direct de întreprinderea utilizatoare respectivă pentru a ocupa același loc de muncă.

În perioada în care angajații au lucrat în străinătate, nu s-a stabilit rezidența fiscală în Franța, potrivit convenției de evitare a dublei impuneri cu Franța stipulată în Decretul 240/1974 și Titlului V din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, salariații rămânând a fi impuși ca persoane fizice rezidente române.

Având în vedere toate cele prezentate mai sus, și prevederile:

- art.40 alin.(1) lit.a), art.55 alin.(1), art.55 alin.(2) lit.k) și art.90 alin.(1) și (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- pct 67, 68, 106 și 209, capitolul impozit pe venit, titlul III, din H.G. 44/2004;

- art.3 din Directiva 96/71/CE din 1996 a Parlamentului European și a Consiliului UE, organele de inspecție fiscală au apreciat că sumele primite pentru delegarea în Franța

de angajații societății X SRL reprezintă venituri de natură salarială din activități dependente realizate în străinătate pentru care societatea nu a calculat, reținut, declarat și achitat în România impozitul pe venitul din salarii și contribuțiile sociale aferente.

Obligația de a plăti angajaților detașați în Franța un salariu minim orar stabilit în această țară revine societății și în baza art.3 alin.(1) lit.c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului:

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

*c) salariul minim, inclusiv plata orelor suplimentare”;*

Totodată, în baza directivei mai sus menționată, respectiv la art.3 alin.7, se prevede că: *„Alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă”*, organele de inspecție fiscală au stabilit că indemnizațiile primite de salariații societății X SRL detașați la muncă în Franța sunt asimilate cu venituri de natură salarială.

Pe cale de consecință, în baza prevederilor art.57, art.58, art.90 și art.91 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează impozit pe venitul din salarii pentru sumele achitate în Franța angajaților trimiși în aceasta țară.

Având în vedere toate cele prezentate mai sus și prevederile art.67 din OG nr.92/2003, republicată, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea, prin calculare, a contribuțiilor salariale datorate de angajator bugetului de stat, precum și a contribuțiilor sociale și impozitul pe veniturile din salarii datorate de asigurați bugetului de stat pentru veniturile de natură salarială realizate în Franța.

În vederea stabilirii acestora, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea venitului brut impozabil (baza impozabilă) realizat de angajații trimiși în Franța, având la bază sumele înscrise în fișele contului 625 și în situația privind delegațiile întocmită de societate precum și în balanțele de verificare întocmite de societate la 31 decembrie(anexă la raportul de inspecție fiscală). Pentru determinarea venitului brut impozabil, conform procedurii sutei mărite, s-a pornit de la venitul virat lunar către angajați, obținându-se astfel impozitul pe venitul realizat/salariul efectiv achitat. Prin adunarea venitului net achitat efectiv de societate cu impozitul calculat s-a obținut baza impozabilă, aferentă căreia s-au calculat atât contribuțiile de asigurări sociale ale angajaților cât și cele aferente societății.

Modul de calcul al statelor de plată pentru veniturile realizate în străinătate precum și centralizarea acestora pe ani se regăsesc în anexele la raportul de inspecție fiscală.

**În drept**, având în vedere cele arătate mai sus, organele de inspecție fiscală au invocat următoarele prevederi legale:

• Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:  
- art.40 alin.(1) lit.a):

*“Impozitul prevăzut în prezentul titlu, denumit în continuare impozit pe venit, se*

aplică următoarelor venituri:

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

- art.55 alin.(1):

“(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură 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.”;

- art.55 alin.(2) lit.k):

“Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplica și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor (...)

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor”;

- art.57 alin.(1):

“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.”

- art.57 alin.(2) lit.a):

“(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 diferență 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 200 euro;”

- art.58 alin.(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 vira la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri.”;

- art.90 alin.(1) (2) (2<sup>1</sup>):

“(1) Persoanele fizice prevăzute la art.40 alin.(1) lit.a) și cele care îndeplinesc condiția prevăzută la art.40 alin.(2) datorează impozit pentru veniturile obținute din străinătate.

(2) Veniturile realizate din străinătate se supun impozitării prin aplicarea cotelor de impozit asupra bazei de calcul determinate după regulile proprii fiecărei categorii de venit, în funcție de natura acestuia.

(2<sup>1</sup>) Pentru veniturile obținute din străinătate de natura celor obținute din România și neimpozabile în conformitate cu prevederile prezentului titlu se aplică același tratament fiscal ca și pentru cele obținute din România.”;

- art.11 alin.(1) :

“La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale 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. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt

*calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”*

• Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44 / 2004:

- art. 55, pct. 67:

*“Veniturile de natură salarială prevazute la art.55 din Codul fiscal, denumite în continuare venituri din salarii, sunt venituri din activități dependente, dacă sunt îndeplinite următoarele criterii :*

*- părțile care intră în relația de muncă, denumite în continuare angajator și angajat, stabilesc de la început: felul activității, timpul de lucru și locul desfășurării activității”;*

- art.55 pct.68

*“68. Veniturile din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:*

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

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

- art.55 pct.106:

*“Venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o lună conform art.55 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”.*

• OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

- art.67 alin.(1):

*“(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.”*

- art.22 alin.(1) lit.a) - c) și lit.e):

*“a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*

*b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*

*c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*

*e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;”*

- art.81 alin.(1):

*“Obligația de a depune declarații fiscale.*

*(1) Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal, la termenele stabilite de acesta.”*

- art.82 alin.(3):

*“Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.”*

În consecință, organele de inspecție fiscală au determinat, prin calcul, în sarcina societății X SRL de obligații fiscale suplimentare de plată la impozitul pe veniturile din salarii datorat bugetului de stat în cuantum total de ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, pentru nevirarea la termen a impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor stabilit suplimentar în sumă de ... lei, conform prevederilor art.119, 120 și 120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au calculat accesoriile aferente acesteia, respectiv majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate până la data de 15.06.2015, conform situației anexate la raportul de inspecție fiscală.

**II.2.** Cu privire la contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de ... lei și accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi / majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;

În fapt, în urma verificării activității societății, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL înregistrează, declară și virează lunar contribuțiile de asigurări sociale datorate atât de societate, cât și de angajat pentru salariile înscrise în statul de plată lunar.

Societatea nu a calculat contribuții de asigurări sociale pentru sumele virate angajaților sub forma indemnizațiilor de delegare, care au prestat activități în Franța, înregistrate în contul 625.

Organele de inspecție fiscală, având în vedere cele prezentate la Constatări fiscale - impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor din raportul de inspecție fiscală și prevederile art.67 din OG nr.92/2003 republicată, au procedat la determinarea, prin calculare, a contribuțiilor salariale datorate de angajator bugetului de stat, precum și a contribuțiilor sociale și impozitul pe veniturile din salarii datorate de asigurați bugetului de stat pentru veniturile de natură salarială realizate în Franța.

În vederea stabilirii acestora, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea venitului brut impozabil (baza impozabilă) realizat de angajații trimiși în Franța, având la bază sumele înscrise în fișele contului 625 și în situația privind delegațiile întocmită de societate precum și în balanțele de verificare întocmite de societate la 31 decembrie (anexa la raportul de inspecție fiscală). Pentru determinarea venitului brut impozabil, conform procedurii sutei mărite, s-a pornit de la venitul virat lunar către angajați, obținându-se astfel impozitul pe venitul realizat/salariul efectiv achitat. Prin adunarea venitului net achitat efectiv de societate cu impozitul calculat s-a obținut baza impozabilă, aferentă căreia s-au calculat atât contribuțiile de asigurări sociale ale angajaților, cât și cele aferente societății.

Modul de calcul al statelor de plată pentru veniturile realizate în străinătate

precum și centralizarea acestora pe ani se regăsesc în anexele la raportul de inspecție fiscală.

În drept, organele de inspecție fiscală au invocat ca și temei legal, în baza căruia au procedat la stabilirea modului de determinare a bazei de impunere a contribuției angajatorului la bugetul asigurărilor sociale, următoarele prevederi legale:

- Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare;
- Legea nr.294/2011 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2012;
- Legea nr.6/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2013;
- OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

- art.22 alin.(1):

*“a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*

*b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*

*c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;”*

- art.82 alin.(3) :

*“Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.”*

- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

- art. 296<sup>18</sup>, alin.(3), lit.a), a<sup>1</sup>):

*“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

*a) pentru contribuția de asigurări sociale\*):*

*a<sup>1</sup>) 31,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator;*

*a<sup>2</sup>) 36,3% pentru condiții deosebite de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 25,8% pentru contribuția datorată de angajator;*

*a<sup>3</sup>) 41,3% pentru condiții speciale de muncă și pentru alte condiții de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 30,8% pentru contribuția datorată de angajator;*

-----

*Litera a<sup>3</sup> a alin. (3) al art. 296<sup>18</sup> a fost modificată de pct. 102 al art. I din ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr. 125 din 27 decembrie 2011 publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 938 din 30 decembrie 2011.”;*

- art. 296<sup>18</sup> alin.(8):

*“Calculul contribuțiilor sociale datorate de angajator și de entitățile prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit.f) și g) se realizează prin aplicarea cotelor prevăzute la alin.(3) asupra bazelor de calcul prevăzute la art.296<sup>5</sup>-296<sup>13</sup>, după caz.”;*

- art.296<sup>3</sup> lit.e):

*“Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz: persoanele fizice și juridice, care au calitatea de angajatori, precum și entitățile asimilate angajatorului, care au calitatea de plătitori de venituri din activități dependente, atât pe*

perioada în care persoanele prevăzute la lit. a) și b) desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate.”;

- art.11 alin.(1):

“La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale 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. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”;

• Legea nr. 340/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2014:

- art.20 alin.(1):

“Cotele de contribuții sociale obligatorii pentru anul 2014 sunt cele prevăzute la art. 296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a), d), e) și f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”.

În consecință, organele de inspecție fiscală au determinat, prin calcul, în sarcina societății X SRL obligații fiscale suplimentare de plată la contribuția de asigurări sociale datorată de societate în sumă de ... lei, aferentă unei baze de impozitare de ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, pentru nevirarea la termen a contribuției de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de ... lei, conform prevederilor art.119, 120 și 120<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au calculat majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate până la data de 15.06.2015, conform situației anexate la raportul de inspecție fiscală.

**II.3.** Cu privire la contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de ... lei și accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi / majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;

În fapt, în urma verificării activității societății, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL înregistrează, declară și virează lunar contribuțiile de asigurări sociale datorate atât de societate cât și de angajat pentru salariile înscrise în statul de plată lunar.

Societatea nu a calculat contribuții de asigurări sociale pentru sumele virate angajaților sub forma indemnizațiilor de delegare, care au prestat activități în Franța, înregistrate în contul 625.

Având în vedere cele prezentate la Constatări fiscale - impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor din raportul de inspecție fiscală și prevederile art.67 din OG nr.92/2003, republicată, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea, prin calculare, a contribuțiilor salariale datorate de angajator bugetului



de stat, precum și a contribuțiilor sociale și impozitul pe veniturile din salarii datorate de asigurați bugetului de stat pentru veniturile de natură salarială realizate în Franța.

În vederea stabilirii acestora, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea venitului brut impozabil (baza impozabilă) realizat de angajații trimiși în Franța, având la bază sumele înscrise în fișele contului 625 și în situația privind delegațiile întocmită de societate precum și în balanțele de verificare întocmite de societate la 31 decembrie (anexa). Pentru determinarea venitului brut impozabil, conform procedurii sutei mărite, s-a pornit de la venitul virat lunar către angajați, obținându-se astfel impozitul pe venitul realizat/salariul efectiv achitat. Prin adunarea venitului net achitat efectiv de societate cu impozitul calculat s-a obținut baza impozabilă, aferentă căreia s-au calculat atât contribuțiile de asigurări sociale ale angajaților cât și cele aferente societății.

Modul de calcul al statelor de plată pentru veniturile realizate în străinătate precum și centralizarea acestora pe ani se regăsesc în anexele la raportul de inspecție fiscală.

În drept, organele de inspecție fiscală au invocat ca și temei legal, în baza căruia au procedat la stabilirea modului de determinare a bazei de impunere a contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la angajat, următoarele prevederi legale:

- Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare;
- Legea nr.294/2011 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2012;
- Legea nr.6/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2013;
- OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

- art.22 alin.(1):

*“a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*

*b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*

*c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*

*e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;”*

- art.81 alin.(1):

*“Obligația de a depune declarații fiscale.*

*(1) Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal, la termenele stabilite de acesta.”*

- art.82 alin.(3):

*“Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.”*

- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

- art. 296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a) a<sup>1</sup>:

*“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

a) pentru contribuția de asigurări sociale\*):

a<sup>1</sup>) 31,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a<sup>2</sup>) 36,3% pentru condiții deosebite de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 25,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a<sup>3</sup>) 41,3% pentru condiții speciale de muncă și pentru alte condiții de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 30,8% pentru contribuția datorată de angajator;

-----  
Litera a<sup>3</sup> a alin. (3) al art. 296<sup>18</sup> a fost modificată de pct. 102 al art. I din ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr. 125 din 27 decembrie 2011 publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 938 din 30 decembrie 2011.”;

- art.296<sup>3</sup> lit.e):

“Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:

e) persoanele fizice și juridice, care au calitatea de angajatori, precum și entitățile asimilate angajatorului, care au calitatea de plătitori de venituri din activități dependente, atât pe perioada în care persoanele prevăzute la lit. a) și b) desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate.”;

- art.11 alin.(1):

“La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale 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. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”;

• Legea nr. 340/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2014:

- art.20 alin.(1):

“Cotele de contribuții sociale obligatorii pentru anul 2014 sunt cele prevăzute la art. 296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a), d), e) și f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”.

În consecință, organele de inspecție fiscală au determinat, prin calcul, în sarcina societății X SRL obligații fiscale suplimentare de plată la contribuția de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de ... lei, aferentă unei baze de impozitare de ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, pentru nevirarea la termen a contribuției de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de ... lei, conform prevederilor art.119, 120 și 120<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au calculat majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate până la data de 15.06.2015, conform situației anexate la raportul de inspecție fiscală.

**II.4.** Cu privire la contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de ... lei și accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;

În fapt, în urma verificării activității societății, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL înregistrează, declară și virează lunar contribuțiile de asigurări sociale datorate atât de societate, cât și de angajat pentru salariile înscrise în statul de plată lunar.

Societatea nu a calculat contribuții de asigurări sociale pentru sumele virate angajaților sub forma indemnizațiilor de delegare, care au prestat activități în Franța, înregistrate în contul 625.

Având în vedere cele prezentate la Constatări fiscale - impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor din raportul de inspecție fiscală și prevederile art.67 din OG nr.92/2003, republicată, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea, prin calculare, a contribuțiilor salariale datorate de angajator bugetului de stat, precum și a contribuțiilor sociale și impozitul pe veniturile din salarii datorate de asigurați bugetului de stat pentru veniturile de natură salarială realizate în Franța.

În vederea stabilirii acestora, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea venitului brut impozabil (baza impozabilă) realizat de angajații trimiși în Franța, având la bază sumele înscrise în fișele contului 625 și în situația privind delegațiile întocmită de societate, precum și în bilanțele de verificare întocmite de societate la 31 decembrie (anexă la raportul de inspecție fiscală). Pentru determinarea venitului brut impozabil, conform procedurii sutei mărite, s-a pornit de la venitul virat lunar către angajați, obținându-se astfel impozitul pe venitul realizat/salariul efectiv achitat. Prin adunarea venitului net achitat efectiv de societate cu impozitul calculat s-a obținut baza impozabilă, aferentă căreia s-au calculat atât contribuțiile de asigurări sociale ale angajaților cât și cele aferente societății.

Modul de calcul al statelor de plată pentru veniturile realizate în străinătate precum și centralizarea acestora pe ani se regăsesc în anexele la raportul de inspecție fiscală.

În drept, organele de inspecție fiscală au invocat ca și temei legal, în baza căruia au procedat la stabilirea modului de determinare a bazei de impunere a contribuției la fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale, următoarele prevederi legale:

- Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare;
  - HG nr.144/2008 privind normele metod. de calcul a CAAMPB (mai 2011–mai 2013);
  - HG nr.225/2013 privind normele metod. de calcul a CAAMPB (iun 2013–ian 2015);
  - Legea nr.294/2011 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2012;
  - Legea nr.6/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2013;
  - OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:
- art.22 alin.(1):

*“a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;  
b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;  
c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat; ”*

- art.81 alin.(1):

*“Obligația de a depune declarații fiscale.*

*(1) Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal, la termenele stabilite de acesta.”*

- art.82 alin.(3):

*“Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.”*

• Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

- art. 296<sup>18</sup> alin.(3) lit.e):

*“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

*e) 0,15%-0,85% pentru contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, diferențiată în funcție de clasa de risc, conform legii, datorată de angajator;*

- art.296<sup>18</sup> alin.(8):

*Calculul contribuțiilor sociale datorate de angajator și de entitățile prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit.f) și g) se realizează prin aplicarea cotelor prevăzute la alin.(3) asupra bazelor de calcul prevăzute la art. 296<sup>5</sup>-296<sup>13</sup>, după caz.*

- art.296<sup>3</sup> lit.e):

*“Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:*

*e) persoanele fizice și juridice, care au calitatea de angajatori, precum și entitățile asimilate angajatorului, care au calitatea de plătitori de venituri din activități dependente, atât pe perioada în care persoanele prevăzute la lit. a) și b) desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate.”;*

- art.11 alin.(1):

*“La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale 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. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”;*

• Legea nr. 340/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2014:

- art.20 alin.(1):

*“Cotele de contribuții sociale obligatorii pentru anul 2014 sunt cele prevăzute la art. 296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a), d), e) și f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu*

*modificările și completările ulterioare”.*

În consecință, organele de inspecție fiscală au determinat, prin calcul, în sarcina societății X SRL obligații fiscale suplimentare de plată la contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de ... lei, aferentă unei baze de impozitare de ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, pentru nevirarea la termen a contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de ... lei, conform prevederilor art.119, 120 și 120<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au calculat majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate până la data de 15.06.2015, conform situației anexate la raportul de inspecție fiscală.

**II.5.** Cu privire la contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de ... lei și accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;

În fapt, în urma verificării activității societății, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL înregistrează, declară și virează lunar contribuțiile de asigurări sociale datorate atât de societate cât și de angajat pentru salariile înscrise în statul de plată lunar.

Societatea nu a calculat contribuții de asigurări sociale pentru sumele virate angajaților sub forma indemnizațiilor de delegare, care au prestat activități în Franța, înregistrate în contul 625.

Având în vedere cele prezentate la Constatări fiscale - impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor din raportul de inspecție fiscală și prevederile art.67 din OG nr.92/2003, republicată, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea, prin calculare, a contribuțiilor salariale datorate de angajator bugetului de stat, precum și a contribuțiilor sociale și impozitul pe veniturile din salarii datorate de asigurați bugetului de stat pentru veniturile de natură salarială realizate în Franța.

În vederea stabilirii acestora, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea venitului brut impozabil (baza impozabilă) realizat de angajații trimiși în Franța, având la bază sumele înscrise în fișele contului 625 și în situația privind delegațiile întocmită de societate precum și în balanțele de verificare întocmite de societate la 31 decembrie(anexă la raportul de inspecție fiscală). Pentru determinarea venitului brut impozabil, conform procedurii sutei mărite, s-a pornit de la venitul virat lunar către angajați, obținându-se astfel impozitul pe venitul realizat/salariul efectiv achitat. Prin adunarea venitului net achitat efectiv de societate cu impozitul calculat s-a obținut baza impozabilă, aferentă căreia s-au calculat atât contribuțiile de asigurări sociale ale angajaților cât și cele aferente societății.

Modul de calcul al statelor de plată pentru veniturile realizate în străinătate precum și centralizarea acestora pe ani se regăsesc în anexele la raportul de inspecție fiscală.

În drept, organele de inspecție fiscală au invocat ca și temei legal, în baza căruia au procedat la stabilirea modului de determinare a bazei de impunere a contribuției angajatorului la bugetul de asigurări pentru șomaj, următoarele prevederi

legale:

- Legea nr.294/2011 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2012;
- Legea nr.6/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2013;
- Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare:

- art.26 :

*“Angajatorii au obligația de a calcula lunar și de a plăti, potrivit prevederilor Legii nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, o contribuție la bugetul asigurărilor pentru șomaj, a cărei cotă prevăzută de lege se aplică asupra bazei de calcul al contribuției datorate de angajator la bugetul asigurărilor pentru șomaj, stabilită potrivit legii, în situația persoanelor asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevăzute la art.19”*

- art.27 alin.(1):

*“Angajatorii au obligația de a calcula și de a reține lunar, precum și de a vira potrivit prevederilor Legii nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj, a cărei cotă prevăzută de lege se aplică asupra bazei de calcul al contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj, stabilită potrivit legii, în situația persoanelor asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevăzute la art.19. ”*

- OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

- art.22 alin.(1):

*“a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;  
b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;  
c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;”*

- art.81 alin.(1):

*“Obligația de a depune declarații fiscale.*

*(1) Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal, la termenele stabilite de acesta.”*

- art.82 alin.(3):

*“Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.”*

- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

- art. 296<sup>18</sup> alin.(3) d,d<sup>1</sup>,d<sup>2</sup>:

*“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

*d) pentru contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj:*

*d<sup>1</sup>) 0,5% pentru contribuția individuală;*

*d<sup>2</sup>) 0,5% pentru contribuția datorată de angajator;*

- art.296<sup>3</sup> lit.e):

*“Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:*

*e) persoanele fizice și juridice, care au calitatea de angajatori, precum și entitățile asimilate angajatorului, care au calitatea de plătitori de venituri din*

*activități dependente, atât pe perioada în care persoanele prevăzute la lit. a) și b) desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate.”;*

- art.11 alin.(1):

*“La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale 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. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”;*

• Legea nr. 340/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2014:

- art.20 alin.(1):

*“Cotele de contribuții sociale obligatorii pentru anul 2014 sunt cele prevăzute la art. 296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a), d), e) și f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”.*

În consecință, organele de inspecție fiscală au determinat, prin calcul, în sarcina societății X SRL obligații fiscale suplimentare de plată la contribuția de asigurări de șomaj datorată de angajator în sumă de ... lei, aferentă unei baze de impozitare de ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, pentru nevirarea la termen a contribuției de asigurări de șomaj datorată de angajator în sumă de ... lei, conform prevederilor art.119, 120 și 120<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au calculat majorări de întârziere / dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate până la data de 15.06.2015, conform situației anexate la raportul de inspecție fiscală.

**II.6.** Cu privire la contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de ... lei și accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi / majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;

În fapt, în urma verificării activității societății, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL înregistrează, declară și virează lunar contribuțiile de asigurări sociale datorate atât de societate cât și de angajat pentru salariile înscrise în statul de plată lunar.

Societatea nu a calculat contribuții de asigurări sociale pentru sumele virate angajaților sub forma indemnizațiilor de delegare, care au prestat activități în Franța, înregistrate în contul 625.

Având în vedere cele prezentate la Constatări fiscale - impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor din raportul de inspecție fiscală și prevederile art.67 din OG nr.92/2003, republicată, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea, prin calculare, a contribuțiilor salariale datorate de angajator bugetului de stat, precum și a contribuțiilor sociale și impozitul pe veniturile din salarii datorate

de asigurați bugetului de stat pentru veniturile de natură salarială realizate în Franța.

În vederea stabilirii acestora, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea venitului brut impozabil (baza impozabilă) realizat de angajații trimiși în Franța, având la bază sumele înscrise în fișele contului 625 și în situația privind delegațiile întocmită de societate precum și în balanțele de verificare întocmite de societate la 31 decembrie (anexă la raportul de inspecție fiscală). Pentru determinarea venitului brut impozabil, conform procedurii sutei mărite, s-a pornit de la venitul virat lunar către angajați, obținându-se astfel impozitul pe venitul realizat/salariul efectiv achitat. Prin adunarea venitului net achitat efectiv de societate cu impozitul calculat s-a obținut baza impozabilă, aferentă căreia s-au calculat atât contribuțiile de asigurări sociale ale angajaților cât și cele aferente societății.

Modul de calcul al statelor de plată pentru veniturile realizate în străinătate precum și centralizarea acestora pe ani se regăsesc în anexele la raportul de inspecție fiscală.

În drept, organele de inspecție fiscală au invocat ca și temei legal, în baza căruia au procedat la stabilirea modului de determinare a bazei de impunere a contribuției angajatorului la bugetul de asigurări pentru șomaj, următoarele prevederi legale:

- Legea nr.294/2011 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2012;
- Legea nr.6/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2013;
- Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare:

- art.26 :

*“Angajatorii au obligația de a calcula lunar și de a plăti, potrivit prevederilor Legii nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, o contribuție la bugetul asigurărilor pentru șomaj, a cărei cotă prevăzută de lege se aplică asupra bazei de calcul al contribuției datorate de angajator la bugetul asigurărilor pentru șomaj, stabilită potrivit legii, în situația persoanelor asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevăzute la art.19”*

- OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

- art.22 alin.(1):

*“a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*

*b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*

*c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*

*e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;”*

- art.81 alin.(1):

*“Obligația de a depune declarații fiscale.*

*(1) Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal, la termenele stabilite de acesta.”*

- art.82 alin.(3):



*“Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.”*

- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:  
- art. 296<sup>18</sup> alin.(3) d,d<sup>1</sup>,d<sup>2</sup>:

*“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

*d) pentru contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj:*

*d<sup>1</sup>) 0,5% pentru contribuția individuală;*

*d<sup>2</sup>) 0,5% pentru contribuția datorată de angajator;*

- art.296<sup>3</sup> lit.e):

*“Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:*

*e) persoanele fizice și juridice, care au calitatea de angajatori, precum și entitățile asimilate angajatorului, care au calitatea de plătitori de venituri din activități dependente, atât pe perioada în care persoanele prevăzute la lit. a) și b) desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate.”;*

- art.11 alin.(1):

*“La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale 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. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”;*

- Legea nr. 340/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2014:

- art.20 alin.(1):

*“Cotele de contribuții sociale obligatorii pentru anul 2014 sunt cele prevăzute la art. 296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a), d), e) și f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”.*

În consecință, organele de inspecție fiscală au determinat, prin calcul, în sarcina societății X SRL obligații fiscale suplimentare de plată la contribuția de asigurări de șomaj reținută de la asigurați în sumă de ... lei, aferentă unei baze de impozitare de ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, pentru nevirarea la termen a contribuției de asigurări de șomaj reținută de la asigurați în sumă de ... lei, conform prevederilor art.119, 120 și 120<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au calculat majorări de întârziere / dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate până la data de 15.06.2015, conform situației anexate la raportul de inspecție fiscală.

**II.7.** Cu privire la contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de ... lei și accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de

... lei;

În fapt, în urma verificării activității societății, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL înregistrează, declară și virează lunar contribuțiile de asigurări sociale datorate atât de societate cât și de angajat pentru salariile înscrise în statul de plată lunar.

Societatea nu a calculat contribuții de asigurări sociale pentru sumele virate angajaților sub forma indemnizațiilor de delegare, care au prestat activități în Franța, înregistrate în contul 625.

Având în vedere cele prezentate la Constatări fiscale - impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor din raportul de inspecție fiscală și prevederile art.67 din OG nr.92/2003, republicată, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea, prin calculare, a contribuțiilor salariale datorate de angajator bugetului de stat, precum și a contribuțiilor sociale și impozitul pe veniturile din salarii datorate de asigurați bugetului de stat pentru veniturile de natură salarială realizate în Franța.

În vederea stabilirii acestora, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea venitului brut impozabil (baza impozabilă) realizat de angajații trimiși în Franța, având la bază sumele înscrise în fișele contului 625 și în situația privind delegațiile întocmită de societate precum și în balanțele de verificare întocmite de societate la 31 decembrie(anexă la raportul de inspecție fiscală). Pentru determinarea venitului brut impozabil, conform procedurii sutei mărite, s-a pornit de la venitul virat lunar către angajați, obținându-se astfel impozitul pe venitul realizat/salariul efectiv achitat. Prin adunarea venitului net achitat efectiv de societate cu impozitul calculat s-a obținut baza impozabilă, aferentă căreia s-au calculat atât contribuțiile de asigurări sociale ale angajaților cât și cele aferente societății.

Modul de calcul al statelor de plată pentru veniturile realizate în străinătate precum și centralizarea acestora pe ani se regăsesc în anexele la raportul de inspecție fiscală.

În drept, organele de inspecție fiscală au invocat ca și temei legal, în baza căruia au procedat la stabilirea modului de determinare a bazei de impunere a contribuției la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale bugetul de asigurări pentru șomaj, următoarele prevederi legale:

- Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare;
- HG nr.144/2008 privind normele metod. de calcul a CAAMBP (mai 2011 – mai 2013);
- HG nr.225/2013 privind normele metod. de calcul a CAAMBP (iun 2013 – ian 2015);
- Legea nr.294/2011 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2012;
- Legea nr.6/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2013;
- art.14 alin.(1) lit.a) din Regulamentul CEE nr.1408/71;
- Legea nr.200/2006, cu modificările și completările ulterioare:

- art.7 :

*“Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la Fondul de garantare în cota prevăzută de lege, aplicată asupra veniturilor care constituie, potrivit legii, baza*

*de calcul al acestei contribuții, realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii, inclusiv de salariații care cumulează pensia cu salariul, în condițiile legii. ”*

- art.8 alin.(1) (2):

*“ (1) Angajatorii au obligația de a declara lunar contribuția la Fondul de garantare la organul fiscal competent, până la data de 25 a lunii următoare celei pentru care se datorează drepturile salariale.*

*(2) Termenul de declarare a contribuției la Fondul de garantare constituie și termen de plată. ”*

• OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

- art.22 alin.(1):

*“a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*

*b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*

*c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*

*e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;”*

- art.81 alin.(1):

*“Obligația de a depune declarații fiscale.*

*(1) Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal, la termenele stabilite de acesta.”*

- art.82 alin.(3):

*“Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.”*

• Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

- art. 296<sup>18</sup> alin.(3) lit.f):

*“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

*f) 0,25% pentru contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajator.”*

- art.296<sup>3</sup> lit.e):

*“Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:*

*e) persoanele fizice și juridice, care au calitatea de angajatori, precum și entitățile asimilate angajatorului, care au calitatea de plătitori de venituri din activități dependente, atât pe perioada în care persoanele prevăzute la lit. a) și b) desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate.”;*

- art.11 alin.(1):

*“La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale 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. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt*

*calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”;*

• Legea nr. 340/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2014:

- art.20 alin.(1):

*“Cotele de contribuții sociale obligatorii pentru anul 2014 sunt cele prevăzute la art. 296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a), d), e) și f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”.*

În consecință, organele de inspecție fiscală au determinat, prin calcul, în sarcina societății X SRL obligații fiscale suplimentare de plată la contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de ... lei, aferentă unei baze de impozitare de ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, pentru nevirarea la termen a contribuției la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de ... lei, conform prevederilor art.119, 120 și 120<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au calculat majorări de întârziere / dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate până la data de 15.06.2015, conform situației anexate la raportul de inspecție fiscală.

**II.8.** Cu privire la contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de ... lei și accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;

În fapt, în urma verificării activității societății, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL înregistrează, declară și virează lunar contribuțiile de asigurări sociale datorate atât de societate, cât și de angajat pentru salariile înscrise în statul de plată lunar.

Societatea nu a calculat contribuții de asigurări sociale pentru sumele virate angajaților sub forma indemnizațiilor de delegare, care au prestat activități în Franța, înregistrate în contul 625.

Având în vedere cele prezentate la Constatări fiscale - impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor din raportul de inspecție fiscală și prevederile art.67 din OG nr.92/2003, republicată, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea, prin calculare, a contribuțiilor salariale datorate de angajator bugetului de stat, precum și a contribuțiilor sociale și impozitul pe veniturile din salarii datorate de asigurați bugetului de stat pentru veniturile de natură salarială realizate în Franța.

În vederea stabilirii acestora, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea venitului brut impozabil (baza impozabilă) realizat de angajații trimiși în Franța, având la bază sumele înscrise în fișele contului 625 și în situația privind delegațiile întocmită de societate precum și în balanțele de verificare întocmite de societate la 31 decembrie (anexă la raportul de inspecție fiscală). Pentru determinarea venitului brut impozabil, conform procedurii sutei mărite, s-a pornit de la venitul virat lunar către angajați, obținându-se astfel impozitul pe venitul realizat/salariul

efectiv achitat. Prin adunarea venitului net achitat efectiv de societate cu impozitul calculat s-a obținut baza impozabilă, aferentă căreia s-au calculat atât contribuțiile de asigurări sociale ale angajaților cât și cele aferente societății.

Modul de calcul al statelor de plată pentru veniturile realizate în străinătate precum și centralizarea acestora pe ani se regăsesc în anexele la raportul de inspecție fiscală.

În drept, organele de inspecție fiscală au invocat ca și temei legal, în baza căruia au procedat la stabilirea modului de determinare a bazei de impunere a contribuției angajatorului la bugetul asigurărilor sociale de sănătate, următoarele prevederi legale:

- Legea nr.294/2011 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2012;
- Legea nr.6/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2013;
- Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare;

- art.215 alin.(1):

*“(1) Obligația virării contribuției pentru asigurările sociale de sănătate revine persoanei juridice sau fizice care angajează persoane pe baza de contract individual de muncă ori în baza unui statut special prevăzut de lege, precum și persoanelor fizice, după caz.”*

- art.211 alin.(1):

*“(1) Sunt asigurați, potrivit prezentei legi, toți cetățenii români cu domiciliul în țară, precum și cetățenii străini și apatrizii care au solicitat și obținut prelungirea dreptului de ședere temporară sau au domiciliul în România și fac dovada plății contribuției la fond, în condițiile prezentei legi. În această calitate, persoana în cauză încheie un contract de asigurare cu casele de asigurări de sănătate, direct sau prin angajator, al cărui model se stabilește prin ordin al președintelui CNAS cu avizul consiliului de administrație.”*

- OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

- art.22 alin.(1):

*“a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*

*b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*

*c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;”*

- art.82 alin.(3) :

*“Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.”*

- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

- art. 296<sup>18</sup>, alin.(3), lit. b, b<sup>1</sup>, b<sup>2</sup> :

*“Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele :*

*b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:*

*b<sup>1</sup>) 5,5% pentru contribuția individuală;*

*b<sup>2</sup>) 5,2% pentru contribuția datorată de angajator”;*

- art. 296<sup>18</sup> alin.(8):

*“Calculul contribuțiilor sociale datorate de angajator și de entitățile prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit.f) și g) se realizează prin aplicarea cotelor prevăzute la alin.(3) asupra bazelor de calcul prevăzute la art.296<sup>5</sup>-296<sup>13</sup>, după caz.”;*

- art.296<sup>3</sup> lit.e):

*“Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz: persoanele fizice și juridice, care au calitatea de angajatori, precum și entitățile asimilate angajatorului, care au calitatea de plătitori de venituri din activități dependente, atât pe perioada în care persoanele prevăzute la lit. a) și b) desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate.”;*

- art.11 alin.(1):

*“La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale 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. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”;*

• Legea nr. 340/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2014:

- art.20 alin.(1):

*“Cotele de contribuții sociale obligatorii pentru anul 2014 sunt cele prevăzute la art. 296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a), d), e) și f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”.*

În consecință, organele de inspecție fiscală au determinat, prin calcul, în sarcina societății X SRL obligații fiscale suplimentare de plată la contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator în cuantum total de ... lei, aferentă unei baze de impozitare de ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, pentru nevirarea la termen a contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator în cuantum total de ... lei, conform prevederilor art.119, 120 și 120<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au calculat majorări de întârziere / dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate până la data de 15.06.2015, conform situației anexate la raportul de inspecție fiscală.

**II.9.** Cu privire la contribuția pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați în sumă de ... lei și accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;

În fapt, în urma verificării activității societății, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL înregistrează, declară și virează lunar contribuțiile de asigurări sociale datorate atât de societate cât și de angajat pentru salariile înscrise în statul de plată lunar.

Societatea nu a calculat contribuții de asigurări sociale pentru sumele virate angajaților sub forma indemnizațiilor de delegare, care au prestat activități în Franța, înregistrate în contul 625.

Având în vedere cele prezentate la Constatări fiscale - impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor din raportul de inspecție fiscală și prevederile art. 67 din OG nr.92/2003, republicată, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea, prin calculare, a contribuțiilor salariale datorate de angajator bugetului de stat, precum și a contribuțiilor sociale și impozitul pe veniturile din salarii datorate de asigurați bugetului de stat pentru veniturile de natură salarială realizate în Franța.

În vederea stabilirii acestora, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea venitului brut impozabil (baza impozabilă) realizat de angajații trimiși în Franța, având la bază sumele înscrise în fișele contului 625 și în situația privind delegațiile întocmită de societate precum și în balanțele de verificare întocmite de societate la 31 decembrie (anexă la raportul de inspecție fiscală). Pentru determinarea venitului brut impozabil, conform procedurii sutei mărite, s-a pornit de la venitul virat lunar către angajați, obținându-se astfel impozitul pe venitul realizat/salariul efectiv achitat. Prin adunarea venitului net achitat efectiv de societate cu impozitul calculat s-a obținut baza impozabilă, aferentă căreia s-au calculat atât contribuțiile de asigurări sociale ale angajaților cât și cele aferente societății.

Modul de calcul al statelor de plată pentru veniturile realizate în străinătate precum și centralizarea acestora pe ani se regăsesc în anexele la raportul de inspecție fiscală.

În drept, organele de inspecție fiscală au invocat ca și temei legal, în baza căruia au procedat la stabilirea modului de determinare a bazei de impunere a contribuției pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați, următoarele prevederi legale:

- Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare;
- Legea nr.294/2011 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2012;
- Legea nr.6/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2013;
- OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

- art.22 alin.(1):

*“a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*

*b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*

*c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*

*e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;”*

- art.81 alin.(1):

*“Obligația de a depune declarații fiscale.*

*(1) Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal, la termenele stabilite de acesta.”*

- art.82 alin.(3):

*“Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.”*

• Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

- art. 296<sup>18</sup> alin.(3) b,b<sup>1</sup>,b<sup>2</sup>:

*“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

*b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:*

*b<sup>1</sup>) 5,5% pentru contribuția individuală;*

*b<sup>2</sup>) 5,2% pentru contribuția datorată de angajator”*

- art.296<sup>3</sup> lit.e):

*“Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:*

*e) persoanele fizice și juridice, care au calitatea de angajatori, precum și entitățile asimilate angajatorului, care au calitatea de plătitori de venituri din activități dependente, atât pe perioada în care persoanele prevăzute la lit. a) și b) desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate.”;*

- art.11 alin.(1):

*“La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale 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. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”;*

• Legea nr. 340/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2014:

- art.20 alin.(1):

*“Cotele de contribuții sociale obligatorii pentru anul 2014 sunt cele prevăzute la art. 296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a), d), e) și f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”.*

În consecință, organele de inspecție fiscală au determinat, prin calcul, în sarcina societății X SRL obligații fiscale suplimentare de plată la contribuția de asigurări de sănătate reținută de la angajați în cuantum total de ... lei, aferentă unei baze de impozitare de ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, pentru nevirarea la termen a contribuției de asigurări de sănătate reținută de la angajați în cuantum total de ... lei, conform prevederilor art.119, 120 și 120<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au calculat majorări de întârziere / dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate până la data de 15.06.2015, conform situației anexate la raportul de inspecție fiscală.

**II.10.** Cu privire la contribuția pentru concedii și indemnizații în sumă de ... lei și accesoriile aferente acestora, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de



... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;

În fapt, în urma verificării activității societății, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL înregistrează, declară și virează lunar contribuțiile de asigurări sociale datorate atât de societate cât și de angajat pentru salariile înscrise în statul de plată lunar.

Societatea nu a calculat contribuții de asigurări sociale pentru sumele virate angajaților sub forma indemnizațiilor de delegare, care au prestat activități în Franța, înregistrate în contul 625.

Având în vedere cele prezentate la Constatări fiscale - impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor din raportul de inspecție fiscală și prevederile art.67 din OG nr.92/2003, republicată, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea, prin calculare, a contribuțiilor salariale datorate de angajator bugetului de stat, precum și a contribuțiilor sociale și impozitul pe veniturile din salarii datorate de asigurați bugetului de stat pentru veniturile de natură salarială realizate în Franța.

În vederea stabilirii acestora, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea venitului brut impozabil (baza impozabilă) realizat de angajații trimiși în Franța, având la bază sumele înscrise în fișele contului 625 și în situația privind delegațiile întocmită de societate precum și în balanțele de verificare întocmite de societate la 31 decembrie (anexă la raportul de inspecție fiscală). Pentru determinarea venitului brut impozabil, conform procedurii sutei mărite, s-a pornit de la venitul virat lunar către angajați, obținându-se astfel impozitul pe venitul realizat/salariul efectiv achitat. Prin adunarea venitului net achitat efectiv de societate cu impozitul calculat s-a obținut baza impozabilă, aferentă căreia s-au calculat atât contribuțiile de asigurări sociale ale angajaților cât și cele aferente societății.

Modul de calcul al statelor de plată pentru veniturile realizate în străinătate precum și centralizarea acestora pe ani se regăsesc în anexele la raportul de inspecție fiscală.

În drept, organele de inspecție fiscală au invocat ca și temei legal, în baza căruia au procedat la stabilirea modului de determinare a bazei de impunere a contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice care au calitatea de angajator, următoarele prevederi legale:

- Legea nr.294/2011 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2012;
- Legea nr.6/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2013;
- Legea nr.340/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2014;
- OUG nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare:

- art.4 alin.(2):

*“Cota de contribuție pentru concedii și indemnizații, destinată exclusiv finanțării cheltuielilor cu plata drepturilor prevăzute de prezenta ordonanță de urgență, este de 0,85%, aplicată la fondul de salarii sau, după caz, la drepturile reprezentând indemnizație de șomaj, asupra veniturilor supuse impozitului pe venit ori asupra veniturilor cuprinse în contractul de asigurări sociale încheiat de persoanele prevăzute la art. 1 alin. (2) lit. e), și se achită la bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate. ”*

- art.5 lit.a):

*“Începând cu data intrării în vigoare a prevederilor prezentei ordonanțe de urgență, cota de contribuție prevăzută la art. 4 alin. (2) se datorează și se achită de către: - angajatori pentru asigurații prevăzuți la art. 1 alin. (1) lit. A și B. ”*

• OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

- art.22 alin.(1):

*“a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*

*b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*

*c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*

- art.81 alin.(1):

*“Obligația de a depune declarații fiscale.*

*(1) Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal, la termenele stabilite de acesta.”*

- art.82 alin.(3):

*“Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.”*

• Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

- art. 296<sup>18</sup> alin.(3) lit.c):

*“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

*c) 0,85% pentru contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;”*

- art.296<sup>3</sup> lit.e):

*“Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:*

*e) persoanele fizice și juridice, care au calitatea de angajatori, precum și entitățile asimilate angajatorului, care au calitatea de plătitori de venituri din activități dependente, atât pe perioada în care persoanele prevăzute la lit. a) și b) desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate.”;*

- art.11 alin.(1):

*“La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale 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. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”.*

În consecință, organele de inspecție fiscală au determinat, prin calcul, în sarcina societății X SRL obligații fiscale suplimentare de plată la contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice care au calitatea de angajator

în sumă de ... lei, aferentă unei baze de impozitare de ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, pentru nevirarea la termen a contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice care au calitatea de angajat în sumă de ... lei, conform prevederilor art.119, 120 și 120<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au calculat majorări de întârziere / dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate până la data de 15.06.2015, conform situației anexate la raportul de inspecție fiscală.

**III.** Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către petentă și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

SC X SRL, cu sediul în ..., str. ..., bl. ..., ap. ..., jud. ..., având C.I.F. ..., înregistrată la ORC Hunedoara sub nr...., prin administrator dl. X, reprezentată legal prin cabinet de avocat Y, în baza împuternicirii avocațiale seria ... nr. ... din ...2015.

Cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației împotriva Deciziei de impunere nr. ...-... / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată pentru sumă totală de ... lei, în condițiile în care suma de ... lei stabilită prin titlu de creanță contestat a fost anulată prin Decizia de anulare a obligațiilor fiscale nr. ... / ...2015 emisă de Serviciul Fiscal Municipal Petroșani, în baza Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale și a OPANAF nr. 2202/2015 pentru aprobarea procedurilor de anulare a obligațiilor fiscale ce fac obiectul prevederilor Legii nr. 209/2015.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru desfășurarea activității SC X SRL a obținut următoarele autorizări:

- Autorizație de funcționare emisă de Agenția județeană pentru prestații sociale Hunedoara, seria ..., nr...., emisă în data de ...2011 în vederea autorizării ca agent de muncă temporară, în condițiile legii, a SC X SRL.
- Autorizație de funcționare emisă de Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice seria ..., nr. ..., emisă în data de ...2013 în vederea autorizării ca agent de muncă temporară, în condițiile legii a SC X SRL.

Astfel, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că angajaților trimiși în străinătate societatea le acordă următoarele sume de bani:

- pentru România, suma înscrisă în contractul individual de muncă reprezentând salariul de baza lunar, pentru care societatea întocmește în țară state de plată, calculează obligațiile fiscale aferente (impozit pe venit și contribuții sociale), le declară și achită la organul fiscal teritorial din România. Cheltuielile cu sumele achitate se înregistrează în evidența contabilă din România în contul 641 "Cheltuieli cu salariile personalului".
- pentru Franța, o sumă de bani în euro pentru care societatea întocmește dispoziții de plată, având la bază ordine de deplasare (delegații) întocmite pentru fiecare angajat în parte, fără a se calcula și vira la bugetul statului român obligații fiscale (impozit pe

venitul din salarii și contribuții sociale). Sumele de bani achitate angajaților sunt evidențate în contul 625 “Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”, achitarea diurnelor către angajați efectuându-se posterior depunerii delegației, respectiv perioadei în care salariatul prestează în Franța.

Față de starea de fapt prezentată, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele de bani acordate de X SRL angajaților trimiși în străinătate nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare/detașare întrucât:

- activitatea desfășurată de societate este de agent de muncă temporară, angajații desfășurând activitatea exclusiv în străinătate, sumele de bani primite pentru activitate (în Franța) nu se încadrează în condițiile pentru plata diurnei impuse de art.1 din H.G. 518/1995. Totodată, sumele plătite angajaților în Franța nu pot fi tratate ca diurne întrucât beneficiarul (utilizatorul – M...), asigură cazarea și masa angajaților în Franța (în șantier) și transportul de la și la locul de muncă, prin Contractele de punere la dispoziție, în timp ce prevederile art.5 alin.(1) din actul normativ invocat mai sus precizează că diurna se acordă *“în vederea acoperirii cheltuielilor de hrană, a celor mărunte uzuale, precum și a costului transportului în interiorul localității în care își desfășoară activitatea”*;

- prevederile H.G. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, referitoare la natura misiunii pentru care personalul român trimis în străinătate beneficiază de diurnă, exclude activitatea de prestare muncă de genul celei pe care au desfășurat-o angajații X SRL, respectiv sumele de bani primite de angajații X SRL, neputând constitui diurnă în accepțiunea HG 518/1995.

Deasemenea, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că, contractul de muncă temporar este un contract individual de muncă special, care se încheie pe perioada unei misiuni de maxim 24 luni, și pentru care plata drepturilor salariale, a prestațiilor în bani și/sau în natură aferente desfășurării activității în străinătate se realizează în condițiile stabilite prin contractul de muncă temporară, în timp ce delegarea și detașarea sunt modalități prin care se modifică un contract individual de muncă.

Echipa de inspecție fiscală a reîncadrat veniturile în sumă totală de ... lei, ca venituri de natură salarială, stabilind toate obligațiile care decurg din calcularea, evidențierea și virarea impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale aferente acestora venituri, în sumă totală de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe veniturile din salarii;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii.

... lei – contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;

... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;

... lei – contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;

- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei – contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei – contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări de șomaj datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări de șomaj datorată de angajator;
- ... lei – contribuția individuală de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – contribuția angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei – contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – contribuția pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – contribuția pentru concedii și indemnizații;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații.

Petenta contestă Decizia de impunere nr. ...-... ... / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. ...-... ... / ...2015, pentru suma totală de ... lei.

Ulterior emiterii actului administrativ contestat, respectiv a Deciziei de impunere nr. ...-... ... / ...2015, a fost adoptată Legea nr. 209/2015 privind anularea

unor obligații fiscale, care a fost publicată în Monitorul Oficial al României nr. 540 din 20 iulie 2015, data intrării în vigoare fiind 23.07.2015.

Contestația a fost depusă la AJFP Hunedoara, fiind înregistrată sub nr..../...2015, ulterior intrării în vigoare a Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale.

Conform prevederilor Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, la art.2 alin.(1) și art.5 alin.(1) arată:

„ART. 2

*(1) Se anulează diferențele de obligații fiscale principale și/sau obligațiile fiscale accesorii, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, ca urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizația primită pe perioada delegării și detașării de către angajații care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări, aferente perioadelor fiscale de până la 1 iulie 2015 și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi.*

ART. 5

*(1) Anularea obligațiilor fiscale prevăzute la art. 1-4 se efectuează din oficiu de către organul fiscal competent, prin emiterea unei decizii de anulare a obligațiilor fiscale, care se comunică contribuabilului.”,*

coroborate cu OPANAF nr.2202/2015 pentru aprobarea procedurilor de anulare a obligațiilor fiscale ce fac obiectul prevederilor Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale și ale Legii nr. 225/2015 privind anularea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anumite categorii de persoane fizice, care la art.1 alin.(1) lit.a), lit.e) - f) și alin.(2) precizează :

„ART. 1

*(1) Prin prezentul ordin se aprobă:*

*a) Procedura privind întocmirea și transmiterea de către structura de inspecție fiscală a listei cu obligațiile fiscale ce pot face obiectul anulării prevăzute de Legea nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, cuprinse în decizii de impunere emise și comunicate contribuabilului anterior intrării în vigoare a legii, prevăzută în anexa nr. 1;*

*e) Procedura pentru emiterea deciziilor de anulare a obligațiilor fiscale în baza art. 5 din Legea nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale și a prevederilor Legii nr. 225/2015 privind anularea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anumite categorii de persoane fizice, prevăzută în anexa nr. 5;*

*f) modelul formularului "Decizie de anulare a obligațiilor fiscale", prevăzut în anexa nr. 6.*

*(2) Anexele nr.1-6 fac parte integrantă din prezentul ordin.”*

AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, a procedat la identificarea de obligații fiscale și constatări ce se încadrează în prevederile Legii nr. 209/2015, conform procedurii privind întocmirea și transmiterea de către structura de inspecție fiscală a listei cu obligațiile fiscale ce pot face obiectul anulării prevăzute de Legea nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, cuprinse în decizii de impunere emise și comunicate contribuabilului anterior intrării în vigoare a legii, procedură prevăzută în anexa nr.1 din OPANAF nr.2202/2015, care arată:

„ANEXA 1

1. În vederea întocmirii și transmiterii către compartimentul cu atribuții de

evidență pe plătitori a listei cu obligațiile fiscale ce pot face obiectul anulării prevăzute de Legea nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, cuprinse în decizii de impunere privind sumele stabilite suplimentar urmare inspecției fiscale, emise și comunicate contribuabilului, la nivelul structurii de inspecție fiscală emitente a actelor administrativ-fiscale se va proceda după cum urmează:

a) vor fi identificate rapoartele de inspecție fiscală și actele administrativ-fiscale încheiate și comunicate contribuabililor, urmare cărora au fost stabilite diferențe suplimentare de obligații fiscale reprezentând impozite, taxe și contribuții de natura celor ce pot intra sub incidența Legii nr. 209/2015;

b) se va efectua o analiză a actelor identificate potrivit celor de mai sus, care va consta în verificarea constatărilor înscrise în acestea, în vederea stabilirii dacă diferențele de obligații fiscale stabilite suplimentar sunt de natura celor ce pot intra sub incidența unuia dintre art. 1, 2 sau 3 din Legea nr. 209/2015;

c) în situația în care în decizia de impunere se regăsesc înscrise numai sume stabilite suplimentar de natura celor care pot intra sub incidența unuia dintre art. 1, 2 sau 3 din Legea nr. 209/2015, organul de inspecție fiscală va completa lista prin preluarea integrală a sumei ce poate face obiectul anulării din decizia de impunere (atât obligația fiscală principală, cât și cea accesorie);

d) în situația în care în totalul sumelor stabilite suplimentar prin decizia de impunere sunt cuprinse atât sume de natura celor ce pot intra sub incidența unuia dintre art. 1, 2 sau 3 din Legea nr. 209/2015, cât și sume care nu intră sub incidența actului normativ respectiv, organul de inspecție fiscală va proceda, pentru fiecare obligație fiscală în parte, la refacerea calculului aferent sumei stabilite suplimentar, atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru obligația fiscală accesorie. Acestea vor fi recalulate pentru aceeași perioadă pentru care au fost calculate inițial în decizia de impunere, astfel încât să se cuprindă în listă numai obligațiile fiscale de natura celor ce pot face obiectul anulării conform Legii nr. 209/2015;

e) lista va fi întocmită de persoana responsabilă din cadrul organului de inspecție fiscală și avizată de șeful de serviciu și de șeful de administrație adjunct - inspecție fiscală, șeful de administrație adjunct - inspecție fiscală contribuabili mijlocii sau directorul general adjunct - inspecție fiscală (Direcția generală de administrare a marilor contribuabili - D.G.A.M.C.), după caz, urmând a fi comunicată compartimentului cu atribuții de evidență pe plătitori din cadrul organului fiscal competent pentru administrarea contribuabilului. Nominalizarea persoanelor care vor duce la îndeplinire cele de mai sus se va face prin decizie a conducătorului organului fiscal (directorul general al Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, șefii administrațiilor județene ale finanțelor publice, șefii administrațiilor finanțelor publice sectoriale, șeful Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii);

f) în vederea identificării obligațiilor fiscale conform celor de mai sus, respectiv a perioadei pentru care se poate proceda la anularea acestora, anterior transmiterii listei către compartimentul cu atribuții de evidență pe plătitori, se va proceda la solicitarea avizului serviciului juridic în vederea confirmării faptului că obligațiile în cauză identificate de organul de inspecție fiscală pot face obiectul anulării din punctul de vedere al respectării prevederilor legale în ceea ce privește prescripția;

g) în situația în care actele administrative fiscale identificate care cuprind obligații

fiscale și constatări ce se încadrează în prevederile Legii nr. 209/2015 se află în procedură de soluționare a contestațiilor la organul fiscal și nu a fost pronunțată o decizie de soluționare, organul de inspecție fiscală va menționa aceste aspecte în cuprinsul listei, compartimentul de evidență pe plătitor urmând să dispună asupra anulării obligațiilor în cauză;

(...)

3. Informațiile pe care lista prevăzută la pct. 1 trebuie să le conțină sunt următoarele:

- a) denumirea contribuabilului;
- b) codul de identificare fiscală;
- c) numărul și data deciziei de impunere în care sunt cuprinse obligațiile fiscale de natura celor ce pot face obiectul anulării;
- d) (suma stabilită) sumele suplimentare stabilite, de natura celor ce pot face obiectul anulării, respectiv obligațiile fiscale principale și obligațiile fiscale accesorii;
- e) perioada pentru care au fost stabilite obligațiile fiscale principale;
- f) data până la care au fost calculate accesoriile;
- g) temeiul legal;
- h) alte informații (contestații în curs, sesizări penale etc.) ”

AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în cuprinsul listei întocmite conform procedurii OPANAF nr. 2202/2015 pentru aprobarea procedurilor de anulare a obligațiilor fiscale ce fac obiectul prevederilor Legii nr. 209/2015, a inclus obligațiile fiscale în sumă totală de ... lei stabilite de inspecția fiscală prin Decizia de impunere nr. ...-... / ...2015 pentru SC X SRL din ..., menționând și faptul că obligațiile fiscale fac obiectul contestației înregistrată sub nr. .../...2015, contestație care se afla în procedură de soluționare a contestațiilor și nu a fost pronunțată o decizie de soluționare.

AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, a transmis lista întocmită conform procedurii OPANAF nr.2202/2015 pentru aprobarea procedurilor de anulare a obligațiilor fiscale ce fac obiectul prevederilor Legii nr.209/2015 către organul fiscal competent pentru administrarea contribuabilului, respectiv Serviciul Fiscal Municipal Petroșani.

Serviciul Fiscal Municipal Petroșani, a verificat în evidența fiscală dacă sumele cuprinse în această listă au fost stinse total sau parțial, și au procedat la emiterea deciziei de anulare a obligațiilor fiscale, conform procedurii prevăzute de anexa nr.5 din OPANAF nr.2202/2015, care arată:

„ ANEXA 5

#### *I. Dispoziții generale*

1. *Prezenta procedură privind emiterea deciziilor de anulare a obligațiilor fiscale se aplică pentru obligațiile fiscale ce fac obiectul prevederilor Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale și ale Legii nr. 225/2015 privind anularea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anumite categorii de persoane fizice.*

2. *Organele emitente ale titlurilor de creanță prevăzute în actele normative prevăzute la pct. 1 transmit compartimentului cu atribuții de evidență pe plătitori din cadrul organului fiscal, denumit în continuare compartiment de specialitate, după caz, liste*



care cuprind obligațiile fiscale ce fac obiectul anulării, respectiv:

2.1. Listele cu obligațiile fiscale ce fac obiectul anulării individualizate în titluri de creanță comunicate contribuabilului:

2.1.1. lista prevăzută la pct. 1 lit. e) și h) din anexa nr. 1 la ordin;

2.1.2. lista prevăzută la pct. IV.1 lit. a) din anexa nr. 2 la ordin.

2.2. Lista cu obligațiile fiscale ce fac obiectul scăderii din evidența fiscală, individualizate în titluri de creanță necomunicate contribuabilului, respectiv lista prevăzută la pct. IV.1 lit. b) din anexa nr. 2 la ordin.

3. Informațiile pe care le cuprind listele de la pct. 2 sunt cele prevăzute la pct. II.4 și III.2 din anexa nr. 2 la ordin și, după caz, cele prevăzute la pct. 3 din anexa nr. 1 la ordin. II. Procedura de anulare a obligațiilor fiscale individualizate în titluri de creanță comunicate contribuabilului

1. Compartimentul de specialitate primește listele cu obligațiile fiscale ce fac obiectul anulării individualizate în titluri de creanță comunicate contribuabilului, prevăzute la pct. I.2.1, și verifică în evidența fiscală dacă sumele cuprinse în această listă au fost stinse total sau parțial.

2. În vederea aplicării prevederilor Legii nr. 209/2015, compartimentul de specialitate verifică în evidența fiscală dacă obligațiile fiscale de natura celor prevăzute la art. 1-4 din Legea nr. 209/2015 au fost stinse după data intrării în vigoare a acestei legi, respectiv 24 iulie 2015. În situația în care se constată că au fost efectuate astfel de stingeri, compartimentul de specialitate va reanaliza evidența fiscală și va reface stingerile, astfel încât obiectul anulării să îl reprezinte obligațiile fiscale nestinse la data intrării în vigoare a Legii nr. 209/2015.

3. În situația în care în evidența fiscală este înregistrat un sold rămas nestins din titlul de creanță emis de către inspecția fiscală care poate fi mai mare sau mai mic decât sumele înscrise în lista prevăzută la pct. 1 lit. e) din anexa nr. 1 la ordin, compartimentul de specialitate aplică regula proporționalității atunci când suma plătită nu este suficientă pentru a stinge obligațiile fiscale principale sau, după caz, accesorii, care au aceeași vechime.

4. Pentru punerea în aplicare a Legii nr. 209/2015, în situația în care se constată sume rămase nestinse total sau parțial, compartimentul de specialitate va completa listele de la pct. 1 cu noi coloane, în care va individualiza obligațiile fiscale rămase nestinse la data intrării în vigoare a acestei legi, ce fac obiectul anulării, respectiv obligațiile fiscale principale și/sau accesorii aferente acestora, după caz.

5. În cazul aplicării prevederilor Legii nr. 225/2015, fac obiectul anulării obligațiile fiscale stabilite prin titlurile de creanță, astfel cum sunt individualizate în lista prevăzută la pct. I.2.1.2, fără a se lua în considerare sumele achitate în contul acestora, iar lista de la pct. 1 se completează cu o coloană ce cuprinde sumele integrale care fac obiectul anulării. În acest sens, compartimentul de specialitate reface evidența fiscală în mod corespunzător, prin anularea stingerilor efectuate în contul acestor obligații.

6. În vederea anulării obligațiilor fiscale, compartimentul de specialitate întocmește un referat de aprobare a anulării obligațiilor fiscale datorate de contribuabilii prevăzuți în listele de la pct. 4 și 5, la care va anexa aceste liste, precum și deciziile de anulare a obligațiilor fiscale, întocmite în mod corespunzător pentru fiecare contribuabil, conform modelului prevăzut în anexa nr. 6 la ordin,

*decizie ce constituie titlu de creanță.*

*7. După aprobarea referatului, listele prevăzute la pct. 4 și 5 se vor completa cu informații despre deciziile de anulare a obligațiilor fiscale, respectiv numărul și data acestora.*

*8. Decizia de anulare a obligațiilor fiscale se întocmește de către compartimentul de specialitate în două exemplare, se avizează de șeful compartimentului și se aprobă de conducătorul unității fiscale.*

*9. Decizia prevăzută la pct. 8 se comunică de către organul fiscal competent contribuabilului, potrivit prevederilor art. 44 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, iar un exemplar se arhivează la dosarul fiscal al contribuabilului.*

*10. După emiterea deciziilor de anulare, compartimentul de specialitate procedează la anularea obligațiilor fiscale accesorii după reanalizarea stingerilor obligațiilor fiscale. În acest caz, compartimentul de specialitate emite o nouă decizie de anulare a obligațiilor fiscale accesorii, aplicând în mod corespunzător prevederile de la pct.6-9.*

*11. Contribuabilii care au efectuat plata contribuțiilor pentru care Legea nr. 225/2015 prevede anularea au dreptul la restituirea sumelor achitate. Prevederile art.117 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, sunt aplicabile în mod corespunzător.*

*III. Procedura de scădere din evidența fiscală a obligațiilor fiscale individualizate în titluri de creanță necomunicate contribuabilului*

*1. Compartimentul de specialitate primește, după caz, lista cu obligațiile fiscale ce fac obiectul scăderii din evidența fiscală, individualizate în titluri de creanță necomunicate contribuabilului, prevăzută la pct. I.2.2, și întocmește un referat motivat care stă la baza scăderii din evidența fiscală a obligațiilor fiscale cuprinse în aceasta. Acest referat se avizează de șeful compartimentului și se aprobă de conducătorul unității fiscale.*

*2. La referatul de la pct. 1 se anexează borderoul de scădere din evidența fiscală a obligațiilor cuprinse în lista prevăzută la pct. I.2.2, caz în care compartimentul de specialitate nu va emite decizia de anulare a obligațiilor fiscale, ci va proceda direct la scăderea din evidență a acestor obligații.*

*IV. Dispoziții finale*

*1. În vederea anulării obligațiilor fiscale reprezentând contribuții de asigurări sociale de sănătate ce fac obiectul Legii nr. 225/2015, la cererea persoanei fizice, compartimentul de specialitate primește dosarul prevăzut la pct. 14 alin. (2) din anexa nr. 3 la ordin, întocmește referatul de aprobare a anulării obligațiilor fiscale și aplică în mod corespunzător prevederile pct. II.6-11.*

*2. Ulterior aplicării prevederilor prezentei proceduri, compartimentul de specialitate transmite listele prevăzute la pct. II.7 compartimentului cu atribuții în soluționarea contestațiilor în vederea luării măsurilor care se impun în mod corespunzător.”*

*AJFP Hunedoara – Serviciul Fiscal Municipal Petroșani, prin adresa nr. ... / ...2015, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ...2015 a transmis, Serviciului de Soluționare a Contestațiilor, lista și decizia de anulare întocmite conform OPANAF nr. 2202 / 2015 pentru aprobarea procedurilor de anulare a obligațiilor fiscale ce fac obiectul prevederilor Legii nr. 209 / 2015 privind anularea unor obligații fiscale și ale*

Legii nr. 225 / 2015 privind anularea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anumite categorii de persoane fizice.

Astfel, din documentele transmise, reiese faptul că AJFP Hunedoara – Serviciul Fiscal Municipal Petroșani a emis Decizia de anulare a obligațiilor fiscale nr. ... / ...2015 prin care se menționează următoarele:

„În temeiul prevederilor art.1 din Ordinul nr. 2202/2015 și Legea nr. 209/2015 (...) se anulează suma de ... lei, stabilită prin titluri de creanțe comunicate dumneavoastră până în prezent, după cum urmează:

Nr. Crt.	Natura creanței**)	Categoria de sumă***)	Suma anulată - lei -	Numărul și data titlului de creanță comunicat****)
1	impozit pe salarii	debit	...	...
		dobânda	...	...
		penalitate	...	...
2	CAS Angajator	debit	...	...
		dobânda	...	...
		penalitate	...	...
3	CAS Angajat	debit	...	...
		dobânda	...	...
		penalitate	...	...
4	CAS accidente muncă	debit	...	...
		dobânda	...	...
		penalitate	...	...
5	Șomaj angajator	debit	...	...
		dobânda	...	...
		penalitate	...	...
6	Șomaj angajat	debit	...	...
		dobânda	...	...
		penalitate	...	...
7	Sănătate angajator	debit	...	...
		dobânda	...	...
		penalitate	...	...
8	Sănătate angajat	debit	...	...
		dobânda	...	...
		penalitate	...	...
9	Concedii și indemnizații	debit	...	...
		dobânda	...	...
		penalitate	...	...
10	Fond garantare	debit	...	...
		dobânda	...	...
		penalitate	...	...
11	<b>TOTAL</b>		...	

Împotriva prezentei decizii se poate formula contestație, în condițiile Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în termen de 30 de zile de la data comunicării, sub sancțiunea decăderii.”

Din Decizia de anulare a obligațiilor fiscale nr. ... / ...2015, la coloanele 4 „Suma anulată - lei -” și 5 „Numărul și data titlului de creanță comunicat\*\*\*\*)” rezultă foarte clar faptul că sumele stabilite prin Decizia de impunere nr. 182 /

23.06.2015, care fac obiectul contestației, au fost anulate integral.

În drept, în speță sunt incidente și prevederile OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“ART. 24 Stingerea creanțelor fiscale

*Creanțele fiscale se sting prin încasare, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție și prin alte modalități prevăzute de lege.*

ART. 32 Competența generală

*(1) Organele fiscale au competență generală privind administrarea creanțelor fiscale, exercitarea controlului și emiterea normelor de aplicare a prevederilor legale în materie fiscală.*

ART. 33 Competența teritorială

*(1) Pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, competența revine aceluia organ fiscal, județean, local sau al municipiului București, stabilit prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în a cărei rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului sau al plătitorului de venit, în cazul impozitelor și contribuțiilor realizate prin stopaj la sursă, în condițiile legii.*

ART. 47 Desființarea sau modificarea actelor administrative fiscale

*(1) Actul administrativ fiscal poate fi modificat, anulat sau desființat în condițiile prezentului cod.”*

De asemenea potrivit OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„Art.205 Posibilitatea de contestare

*(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau în lipsa acestuia, în condițiile legii.*

*(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.(...).*

Art. 206

*(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.*

ART. 216 Soluții asupra contestației

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

ART. 217

*Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale*

*(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”*

OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, la pct.11.1 lit.c) precizează:

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat;

11.2. Aceste soluții nu sunt prevăzute limitativ.”

Față de cele mai sus arătate, contestația formulată de SC X SRL din ..., pentru suma totală contestată de ... lei, urmează a fi respinsă ca fiind rămasă fără obiect, întrucât obligația de plată în sumă totală de ... lei stabilită de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală prin Decizia de impunere nr. ...-... ... / ...2015, a fost anulată integral de AJFP Hunedoara – Serviciul Fiscal Municipal Petroșani, prin Decizia de anulare a obligațiilor fiscale nr. ... / ...2015.

Pentru considerentele mai sus prezentate și având în vedere prevederile Legii nr. 209 / 2015 privind anularea unor obligații fiscale, OPANAF nr. 2202 / 2015 pentru aprobarea procedurilor de anulare a obligațiilor fiscale ce fac obiectul prevederilor Legii nr. 209 / 2015 privind anularea unor obligații fiscale și ale Legii nr. 225 / 2015 privind anularea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anumite categorii de persoane fizice, în temeiul OG nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și a OPANAF nr. 2906 / 2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în baza referatului nr. ... / ... se

## D E C I D E :

**1. Respingerea, ca rămasă fără obiect**, a contestației formulată de SC X SRL din ..., reprezentată legal prin cabinet de avocat Y, împotriva Deciziei de impunere nr. ...-... ... / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. ...-... ... / ...2015, și vizează suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe veniturile din salarii;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii.
- ... lei – contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei – contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei – contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;

- ... lei – contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări de șomaj datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări de șomaj datorată de angajator;
- ... lei – contribuția individuală de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – contribuția angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei – contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – contribuția pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – contribuția pentru concedii și indemnizații;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL din ..., reprezentată legal prin cabinet de avocat Y;
- A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.2906/2014.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,**

...