



## DECIZIA NR. 1782/2021

privind soluționarea contestației formulate de x SRL  
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. x/07.10.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice x prin adresa nr.x/30.09.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.x/07.10.2021, cu privire la contestația formulată de x SRL, CIF x, cu domiciliul fiscal în Municipiul x, str. x, nr. x, et.x, cam. x, jud. x, înregistrată la ONRC sub nr.Jx/x/x, și cu domiciliul procedural ales pentru comunicarea actelor în x, str. x, nr.x, ap. x, prin avocat x, potrivit împuternicirii avocațiale seria x nr.x, anexată în original la dosarul cauzei.

xSRL solicită anularea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/29.06.2021 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/29.06.2021, pentru suma de x lei reprezentând:

- x lei - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- x lei - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- x lei - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- x lei - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajat;
- x lei - contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- x lei - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- x lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- x lei - contribuția angajatorului pentru concedii și indemnizații;
- x lei - contribuție asiguratorie pentru muncă;
- x lei - impozit pe venituri din salarii și asimilate salariilor;
- x lei - contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/30.07.2021 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/30.07.2021, prin care a fost stabilită suma de x lei reprezentând:

- x lei - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- x lei - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- x lei - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- x lei - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajat;

- x lei - contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- x lei - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- x lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- x lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- x lei - contribuție asiguratorie pentru muncă;
- x lei - impozit pe venituri din salarii și venituri asimilate salariilor;
- x lei - contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator.

De asemenea, în temeiul art.276 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contestația a solicitat **susținerea orală a contestației**, procedură care a avut loc în data de x.2021, **prin intermediul mijloacelor de comunicare la distanță**, fiind încheiată în acest sens Minuta, anexată la dosarul cauzei.

Contestația este depusă în termenul legal, prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat în data de **05.08.2021**, potrivit semnăturii administratorului societății de pe Adresa nr. x/x.2021, anexată în copie la dosarul cauzei, și data depunerii contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice x, respectiv **17.09.2021** și înregistrată sub nr.x, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.268, art.269, art. 270 și art.272 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită cu soluționarea contestației.

**I. Prin contestația formulate**, societatea solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr. x/30.07.2021 și a Raportului de inspecție fiscală nr. x/30.07.2021 pentru diferențele suplimentare de plată stabilite de organele de inspecție fiscală în sumă totală de x lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale pentru personalul societății delegat pentru desfășurarea activității contractate de societate, după cum urmează:

- x lei reprezentând CAS angajator;
- x lei reprezentând CAS angajat;
- x lei reprezentând CAS accidente de muncă;
- x lei reprezentând Șomaj angajator;
- x lei reprezentând Șomaj angajat;
- x lei reprezentând Fond garantare;
- x lei reprezentând Sănătate angajator;
- x lei reprezentând Sănătate angajat;
- x lei reprezentând Concedii și indemnizații;
- x lei reprezentând contribuție asiguratorie pentru muncă;
- x lei reprezentând impozit pe venituri din salarii.

I. Scurtă descriere a situației de fapt

I.1. Activitatea Societății

x SRL (denumită în continuare „x” sau „Societatea”) este o societate cu răspundere limitată, cu capital privat autohton, fiind constituită încă din anul 2015, care are ca obiect de activitate lucrări în construcții prestări servicii montaj structuri metalice.

Societatea desfășoară activitatea de montaj structuri metalice, în locurile în care activitățile acesteia sunt contractate de beneficiarii - în Germania, Austria, Azerbaidjan, etc.

Pentru realizarea obiectului de activitate a procedat în temeiul dispozițiilor imperative ale Codului muncii la delegarea salariaților proprii pentru îndeplinirea obiectivelor de instalare și montaj contractate, în locurile în care aceste obiective se regăsesc - teritoriul altor țări, asigurând așa cum prevăd dispozițiile art. 42 din Codul muncii plata către salariați pe perioada delegării a unei diurne.

## 1.2. Inspecția fiscală

În perioada 17.06-29.07.2021, inspectorii fiscali din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara, Administrația Județeană a Finanțelor Publice x au efectuat o inspecție fiscală, în scopul verificării modului de constituire, declarare și virare a impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale obligatorii, pentru perioada 01.01.2017-31.12.2020.

În urma inspecției fiscale au fost emise Raportul de inspecție fiscal, Decizia de impunere prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sumă de x lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale, și Decizia privind nemodificarea bazei de impozitare.

## 1.3. Constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la recalificarea diurnelor/ indemnizațiilor de delegare ca fiind venituri de natură salarială

Cu privire la sumele de bani în valută acordate angajaților delegați pentru în perioada verificată, societatea afirmă că organele de inspecție fiscală au consemnat în raportul de inspecție fiscală, referitor la obligațiile fiscale care au făcut obiectul inspecției, următoarele:

- Societatea x a prestat exclusiv activități în afara sediului și a sediilor secundare, respectiv prestări de servicii pentru bunuri imobile situate în afara teritoriului României...

- S-a constatat faptul că personalul trimis în străinătate încasează diurne, în condițiile în care angajații nu au desfășurat activitate în România...aceștia fiind trimiși pentru prestarea de servicii la locațiile prevăzute în contracte, respectiv în Azerbaidjan și Austria

- *"Desfășurarea muncii în străinătate de către angajați ai societății nu echivalează cu delegarea ori detașarea acestora în străinătate pentru faptul că angajații respectivi, în prealabil, nu au desfășurat activitatea la sediul MDS Montaj SRL."*

- Interpretând în ansamblu dispozițiile art.43-47 din Legea 53/2003 privind Codul Muncii privind delegarea/detașarea, rezultă că activitatea desfășurată de cei doi muncitori în afara țării nu reprezintă o detașare/delegare, întrucât salariatul cunoaște locul de muncă și își asumă desfășurarea activității muncii la un utilizator extern.

- Organul de control constată că suma brută de x lei acordată cu titlu de diurnă pentru personalul angajat temporar se adaugă la salariul înscris pe statele de plată, constituind astfel totalitatea drepturilor de natură salarială de care au beneficiat salariații x SRL pe durata misiunii la utilizatorii din afara României, aceste sume nefiind vărsată cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum sunt cheltuielile de transport cazare și masă.

-...desfășurarea muncii în străinătate prestate de către angajații x SRL nu se poate încadra ca delegare sau detașare în străinătate, pe considerentul că angajatul nu a desfășurat nici anterior și nici ulterior activitate în România....

I.4. Invocarea ca temei legal pentru fiecare recalificare realizată a dispozițiilor art. 11 alin.1 Cod fiscal.

Contestatoarea sustine că prevederile art.11 alin. (1) Cod fiscal au fost invocate în mod constant și arbitrar de către organele fiscale, fără a justifica reîncadrarea operațiunilor pentru a reflecta conținutul lor economic, acestea au procedat doar la „ajustarea fiscală a indemnizațiilor de delegare”.

Societatea subliniază că, în acord cu doctrina de drept continental și cu jurisprudența statelor din care acest art.11 își trage rădăcinile, prevederile menționate conferă autorităților dreptul de a recalifica orice tranzacție, doar dacă are scop parțial sau exclusiv fiscal.

De asemenea, sustine că, aplicarea prevederilor art.11 alin.(1) putea fi făcută de către organele fiscale doar pe baza unor motive clare și suficiente și care să vizeze lipsa caracterului economic al unei tranzacții; trebuia dovedit caracterul exclusiv fiscal al operațiunii și, cel mai important, trebuia dovedit faptul că prin intermediul respectivei operațiuni s-a urmărit obținerea unui avantaj fiscal, care nu ar fi putut fi obținut în mod direct.

Societatea arată că, în cazul de față, organul de inspecție s-a limitat doar să redea textul acestui articol în vederea fundamentării majorării veniturilor impozabile a doi salariați ai săi, fără a oferi argumente care să justifice caracterul abuziv/fraudulos al operațiunilor efectuate; astfel, a fost afectat nu numai patrimoniul, ci și dreptul său la apărare. Nu doar ca nu au fost furnizate argumente, dar nici măcar nu au fost menționate în mod clar acele presupuse operațiuni frauduloase.

Contestatoarea sustine că, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, prin Decizia nr.x/x.2020, a confirmat criticile dintr-un alt dosar, formulate pentru exact aceleași considerente legate de aplicarea mecanică a textului art.11 alin.(1) Cod fiscal și a tratamentului fiscal specific (deși în acea speță au fost stabilite obligații în materia impozitului pe profit și a TVA) concluzionând astfel:

- organele de inspecție fiscală nu au cuantificat avantajul fiscal pretins a fi obținut de societatea beneficiară;

- invocarea unor dispoziții legale nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt fiscală în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

I.5 Nerespectarea de către organul fiscal a prevederilor legale specifice aplicabile în cauză

Contestatoarea afirmă că, în ceea ce privește gravele confuzii ale organului de control cu privire la recalificarea în venituri de natură salarială a indemnizațiilor personalului „detașat” în străinătate, în condițiile în care salariații săi au fost delegați și nu detașați, subliniând câteva aspecte cu privire la abuzul și interpretarea nu numai eronată, dar și nelegală a organelor fiscale:

- Ingerința în raporturile de dreptul muncii dintre angajat și angajator, raport juridic în care nefiind parte, organul fiscal nu are nici o posibilitate, atribuție ori competență să intervină în sensul modificării voinței dintre angajat și angajator.

Societatea arata că instituția abilitată și competentă din punct de vedere material să verifice și să reglementeze un raport juridic de dreptul muncii este Inspectoratul Teritorial de muncă și nicidecum ANAF. ITM, la rândul ei, lasă măsuri cu privire la aspectele constatate și sub nici o formă nu procedează la intervenirea în raporturile de dreptul muncii.

Un alt aspect de esența a rezultatului controlului fiscal desfășurat este confuzia extrem de gravă în care organul fiscal se află cu privire la efectele instituției delegării și detașării (privind elementele comune ce se regăsesc inclusiv cu privire la instituția de muncă temporară), fapt pentru care în cele ce urmează va insista să lămurească organul fiscal cu privire la ce presupune fiecare dintre instituții, cu toate că le menționează în repetate rânduri:

Delegarea - este reglementată de art. 43-44 Codul muncii și constă în executarea temporară de către salariat, din dispoziția angajatorului, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu, în afara locului său de muncă. (art.43) Delegarea este o măsură obligatorie luată prin decizia angajatorului, fiind un act de dreptul muncii ea este supusă controlului organelor de jurisdicție a muncii, oportunitatea angajatorului rămânând exclusiv la aprecierea angajatorului.

În cazul delegării elementul contractului de muncă supus modificării, este locul obișnuit de muncă, acesta putând fi sediul angajatorului, o unitate component, o subunitate. Ori „*pe teren*” esențial pentru delegare este ca locul în care se efectuează să nu fie locul obișnuit de muncă. Celelalte elemente esențiale ale contractului - felul muncii și salariul - nu pot fi modificate.

Ca și efecte ale delegării societatea afirmă faptul că salariatul rămâne legat, pe perioada delegării, prin raportul juridic de muncă numai cu angajatorul care l-a delegat, fiindu-i subordonat numai acestuia, nu și unității la care se efectuează delegarea.

Cel aflat în delegare trebuie să respecte normele de disciplină și de protecția muncii în unitatea în care își execută sarcinile, dar răspunderea sa disciplinară poate fi angajată numai față de angajatorul la care este încadrat.

În baza art. 44 al. 2 din Codul Muncii, persoana delegată are dreptul la plata cheltuielilor de transport și de cazare, precum și la o indemnizație de delegare. Concomitent cu drepturile specifice delegării, așa cum a arătat mai sus, salariatul aflat în delegație își păstrează dreptul la salariul corespunzător funcției sau postului în care este încadrat.

Detașarea - reglementată de art.45 Codul muncii, detașarea este actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul exercitării unor lucrări în interesul acestuia.

Tot o detașare, dar cu caracter special, poate fi considerată și munca prin agent de muncă temporară (art. 88 -101 C.muncii).

Specificul detașării constă în aceea că:

- Presupune în toate cazurile trimiterea temporară la un alt angajator pentru executarea unor sarcini ale acestuia;

- Cel detașat face parte pe durata detașării din colectivul de muncă al noului angajator, subordonându-se acestuia, care își va exercita puterea disciplinară și cu privire la salariatul detașat;

- Detașarea modifică locul muncii prin schimbarea angajatorului, felul muncii rămânând același;

- CIM inițial încheiat cu angajatorul de origine subzistă și în timpul detașării, însă el se suspendă.

Printre efectele detașării societatea arată faptul că detașarea, având ca scop îndeplinirea unei activități ori a unor sarcini proprii angajatorului cesionar, salariatul detașat se încadrează în colectivul acestuia.

Cu privire la drepturile convenite salariatului detașat, potrivit art.47 al.1 Codul muncii prevede că acestea se acordă de către angajatorul la care s-a dispus detașare, cu mențiunea că beneficiază de drepturile care îi sunt mai favorabile (fie de la angajatorul care a dispus detașarea, fie de la angajatorul la care este detașat).

Pentru a clarifica confuzia pe care organele de inspecție fiscală au făcut-o între cele două instituții, societatea arată deosebiri substanțiale între delegare și detașare, astfel:

- detașarea reprezintă o dislocare temporară a salariatului în cauză de angajatorul care este parte a contractului de muncă. Acest contract rămâne în ființă dar este suspendat, ceea ce nu se întâmplă la delegare, deosebire marcantă a celor două instituții.

În cadrul unor relații de colaborare, primul angajator convine să cedeze pe o anumită perioadă de timp o parte din drepturile și atribuțiile ce-i revin din contract, acceptă deci să fie înlocuit de un alt angajator, în scopul îndeplinirii de către cel din urmă a sarcinilor proprii.

Drept urmare, conjugarea dintre menținerea contractului de muncă cu angajatorul în care salariatul în cauză este încadrat și cesiunea lui temporară și parțială către un alt angajator, reprezintă caracteristică esențială a detașării și totodată principala deosebire dintre cele două instituții.

Cesiunea contractului de muncă presupune o relație de colaborare și o convenție, angajatorul unde salariatul este încadrat cu contract de muncă acceptând să fie înlocuit cu un alt angajator. Pe aceea este de principiu că salariatul poate fi detașat numai într-un post vacant ori al cărui titular lipsește temporar și poate fi înlocuit potrivit legii.

Contestatoarea susține că, dacă la angajatorul temporar nu există un post vacant sau temporar vacant la momentul detașării, iar scopul detașării nu a fost acela al îndeplinirii de către salariat la acest angajator a unor sarcini proprii, dispoziția prin care s-a luat măsura detașării este nelegală.

Alte deosebiri esențiale între cele două instituții le reprezintă existența raportului de subordonare al salariatului detașat cu noul angajator, în colectivul căruia se va încadra, achitarea drepturilor salariale de către angajatorul cesionar, precum și prestarea muncii în scopul îndeplinirii sarcinilor proprii ale angajatorului cesionar. Or, este limpede că aceste trăsături esențiale ale detașării nu se regăsesc în cele ale instituției delegării (cel delegat rămânând angajat și subordonat al unității primare, CIM curgând în mod firesc fără nici o suspendare, drepturile salariale fiindu-i achitate de unicul angajator, iar munca prestată fiind în interesul angajatorului propriu), făcând aproape imposibilă o confuzie între cele două, și efectiv imposibilă o recalificare între cele două instituții.

Societatea arată că, în aceeași manieră total nelegală, organul fiscal încearcă recalificarea delegării personalului într-o detașare prin agent de muncă temporară, calificând societatea - fără nici un temei legal - în agent de muncă temporară.

Contestatoarea susține că, în opinia organului fiscal sunt de prisos reglementările legislative cu privire la munca prin agent temporar, ignorând cu desăvârșire inclusiv caracteristicile acestei instituții.

Astfel, pentru a se putea numi Agent de muncă temporară, organul fiscal ar fi trebuit să verifice înainte de toate existența măcar a următoarelor aspecte esențiale acestei instituții:

- Societatea să fi fost o persoană juridică autorizată în acest scop de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale.

- Existența unui contract de muncă temporară prin care un salariat temporar va fi pus la dispoziția unui utilizator, pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia din urmă.

- Existența unei misiuni temporare, respectiv a unei perioade de timp în care salariatul temporar lucrează pentru utilizatorul - beneficiar, față de care el se subordonează, și execută sarcini proprii beneficiarului.

- Existența unui contract de punere la dispoziție, între agentul de muncă temporară și beneficiar, care va trebui să cuprindă în mod obligatoriu cele prevăzute la art. 91 al. 2 Codul Muncii.

- Punerea la dispoziția salariatului temporar de către utilizator a echipamentelor individuale de protecție și de muncă.

- Integrarea salariatului temporar în colectivul de muncă al utilizatorului.

- Plata drepturilor salariale datorate angajatului temporar și a comisionului datorat agentul de muncă temporară, de către utilizatorul beneficiar.

Contestatoarea susține că, nu este necesară vreo calificare specială în dreptul muncii pentru a face distincția între instituțiile mai sus precizate, ci ar fi fost suficient o simplă lectură a condițiilor în care raportul de muncă dintre angajat și salariat poate fi modificat, pentru a se observa că în mod corect a procedat la delegarea propriilor salariați pentru a presta munca specifică postului deținut, în unul dintre șantierele organizate în afara teritoriului României, ca urmare a unei relații contractuale pe care Societatea a avut-o cu partenerii comerciali.

De asemenea, arată că din analiza tuturor documentelor prezentate organului de control se poate observa că salariații delegați au rămas angajați ai societății pe toată perioada de timp a delegării, prestând activitate doar pentru societate și nu în folosul partenerului comercial.

Totodată, CIM al salariaților în discuție nu a fost suspendat, societatea achitând în continuare atât drepturile salariale convenite angajaților delegați cât și contribuțiile datorate statului pentru drepturile salariale plătite.

Contestatoarea arată și lipsa de echitate a deciziei organelor fiscale, care, desi au verificat existența contribuțiilor achitate pentru salariații delegați, au ales să ignore existența și efectele contractelor individuale de muncă active ale salariaților, recalificând operațiunea „pe dreptul muncii” astfel încât să fie producătoare de datorii fiscale.

Societatea afirmă că, pe lângă faptul că CIM al angajaților nu a fost niciodată suspendat, consideră că se putea observa și faptul că plata salariilor și a indemnizațiilor a fost făcută de către ea, și nu de partenerii săi comerciali (cum ar fi fost normal în cazul unei detașări), precum și faptul că angajații delegați lucrau sub autoritatea sa, nefiind încadrați în colectivul colaboratorului, bineînțeles nefiind nici sub autoritatea acestuia.

#### 1.6 Regimul fiscal al indemnizațiilor de delegare.

Societatea arată că, se impune aplicarea regimului fiscal corespunzător naturii sumelor plătite cu titlu de indemnizație de delegare, sens în care consideră că a aplicat regimul fiscal corect.

##### A. Natura venitului

Contestatoarea sustine că, dacă prin absurd și ignorând orice prevedere legală ar considera că personalul său a fost detașat/„închiriat”, supunerea indemnizațiilor de delegare impozitului nu schimbă natura juridică a sumelor acordate salariaților pentru activitatea desfășurată în alte state, va analiza în cele ce urmează dispozițiile art.76 din Legea nr.227/2015 privind Codul de procedură fiscală, redând prevederile legale.

Societatea sustine că, dispozițiile articolului menționat trebuie interpretate coroborat cu cele ale art.76 alin.4 Cod fiscal, articol care reglementează *expressis verbis* veniturile neimpozabile, și care fac parte din mecanismul de interpretare, redând aceste prevederi legale.

De asemenea, sustine că, dacă ar accepta teza absurdă a organului de inspecție fiscală legată de detașare, legiuitorul român reglementează anumite excepții de la dispozițiile art.76 Cod fiscal, stabilind veniturile care, chiar și în absența unei convenții de evitare a dublei impuneri, sunt neimpozabile potrivit dreptului intern român, respectiv:

- Indemnizațiile de delegare/detașare (acordate în limita de 2,5 ori nivelul stabilit pentru instituțiile publice începând cu data de 1 februarie 2013),

- Veniturile din activitatea salarială desfășurată în străinătate.

Totodată, afirmă că dispozițiile art.76 alin.(2) lit.s) din Codul fiscal și ale pct. 12 din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal nu sunt incidente în speță.

Societatea sustine că, atât prin Raportul de inspecție fiscală, cât și prin Decizia de impunere, organele fiscale *"forțează"* interpretarea extensivă a sus-menționate pentru a considera că sumele plătite sunt venituri de natură salarială, iar nu indemnizații de delegare cu atât mai mult cu cât organele de inspecție fiscală au constatat faptul că nu a achitat absolut nici un cost de transport, cazare sau hrană angajaților delegați - aceste cheltuieli necesare vieții fiind achitate tocmai din „diurne”.

Încocând art.76 alin.(1) din Codul fiscal și punctul 12 din normele metodologice de aplicare, societatea arata că, există doar două sintagme privind recalificarea și anume în venituri *"de natură salarială"* și *"asimilate salariilor"*.

În ce privește sumele *"asimilate salariilor"*, singurul care poate face asimilarea este legiuitorul, așa cum rezultă din enumerarea de la art.76 alin. (2) din codul fiscal; deoarece legea nu indică nici măcar un singur criteriu legal al asimilării, enumerarea de la art. 76 alin. (2) este limitativă, la fel cu cea de la pct.12 din Normele Metodologice.

Art.76 alin.(2) din Codul fiscal procedează la o enumerare și, la finalul acesteia, include o referire la orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor în vederea impunerii.

În baza acestui text legal, prin normele metodologice Guvenul a identificat și enumerat o serie de sume/avantaje care se pot include în sintagma respectivă, adăugând o ultima literă - q), cu o formulare identică (drepturi sau avantaje de natură salarială sau asimilate salariilor), uitând că nu este legiuitor propriu-zis, ca să-și permită astfel de exprimări generale.

Din enumerările cuprinse la literele anterioare lit.q) a pct.12 din norme, rezultă că ele sunt eclecticice, eterogene, fără o *"natură"* comună sau alt element comun, ceea ce face inadmisibilă o exprimare generică -lit. q), din partea administrației, care are tocmai rolul de a detalia, de a preciza exact dispozițiile necesare aplicării legii.

Contestatoarea sustine că, a considera că fiecare inspector fiscal poate *"asimila"* orice sumă plătită unui salariu ar însemna să extindă câmpul impozitării fără nicio limită, încălcând, din nou, principiul constituțional al legalității impozitelor, taxelor și contribuțiilor.



## B. Regimul contribuțiilor sociale

Contestatoarea sustine că regimul indemnizațiile de delegare acordate nu-și schimbă natura juridică și nici regimul fiscal. Pe cale de consecință, afirmă că sunt pe deplin incidente dispozițiile art. 139 alin.1 Cod fiscal.

De asemenea, arata că potrivit art. 142 lit. g) din Codul fiscal nu sunt incluse în baza lunară de calcul a contribuțiilor sociale individuale " *indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita plafonului neimpozabil stabilit la art. 76 alin. (2) lit. k), precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare*" și care astfel trimite la mecanismul art. 76 Cod fiscal.

Pe cale de consecință, sumele din activitate desfășurată în străinătate nu intră în baza de calcul a contribuțiilor sociale pentru că sunt excluse din baza de calcul a impozitului pe venit conform art. 76 Cod fiscal.

1. Nelegalitatea și netemeinicia stabilirii contribuției de asigurări sociale a angajatorului

Societatea arata că, echipa de inspecție fiscală a recalculat contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, motivat de faptul că, în perioada controlată, a înregistrat în diurnele personalului angajat care a fost delegat, pe care nu le-a avut în vedere la stabilirea contribuției de asigurări sociale datorată de angajator.

Venitul asupra căruia se pot calcula contribuții sociale este reprezentat de venitul plătit în România, venit pentru care societatea a declarat, înregistrat și achitat contribuții sociale, așa cum a constatat și organul fiscal.

Societatea arata că, pentru sumele primite de persoanele fizice, care au natura de indemnizație de delegare, societatea din România nu are nicio obligație declarativă și de plată a impozitului în România, toate obligațiile fiind stabilite în sarcina persoanei fizice beneficiară a veniturii.

Totodată, potrivit textului din Codul Fiscal invocat de organul de control, 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.

Contestatoarea sustine ca, urmând prin absurd raționamentul organului fiscal, nu are calitatea de plătitor de venituri din activități dependente, sumele fiind plătite persoanelor fizice de beneficiarul „*serviciilor de închiriere de personal*”.

În ceea ce privește baza de calcul a contribuției de asigurări sociale, se interpretează sistematic, coroborat cu cele care stabilesc baza de calcul a contribuțiilor individuale de asigurări sociale și cu cele privind stabilirea venitului imozabil, în sensul că în baza de calcul a contribuției de asigurări sociale datorată de angajator bugetului de asigurări sociale se includ sumele care fac parte din baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale, ținându-se seama de excepțiile prevăzute de lege.

Societatea arata că, potrivit Codului fiscal, în sistemul public de pensii, baza lunară de calcul o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele în discuție.

Astfel, prin analizarea bazei de calcul a contribuțiilor individuale de asigurări sociale, constată că baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii include " *orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor*".

Aceasta deoarece Codul fiscal stabilește elementele care intră în baza de calcul a contribuțiilor sociale în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii, prin raportare la definirea acestor venituri.

Contestatoarea afirmă că, legiuitorul uniformizează astfel baza de calcul a impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale, stabilind că "*orice alte sume de natură salarială*" intră în baza de calcul a contribuțiilor sociale doar dacă sunt impozabile cu impozit pe venit.

În aceeași linie de abordare a legiuitorului român, mai stabilește încă o dată și cu titlu de excepție de sine stătătoare, în cuprinsul art.142 Veniturile constituind baza de calcul a contribuțiilor sociale, făcând referire la aceleași excluderi privind indemnizațiile de delegare.

Societatea arata că, în cazul acesteia, așa cum a arătat, sumele primite ca indemnizație pentru delegarea în străinătate nu intră în baza impozabilă cu impozit pe venit, indiferent de titlul cu care sunt acordate. Veniturile neimpozabile din cod subsumează și indemnizația de delegare.

În concluzie, sumele reprezentând venituri din activitatea desfășurată în străinătate nu intră în baza de calcul a contribuției de asigurări sociale datorată de angajator, așa cum rezultă și din dispozițiile art.147 alin.(1) din Codul fiscal.

Societatea arata că, în plus față de argumentele prezentate mai sus, aceasta nu avea nici obligația de a depune declarații, având în vedere că nu este "*persoană juridică la care își desfășoară activitatea persoanele fizice*", dacă ar urma raționamentul organului fiscal, întrucât acestea și-ar fi desfășurat în aceste condiții activitatea în străinătate.

În concluzie, susține că nu datorează contribuția angajatorului la sistemul de asigurări sociale.

## 2. Nelegalitatea și netemeinicia stabilirii contribuției de asigurări sociale a persoanei fizice asigurate stabilită suplimentar

Contestatoarea susține ca, așa cum a arătat și supra la punctul dedicat contribuției angajatorului la asigurările sociale, reiterează că temeiul legal invocat de organul fiscal pentru nesupunerea la plata contribuției individuale de asigurări sociale este reprezentat de dispozițiile Titlului V, Cap.II Cod fiscal, coroborate cu cele ale art. 76 la Codului fiscal, potrivit cărora baza lunară a contribuțiilor sociale individuale obligatorii include orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor.

De asemenea, arată că sumele primite pentru activitatea desfășurată în străinătate nu intră în baza impozabilă cu impozit pe venit conform art.76 Cod fiscal, indiferent de titlul cu care sunt acordate, conform cărora veniturile neimpozabile subsumează și indemnizația de detașare/delegare.

În plus față de argumentele prezentate mai sus, susține că nu avea nici obligația de a depune declarații, având în vedere că nu este persoană juridică la care își desfășoară activitatea persoanele fizice, acestea desfășurându-și „*activitatea în străinătate.*”

În concluzie consideră că organul fiscal a procedat în mod vădit nelegal și netemeinic.

## 3. Nelegalitatea și netemeinicia stabilirii contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale.

Invocând art. 192 Cod fiscal, societatea afirmă că, nu avea nici obligația de a depune declarații având în vedere că nu este "*persoană juridică la care își desfășoară activitatea persoanele fizice*" acestea desfășurându-și activitatea în străinătate.

În concluzie, societatea consideră că organul fiscal a procedat în mod vădit nelegal.

Contestatoarea susține ca, pentru exact aceleași considerente, plecând de la faptul că indemnizațiile acordate angajaților nu sunt venituri impozabile și continuând

cu ipoteza absurdă a organelor fiscale a detașării către beneficiari din străinătate a acelorași angajați, se mențin concluziile cu privire la :

- Nelegalitatea și netemeinicia stabilirii contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator stabilită suplimentar;
- Nelegalitatea și netemeinicia stabilirii contribuției individuală de asigurări pentru șomaj stabilită suplimentar;
- Nelegalitatea și netemeinicia stabilirii contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale stabilită suplimentar;
- Nelegalitatea și netemeinicia stabilirii contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator stabilită suplimentar;
- Nelegalitatea și netemeinicia stabilirii contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de asigurați stabilită suplimentar;
- Nelegalitatea și netemeinicia stabilirii contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice stabilită suplimentar.

#### I.7 Alte aspect

Contestatoarea sustine că, organul fiscal a procedat la majorarea sumelor pentru care a calculat obligații fiscale suplimentare. Astfel, în loc să considere valoarea indemnizațiilor/diurnelor ca bază de calcul a obligațiilor „*datorate*” - pentru ca acestea au fost sumele în fapt acordate angajaților, le-a considerat „*salarii nete*”- adică venituri efective, care în mod firesc rezultă dintr-o „*bază*” cu mult mai mare căreia i se adaugă obligații fiscale.

De asemenea, arată că, în același exercițiu al absurdului, dacă ar accepta toate alegațiile organului de inspecție fiscală și ar considera că aceasta în mod nelegal a virat persoanelor în discuție „*drepturi salariale*” care nu au fost fiscalizate corespunzător, baza calculului obligațiilor ar fi trebuit să fie tocmai sumele în discuție. Așadar, stabilirea prin estimare, în pofida prevederilor legale sus-menționate este profund nelegală și reprezintă un indubitabil abuz de putere dominantă a organelor fiscale.

II. Prin Decizia de impunere nr.x30.07.2021emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Timiș au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a **constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.x/30.07.2021**, astfel:

În perioada verificată, 01.01.2017-31.12.2020, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a desfasurat exclusiv prestari servicii constand în lucrări pentru bunuri imobile situate în afara teritoriului Romaniei sau punere la dispozitie de personal, beneficiarii fiind în toate cazurile persoane impozabile avand sediul activitatii economice în Austria, operatiunile fiind neimpozabile în Romania din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, în conformitate cu prevederile art.133 alin.4 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 278 alin. (2) și (4) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din analiza contractului nr. x/x2015 încheiat între x SRL și x din Austria, a rezultat că societatea verificată se obliga să execute lucrari de montaj din otel în localitatea x (Azerbaidjan), pentru proiectul x HOTEL, având ca termen de execuție perioada 01.01.2016-30.06.2016. În contract se mentioneaza la art.4 că plata se va efectua esalonat, pe baza situatiilor de lucrări confirmate de beneficiar. Pe de alta parte, în comenzile emise de clientul menționat mai sus se mentionează un preț pauschal pentru manopera montatori în valori cuprinse între 6.500 și 13.000 euro/luna.

Societatea a prezentat contractul nr.x/2019, încheiat cu operatorul intracomunitar austriac x GmbH, prin care se convine să furnizeze, iar clientul convine

să achiziționeze servicii de personal pentru montaj aferent unor lucrări, având locul prestării în Austria. Muncitorii sunt: x și x. Pe baza acestui contract clientul convine să plătească 25 euro/ora net furnizorului. Clientul plătește prețul de achiziție menționat mai sus furnizorului pentru fiecare montator furnizat pe baza rapoartelor orare lunare și a facturilor furnizorului, prin transfer lunar.

Prin Nota explicativa din data de 21.07.2021, organele de inspecție fiscală au solicitat administratorului societății să precizeze în ce au constat serviciile prestate către x GmbH precum și criteriile, respectiv modul de calcul prin care au fost stabilite sumele înscrise în facturile emise către acest client, având în vedere ca în unele din facturile emise către acest client, se menționează un tarif orar pentru serviciile prestate, iar în cazul celorlalte facturi, rubricile „U.M” și „Cantitatea” nu sunt completate. La aceasta întrebare d-na x, administrator al societății, menționează că *”în conformitate cu punctul 3 din ctr 01-2019, furnizorul x a prestat servicii de montaj structura metalica pe baza orelor prestate pe santiere la prețul de 25 euro/ora, sumele înscrise în facturile emise au fost calculate pe baza situațiilor privind orele prestate pentru clientul x GmbH, anexa la facturi”*.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la punctul 3 din contractul nr. x/2019 are următorul continut: *„furnizorul pune la dispoziția Clientului serviciile de personal solicitate (montatori pe baza orelor de santier zilnice) cu specificatiile și uneltele manuale necesare, menționate în contractul de santier”*.

În facturile emise către cei doi clienți din Austria, se menționează locul prestării (exclusiv în afara României) și faptul că aceste prestări sunt neimpozabile în România conform art.133 alin.4 lit.a) din Legea 571/2003, iar începând cu 2016, conform art. 278, alin. 4 lit. a) din Legea 227/2015.

Pentru realizarea acestor lucrări, în perioada 2015-2016, societatea verificată a achiziționat prestări de servicii de la nerezidenți, iar începând cu anul 2017 are 2 angajați (muncitori necalificați la demolarea clădirilor, captuseli zidarie, placi mozaic, faianța, gresie) care prestează servicii în Azerbaidjan și Austria. Totodată, agentul economic are angajați și din domeniul administrativ, respectiv consilier juridic, consultant în management, director financiar și femeie de serviciu.

Cei doi angajați care își desfășoară activitatea în afara țării sunt: x, angajat cu contract individual de muncă nr. x/x2016 și x angajat cu contract individual de muncă nr. x/x.2017. În contractele individuale de muncă ale celor doi angajați, la punctul D „Locul de muncă” se menționează ca activitatea se desfășoară atât la sediul firmei și la beneficiar. În „Minutele de informare” încheiate cu fiecare din cei doi angajați la data semnării contractului de muncă se specifică următoarele: *„salariatul își exercită temporar atribuțiile specifice funcției descrise prin fișa postului, prin delegare, desfășurându-și activitatea de prestări servicii construcții la beneficiarii societății situați în străinătate”, „salariatul va primi pentru perioada muncii prestate în deplasare, național și internațional, o diurnă conformă cu reglementările legale în vigoare, în funcție de locul deplasării”, „salariatii vor primi diurnă zilnică la nivelul stabilit de lege, înmulțită cu numărul de zile de deplasare...”*.

Organele de inspecție fiscală au constatat, conform documentelor puse la dispoziție de reprezentantul societății verificate, și-au desfășurat activitatea pe perioada angajării exclusiv în afara țării.

Salariul de bază lunar brut pentru cei doi muncitori este cel minim pe economie în domeniul construcțiilor și variază în funcție de perioada când a fost încheiat contractul (salariul minim pe economie a fost adaptat la modificările legislative). Lunar, au fost întocmite state de plată, cuprinzând salariile brute din contractele de muncă individuale, pentru care s-au calculat, reținut și virat atât impozitul pe veniturile din salarii, cât și contribuțiile sociale.

Prin urmare, suma înscrisă în contractul individual de munca reprezintă salariul de baza lunar, pentru care societatea întocmeste în țara state de plata, calculeaza obligatiile fiscale aferente (impozit pe venit si contributi sociale), le declara si achita la organul fiscal teritorial, cheltuiala cu sumele privind salariile personalului fiind inregistrata în contul 641 "Cheltuieli cu salariile personalului", iar sumele de bani achitate în euro, cu titlu de diurne acordate fiecarui angajat sunt înregistrate în contul 625 „Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari”. De asemena s-a constatat că în perioada 01.01.2019-30.09.2019, societatea a aplicat scutiile de taxe prevazute de OUG 114/2018.

Organele de inspectie fiscală au constatat faptul că personalul trimis în străinatate nu a desfasurat activitate în Romania în calitate de angajati ai societatii x SRL, acesta fiind trimis pentru prestarea de servicii la locatiile pe vazute în contracte, imediat dupa momentul angajarii. Conform contractelor individuale de muncă și al actelor aditionale, locul de desfasurare a activitatii este în Azerbaidjanși în Austria.

Totodata, s-a constatat că societatea nu a încheiat nici un contract/document prin care să se prevadă utilizarea salariatilor pentru prestarea de munca pe teritoriul Romaniei și nici nu presteaza servicii care să presupună utilizarea directa a acestora în Romania. Conform documentelor puse la dispozitie, singurele venituri înregistrate în contabilitate și declarate la organul fiscal în perioada verificată sunt cele rezultate din contractele cu beneficiarii din Austria, detaliate mai sus.

Organele de inspectie fiscală au constatat că desfasurarea muncii în strainatate de către angajati ai societatii verificate nu echivaleaza cu delegarea ori detasarea acestora în strainatate și pentru faptul că angajatii respectivi, în prealabil, nu au desfășurat activitate la sediul x SRL, acestia fiind trimisi în Azerbaidjanși Austria imediat după semnarea contractelor de muncă temporară.

În conformitate cu art.43-47 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii privind delegarea/detasarea, organele de inspectie fiscală au constatat că activitatea desfasurată de cei doi muncitori în afara țării nu reprezintă o detasare/delegare, întrucât salariatul cunoaste locul de muncă și își asumă desfășurarea activității muncii la un utilizator extern.

Totodata, organele de inspectie fiscală au constatat că în toata perioada verificată societatea nu are nici un client din țara. Veniturile realizate, conform facturilor emise, sunt realizate exclusiv de la clienti din afara tarii.

Organele de inspectie fiscală au constatat că societatea verificată a considerat deductibilă cheltuiala cu diurna acordata (indemnizatie de delegare/detasare) deoarece nu depășeste nivelul legal stabilit prin HG nr.518/1995 privind unele drepturi și obligatii ale personalului român trimis în străinatate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.

Contravaloarea diurnei acordata salariatilor temporari a fost evidențiată de societate în contul 625 „ *Cheltuieli de deplasari/detasari*”, nefiind inclusă în venituri de natura salarială si pentru care nu s-au calculat impozit pe salarii si contributi datorate bugetului general consolidat al statului.

Având în vedere cele precizate, organele de inspectie fiscal au constatat că suma totală brută de 592.942 lei acordată cu titlu de diurna pentru personalul angajat temporar, se adauga la salariul înscris de pe statele de plata, constituind astfel totalitatea drepturilor de natura salariala de care au beneficiat salariatii x SRL pe durata misiunii la utilizatorii din afara României, aceste sume nefiind varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detasare, cum sunt cheltuielile de transport, cazare și masă.

În ceea ce priveste impozitarea drepturilor de natura salariala, art.12 din Regulamentul (CE) nr.883/2004 stabileste ca regula speciala faptul ca persoana care

desfasoara activitate salariată într-un stat membru pentru un angajator și care este detasată în alt stat membru pentru a lucra pentru un utilizator, continua să fie supusă legislației primului stat membru.

În aceste conditii, conform prevederilor art.11 alin.(1) coroborat cu dispozitiile art.76 alin.1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit ca toate veniturile încasate sau de care au beneficiat salariatii temporari si societatii xSRL, care au prestat munca la sediul utilizatorilor intracomunitari din Austria precum și în Azerbajdjan, sunt considerate în România venituri nete asimilate salariilor și asupra carora angajatorul xSRL avea obligatia calcularii, retinerii, declararii si virarii contributiilor de asigurari sociale obligatorii si impozitele aferente, conform art.96 alin. 3) din Codul muncii.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au procedat la reconstituirea estimată a sumelor brute acordate fiecarui salariat cu titlu de diurna pentru fiecare lună în parte si incadrarea lor în categoria veniturilor de natura salariala, fiind stabilit un venit brut recalculat aferent diurnei încasate de x lei, care reprezintă baza de calcul la stabilirea impozitului pe veniturile din salarii si asimilate salariilor.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea verificată datorează impozit pe veniturile din salarii si contributii sociale obligatorii în sumă x lei reprezentând:

- x lei - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- x lei - contribuția individuala de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- x lei - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- x lei - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajat;
- x lei - contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- x lei - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- x lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- x lei - contribuția angajatorului pentru concedii și indemnizații;
- x lei - contribuție asiguratorie pentru muncă;
- x lei - impozit pe venituri din salarii și asimilate salariilor,
- x lei - contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;

în temeiul prevederilor art. 59 alin. (1) lit. a), art. 76 alin. (1) si (2) lit.s), art. 78 alin. (1) si (2) lit. a), art. 81 alin. (1), art. 131 alin. (1) si (2), art.135 alin.2, art.153 alin.1 lit.f), art.155 alin.1 lit.a), art.156, art.168 alin.6, art.184, art.186, art.187, art.188, art.190, art.192, art.195, art.199, art.204, art.207, art.209, art.214, art.220<sup>1</sup>, art.220<sup>2</sup>, art.220<sup>3</sup>, art.220<sup>4</sup>, art.220<sup>6</sup> din Legea nr.227/2015, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 68 lit. a), pct. 106 si pct. 202 din H.G. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 12 alin (1), pct. 14 alin (1) si pct. 45 din HG nr.1/2016 cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Având în vedere susținerile contestatarii și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatară și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

**Referitor la suma de x lei, reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, și contribuții aferente în sumă de x lei, D.G.R.F.P. Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale aferente sumelor plătite salariaților trimiși în Austria și Azerbajdjan sub denumirea de diurnă în**

**condițiile în care aceste sume au fost achitate salariaților pentru munca desfășurată în străinătate și pentru care au fost angajați.**

În fapt, în baza contractului nr.x/x.2015 încheiat cu x din Austria, respectiv contractului nr. x/2019 încheiat cu x GmbH Austria, x SRL a pus la dispoziția partenerilor intracomunitari muncitori necalificați în construcții, înregistrând în evidența contabilă, în perioada verificată, în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, delegări și detașări", sume cu titlu de diurne achitate angajaților cu contracte de munca.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că personalul trimis în străinătate nu a desfășurat activitate în România în calitate de angajați ai societății x SRL, acesta fiind trimis pentru prestarea de servicii solicitate de utilizatorii externi, la locațiile specificate în minutele încheiate la contractele de munca, imediat după momentul angajării.

Având în vedere documentele prezentate de societate și prevederile legale incidente, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele acordate cu titlu de indemnizație de detasare/deplasare (diurna) pentru personalul angajat pentru a lucra în străinătate, din punct de vedere fiscal, nu reprezintă indemnizații de delegare/detasare, fiind în conformitate cu legislația fiscală din România și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, drepturi salariale, în condițiile în care:

- inițial, xSRL a încheie contractul nr. x/x.2015 cu x din Austria, prin se obliga să execute lucrări de montaj din oțel în localitatea x (Azerbaidjan), pentru proiectul xHOTEL, plata urmând să se facă esalonat, pe baza situațiilor de lucrări confirmate de beneficiar. Din nota explicativă dată de reprezentantul societății rezulta ca acest contract nu s-a mai derulat pe perioada stabilită. Ulterior, în baza unor comenzi emise de către același client, cei doi angajați prestează activități pentru care contestatoarea încasează un preț pausal și nu o plată esalonată conform unor situații de lucrări;

- în contractul încheiat cu următorul client, respectiv cu operatorul intracomunitar austriac x GmbH, se precizează concret că xSRL convine să furnizeze, iar clientul convine să achiziționeze servicii de personal pentru montaj aferent unor lucrări, având locul prestării în Austria. Pe baza acestui contract este stabilit ca xGmbH se obliga să plătească 25 euro/ora net furnizorului pentru fiecare montator furnizat pe baza rapoartelor orare lunare și a facturilor furnizorului, prin transfer lunar;

- având în vedere că în unele din facturile emise către acest client se menționează un tarif orar pentru serviciile prestate, iar în cazul celorlalte facturi, rubricile „U.M” și „Cantitatea” nu sunt completate, prin Nota explicativă din data de 21.07.2021 i se solicită administratorului să precizeze dacă poate pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală situații de lucrări, confirmate de beneficiar, sau alte documente, respectiv pontaje din care să rezulte modul în care au fost stabilite sumele înscrise în facturi. Din răspunsul administratorului societății, rezultă că nu s-au întocmit alte documente în afara unor anexe la facturi, care conțin numărul orelor prestate, iar numărul de ore a fost înmulțit cu tariful orar de 25 euro/ora pentru fiecare din cei 2 muncitori;

- din Nota explicativă, rezultă explicit faptul că cei doi angajați, pe perioada angajării, nu au desfășurat niciodată activități pe teritoriul României;

- activitatea desfășurată în afara României pe durata misiunii temporare nu reprezintă delegare, pentru care angajatul primește o diurna zilnică în străinătate.

Pe cale de consecință, s-a constatat că nu a fost îndeplinită condiția caracterului temporar al prestării activității în alt loc/tară, decât cel/cea în care lucrează în mod normal, la care face referire insituația delegării. Chiar dacă angajații societății se

deplasau din Romania în Azerbaidjan și Austria pentru a-si desfasura activitatea pe o anumită perioadă, respectiv pe o perioada limitată, nu este suficient pentru a se retine existenta detasarii, acesta presupunând și că lucratorii societatii să muncească în mod obisnuit și pe teritoriul României. Angajatii societatii nu desfasurau activitate temporara în Azerbaidjan și Austria, ci în mod obisnuit, acolo fiind locul normal al muncii.

Având în vedere constatările și prevederile legale stipulate la art.11, alin. 1), art. 76 alin.1) si alin. 2), lit. s), alin. 4), lit. h), art. 155, alin. 1, art. 138, lit. a), art. 139, alin. 1, lit. a), art. 156, art. 220<sup>3</sup>, art. 220<sup>4</sup>, din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii privind Codul fiscal, art. 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, art. 3, alin. (1) si alin. (7), para.2 din Directiva nr.96/71/CE a Parlamentului European si al Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, Legea nr. 344/2006 privind detasarea salariatilor în cadrul prestarii de servicii transnationale, art. 42 - 47, art. 96, alin. (3) din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 11, alin. 3) din HG nr. 1256/2011 privind conditiile de functionare, precum si procedura de autorizare a agentului de munca temporara, organele de inspectie fiscala au procedat la reconstituirea sumei totale nete de lei acordata salariatilor cu titlu de diurna, în perioada ianuarie 2017 - decembrie 2020, stabilind o baza impozabila pentru calculul contributiilor sociale obligatorii în suma de x lei și la reîncadrarea acesteia în categoria veniturilor de natura salariala stabilind obligatii fiscale suplimentare în suma de x lei.

**În drept**, potrivit art.59 alin.(1) lit.a), art.76 alin.(1) și alin.(2) lit.s) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

***”ART. 59 - Sfera de cuprindere a impozitului***

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

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

***”ART. 76\*) - Definirea veniturilor din salarii și asimilate salariilor***

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

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

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

Totodată, dispozițiile pct.12 alin.(1) și alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 privind Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevăd:



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

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

(i) salariile de bază;

(ii) sporurile și adaosurile de orice fel;(...)

(ix) orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor;(...).

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

În temeiul acestor prevederi legale se reține că, în categoria veniturilor din salarii sau asimilate acestora se cuprind veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică rezidentă ori nerezentă ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detașare sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă.

De asemenea, sunt considerate venituri din salarii orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor sau orice alte sume sau avantaje în bani ori în natură.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

În perioada verificată, respectiv 01.01.2017-31.12.2020, x SRL a avut încheiate contracte de prestări servicii exclusiv cu parteneri din afara României, respectiv cu parteneri din Austria, conform contractelor comerciale:

- **Contractul nr. x/x.2015** încheiat între x SRL și x din Austria, având ca obiect *”execute lucrări de montaj din otel”* în localitatea x (Azerbaidjan), pentru proiectul x HOTEL, termen de execuție perioada 01.01.2016-30.06.2016.

Din analiza acestui contract, s-a constatat că la art. 4 că plata se va efectua esalonat, pe baza situațiilor de lucrări confirmate de beneficiar.

Totodată, din analiza comenzilor emise de x, organele de inspecție fiscală au constatat că se menționează un preț pausal pentru manopera montatori în valori cuprinse între 6.500 și 13.000 euro/luna.

Prin Nota explicativă din data de 21.07.2021, organele de inspecție fiscală au solicitat administratorului societății să precizeze în ce au constat serviciile prestate către x, modul de calcul prin care au fost stabilite sumele înscrise în facturile emise către acest client, respectiv dacă reprezentantul societății poate prezenta situațiile de lucrări, confirmate de beneficiar, la care se face referire în contractul sus menționat.

Prin răspunsul dat de administratorul societății, d-na x, referitor la contractul nr. x/x.2015, se precizează *„acesta nu s-a mai derulat pe perioada stabilită, întrucât, după achitarea garanției solicitate de către beneficiar în decembrie 2015, acesta a sistat lucrările ce ar fi făcut obiectul acestui contract și a restituit garanția integral în luna martie 2016. Comenzile nr. x/2015, nr. x/2016 și nr. x/2017 sunt solicitări distincte fata de contractul nr. 1005/31.08.2015 și au ca obiect prestarea de servicii montaj structura metalică pentru care s-a convenit un preț pausal și nu o plată esalonată conform unor situații de lucrări, ce s-au derulat pe perioada 2015-2018 și au fost emise de același client x”*.

Totodata, a mai precizat că în acele contracte - comenzi s-a prevăzut un preț pausal lunar și nu s-au mai emis alte situații de lucrări, partenerul extern nu a solicitat alte documente, achitand facturile la scadență.

- **Contractul nr. x/2019**, încheiat cu **operatorul intracomunitar austriac x GmbH**, societatea verificata convine să furnizeze, iar clientul convine să achiziționeze servicii de personal pentru montaj aferent unor lucrări, având locul prestării în Austria. Muncitorii sunt x și x.

Pe baza acestui contract clientul convine să plătească 25 euro/ora net furnizorului. Clientul plătește prețul de achiziție menționat mai sus furnizorului pentru fiecare montator furnizat pe baza rapoartelor orare lunare și a facturilor furnizorului, prin transfer lunar.

Prin Nota explicativă din data de 21.07.2021, organele de inspectie fiscală au solicitat administratorului societății să precizeze în ce au constat serviciile prestate către xGmbH, modul de calcul prin care au fost stabilite sumele înscrise în facturile emise către acest client, având în vedere că în unele din facturile emise către acest client, se menționează un tarif orar pentru serviciile prestate, iar în cazul celorlalte facturi, rubricile „U.M” și „Cantitatea” nu sunt completate.

Prin răspunsul dat de administratorul societății, d-na x precizează: *”în conformitate cu punctul 3 din ctr 01-2019, furnizorul x a prestat servicii de montaj structura metalica pe baza orelor prestate pe santiere la prețul de 25 euro/ora, sumele înscrise în facturile emise au fost calculate pe baza situatiilor privind orele prestate pentru clientul x GmbH, anexa la facturi”*.

Or, la punctul 3 din contractul nr. 1/2019 este prevăzut: *„furnizorul pune la dispoziția Clientului serviciile de personal solicitate (montatori pe baza orelor de santier zilnice) cu specificatiile și uneltele manuale necesare, mentionate în contractul de santier”*.

Pentru clarificarea situației de fapt, prin Nota explicativa din data de 21.07.2021, organele de inspectie fiscală au solicitat administratorului societății prezentarea de situatii de lucrări, confirmate de beneficiar, sau alte documente (pontaje, etc.) din care să rezulte criteriul și modul de calcul în funcție de care au fost facturate sumele către clientul x GmbH.

Prin răspunsul dat, d-na x precizează că prin contractul nr. x/2019 a fost stabilit un tarif orar de 25 de euro, iar din anexele la facturile emise, ce cuprind numărul de ore prestate, rezultă calculul sumelor înscrise pe facturi, facturi acceptate la plată și achitate integral de beneficiar.

Totodată, se reține că prin Nota explicativa din data de 21.07.2021, organele de inspectie fiscală au solicitat administratorului societății să precizeze dacă x SRL a efectuat prestări servicii și pentru clienți de pe teritoriul României, respectiv dacă cei doi angajați, x și x, au desfășurat activități și în țara.

Prin răspunsul dat, d-na x a precizat că *”societatea nu avut clienti pe teritoriul României întrucât prețurile interne sunt mult sub piața europeană și nu este profitabila colaborarea cu parteneri din România”*.

Potrivit constatărilor din Raportul de inspectie fiscală, începând cu anul 2017, contestatoarea are **2 angajati (muncitori necalificati la demolarea cladirilor, captuseli zidarie, placi mozaic, faianta, gresie) care presteaza servicii în Azerbaidjan si Austria**, precum și angajati din domeniul administrativ, respectiv consilier juridic, consultant în management, director financiar si femeie de serviciu.

Cei doi angajati care își desfășoară activitatea în afara țării sunt x, angajat cu contract individual de munca nr. x/x.2016, și x, angajat cu contract individual de munca nr. x/x.2017.

Din analiza contractelor individuale de munca ale celor doi angajati, la punctul D „*Locul de munca*” se mentioneaza ca **activitatea se desfășoară atât la sediul firmei si la beneficiar.**

În „*Minutele de informare*” încheiate cu fiecare din cei doi angajati la data semnării contractului de munca se specifica urmatoarele: „*salariatul își exercita temporar atributiunile specifice functiei descrise prin fisa postului, prin delegare, desfasurandu-si activitatea de prestari servicii constructii la beneficiarii societății situati în strainatate*”, „*salariatul va primi pentru perioada muncii prestate în deplasare, national si international, o diurna conforma cu reglementarile legale în vigoare, în functie de locul deplasării*”, „*salariatii vor primi diurna zilnica la nivelul stabilit de lege, inmultita cu numărul de zile de deplasare...*”.

Totodată, se reține că în facturile emise către cei doi clienti din Austria se mentioneaza locul prestării (exclusiv în afara Romaniei) și faptul ca aceste prestari sunt neimpozabile în Romania conform art.133 alin. 4 lit. a) din Legea nr.571/2003, iar începând cu 2016, conform art. 278 alin. 4 lit. a din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În ceea ce privește remunerația salariaților** pentru prestarea de servicii pentru beneficiarii din Austria, x SRL a acordat acestora următoarele sume:

- în România, suma înscrisă în statul de plată reprezentand salariul de baza lunar conform contractelor individuale de munca stabilit în principal la nivelul salariului minim pe economie, înregistrate în contul 641 “*Cheltuieli cu salariile personalului*”, pentru care au fost calculate si virate impozitul pe veniturile din salarii și contributiile sociale aferente;

- indemnizația de delegare, înregistrată în contul 625 “*Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări*”, pentru care contestatara nu a evidențiat în contabilitate și nu a declarat la organul fiscal teritorial impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale.

**Spre exemplificare**, se reține contractul de muncă încheiat cu x, respective contractul încheiat cu x, având format si prevederi contractuale similare, astfel:

1. Contract individual de muncă nr. x/x.2016, în care se stipulează: Durata contractului nedeterminată urmând să înceapă activitatea din x.11.2016.

De asemenea, la Felul muncii: Funcția/meseria 931301 MUNCITOR NECALIFICAT Conform clasificării ocupațiilor din România.

2. Minută de informare încheiată astăzi 15.11.2016, în conformitate cu art.17 și art.18 din Codul muncii, prin care se comunică:

”*Locul de muncă*

a) *Salariatul își începe activitatea și își încheie activitatea la sediul firmei al societății : localitatea x, str. x, nr. x, et. x, cam. x, jud. x.*

b) *Salariatul își exercită temporar, atribuțiile specifice funcției descrise în fișa postului, prin delegare, desfășurându-și activitatea de prestari servicii constructii la beneficiarii societății situati în strainatate.*

c) *Perioada delegării putând fi dispusă pe o perioadă în funcție de contractele încheiate cu beneficiarii.*

d) *Perioada delegării putând fi prelungită numai cu acordul salariatului sau numai la cererea expresă a acestuia.*

(...) 7.a) Angajatorul îi va plăti Salariatului un salariul de bază brut de 1.300 RON pe lună, salariul net va fi achitat în numerar.

b) Pentru munca prestată între orele 22,00 - 6,00 în cuantum de cel puțin 3 ore din timpul zilnic de lucru se va acorda un spor pentru munca prestată în timpul nopții de 25 % din salariul de bază.

c) Salariatul va primi pentru perioada muncii prestate în deplasare național și internațional o diurnă conformă cu reglementările legale în vigoare în funcție de locul deplasării după cum urmează:

d) Diurna zilnică de delegare acordată pentru perioada delegării în altă localitate din țară este de .... lei/zi.

e) Diurna plătită în euro (E) pentru perioada afectată timpului de serviciu în care salariați se află în afara granițelor țării în situația de delegare. Nivelul acestei diurne fiind stabilit prin HG nr.815/1995 (cu modificările și completările ulterioare).

f) Valoarea actuală a diurnei fiind până la 87,50 E/zi”

Din analiza celor de mai sus se reține că societatea a încheiat contract individual de muncă pe perioadă nedeterminată cu fiecare dintre cei doi salariați, iar în schimbul remunerației persoana angajată îndeplinește funcția de muncitor necalificat.

În ceea ce privește locul de muncă, părțile au convenit prin contractul individual de muncă că salariatul să își desfășoare activitatea la beneficiarii x SRL din străinătate.

Referitor la desfășurarea muncii pe teritoriul României se reține că potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală salariații societății x SRL nu au desfășurat în perioada 01.01.2017-31.12.2020 activitate economică pe teritoriul țării, neavând încheiate contracte comerciale cu clienți români, veniturile obținute de societate fiind doar cele din contractele încheiate cu clienții din Austria.

Ca urmare, având în vedere cele prezentate, organul de soluționare a contestației reține constatările organelor de inspecție fiscală în sensul că *“Conform documentelor și informațiilor prezentate (contracte/comenzi, facturi, nota explicativa), societatea verificată convine să furnizeze, iar clientul convine să achiziționeze servicii de personal pentru montaj aferent unor lucrări (...) organul de inspecție fiscală constată că în fapt societatea s-a comportat ca un agent de munca temporară, consideram că îi sunt implicite prevederile art.88-102 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii”*, fapt care nu este combatut de societate în cuprinsul contestației fiscale.

Astfel, reglementarea muncii prin agent de muncă temporară, în România, își are sediul materiei în prevederile **Legii nr.53/2003 privind Codul muncii**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la **Capitolul VII ”Munca prin agent de muncă temporară”**, în care se precizează:

**„ART.88**

(1) Munca prin agent de muncă temporară este munca prestată de un salariat temporar care a încheiat un contract de muncă temporară cu un agent de muncă temporară și care este pus la dispoziția utilizatorului pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia din urmă.

(2) Salariatul temporar este persoana care a încheiat un contract de muncă temporară cu un agent de muncă temporară, în vederea punerii sale la dispoziția unui utilizator pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia din urmă.

(3) Agentul de muncă temporară este persoana juridică, autorizată de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale, care încheie contracte de muncă temporară cu salariați temporari, pentru a-i pune la dispoziția utilizatorului, pentru a lucra pe

perioada stabilită de contractul de punere la dispoziție sub supravegherea și conducerea acestuia. Condițiile de funcționare a agentului de muncă temporară, precum și procedura de autorizare se stabilesc prin hotărâre a Guvernului.

(4) Utilizatorul este persoana fizică sau juridică pentru care și sub supravegherea și conducerea căreia muncește temporar un salariat temporar pus la dispoziție de agentul de muncă temporară.

(5) Misiunea de muncă temporară înseamnă acea perioadă în care salariatul temporar este pus la dispoziția utilizatorului pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia, pentru executarea unei sarcini precise și cu caracter temporar.(...)

#### **ART. 90**

(1) Misiunea de muncă temporară se stabilește pentru un termen care nu poate fi mai mare de 24 de luni.(...)

#### **ART. 91**

(1) Agentul de muncă temporară pune la dispoziția utilizatorului un salariat angajat prin contract de muncă temporară, în baza unui contract de punere la dispoziție încheiat în formă scrisă.

(2) Contractul de punere la dispoziție trebuie să cuprindă:

- a) durata misiunii;
- b) caracteristicile specifice postului, în special calificarea necesară, locul executării misiunii și programul de lucru;
- c) condițiile concrete de muncă;
- d) echipamentele individuale de protecție și de muncă pe care salariatul temporar trebuie să le utilizeze;
- e) orice alte servicii și facilități în favoarea salariatului temporar;
- f) valoarea comisionului de care beneficiază agentul de muncă temporară, precum și remunerația la care are dreptul salariatul;
- g) condițiile în care utilizatorul poate refuza un salariat temporar pus la dispoziție de un agent de muncă temporară.

(3) Orice clauză prin care se interzice angajarea de către utilizator a salariatului temporar după îndeplinirea misiunii este nulă.

#### **ART. 92**

(1) Salariații temporari au acces la toate serviciile și facilitățile acordate de utilizator, în aceleași condiții ca și ceilalți salariați ai acestuia.

(2) Utilizatorul este obligat să asigure salariatului temporar dotarea cu echipamente individuale de protecție și de muncă, cu excepția situației în care prin contractul de punere la dispoziție dotarea este în sarcina agentului de muncă temporară.”

(3) Salariul primit de salariatul temporar pentru fiecare misiune nu poate fi inferior celui pe care îl primește salariatul utilizatorului, care prestează aceeași muncă sau una similară cu cea a salariatului temporar.

(4) În măsura în care utilizatorul nu are angajat un astfel de salariat, salariul primit de salariatul temporar va fi stabilit luându-se în considerare salariul unei persoane angajate cu contract individual de muncă și care prestează aceeași muncă sau una similară, astfel cum este stabilit prin contractul colectiv de muncă aplicabil la nivelul utilizatorului.”

Totodată, la art.93, art.94 și art.96 din Codul muncii, în vigoare în perioada de referință, se precizează:

#### **“ART. 93**

*Utilizatorul nu poate beneficia de serviciile salariatului temporar, dacă urmărește să înlocuiască astfel un salariat al său al cărui contract de muncă este suspendat ca urmare a participării la grevă.*

#### **ART. 94**

*(1) Contractul de muncă temporară este un contract individual de muncă ce se încheie în scris între agentul de muncă temporară și salariatul temporar, pe durata unei misiuni.*

*(2) În contractul de muncă temporară se precizează, în afara elementelor prevăzute la art. 17 și art. 18 alin. (1), condițiile în care urmează să se desfășoare misiunea, durata misiunii, identitatea și sediul utilizatorului, precum și quantumul și modalitățile remunerației salariatului temporar.*

#### **ART. 96**

*(1) Pe toată durata misiunii salariatul temporar beneficiază de salariul plătit de agentul de muncă temporară.*

*(2) 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.*

*(3) Agentul de muncă temporară este cel care reține și virează toate contribuțiile și impozitele datorate de salariatul temporar către bugetele statului și plătește pentru acesta toate contribuțiile datorate în condițiile legii.(...)"*

De asemenea, prevederile art.11 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.1256/2011 privind condițiile de înființare, funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporar, menționează:

*"(3) Condițiile de bază de muncă și de angajare referitoare la durata timpului de lucru, munca suplimentară, repausul zilnic și săptămânal, munca de noapte, concediile și sărbătorile legale și salarizarea aplicabile salariaților temporari 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. Toate condițiile de bază de muncă și de angajare stabilite prin legislație, regulamentul intern, contractul colectiv de muncă aplicabil, precum și prin orice alte reglementări specifice aplicabile utilizatorului sunt aplicabile în mod direct și salariaților temporari pe durata misiunii de muncă temporară."*

Potrivit dispozițiilor legale mai sus citate, se reține că munca prin agent de muncă temporară este definită ca fiind munca prestată de un salariat temporar care a încheiat un contract de muncă temporară cu un agent de muncă temporară și care este pus la dispoziția utilizatorului pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia din urmă.

Prevederile Codului muncii caracterizează și stabilesc clauzele contractului de punere la dispoziție, încheiat între agentul de muncă temporară și utilizator, acesta trebuind să cuprindă durata misiunii, caracteristicile specifice postului, în special calificarea necesară, locul executării misiunii și programul de lucru, condițiile concrete de muncă, echipamentele individuale de protecție și de muncă pe care salariatul temporar trebuie să le utilizeze, orice alte servicii și facilități în favoarea salariatului temporar, valoarea comisionului de care beneficiază agentul de muncă temporară, precum și remunerația la care are dreptul salariatul, condițiile în care utilizatorul poate refuza un salariat temporar pus la dispoziție de un agent de muncă temporară.

De asemenea, dispozițiile din Codul muncii prevăd că pe toată durata misiunii salariatul temporar beneficiază de salariul plătit de agentul de muncă temporară,

salariu care se stabilește prin negociere directă cu agentul de muncă temporară, acesta din urmă fiind cel care reține și virează toate contribuțiile și impozitele datorate de salariatul temporar către bugetele statului și care plătește pentru acesta toate contribuțiile datorate în condițiile legii, aspect reținut și de Curtea Constituțională prin Decizia nr.106/2016, definitivă.

Mai mult, munca prin agent de muncă temporară implică o relație triunghiulară ce se crează între angajat, angajator și utilizator.

În cadrul acestei relații se încheie două contracte:

- contractul de muncă temporară încheiat între agentul de muncă temporară și salariat;

- contractul de punere la dispoziție încheiat între agentul de muncă temporară și utilizator.

Specificul acestei activități constă în faptul că agentul de muncă temporară încheie separat un contract de muncă temporară cu fiecare salariat temporar și un contract de punere la dispoziție cu utilizatorul.

În aceste condiții, fiecare angajat cunoaște de la începutul misiunii de muncă temporară locul de desfășurare a activității și își asumă obligațiile menționate în contractul de muncă temporară.

Totodată, potrivit acestor prevederi legale salariatul temporar este îndreptățit pe durata misiunii să beneficieze cel puțin de aceleași drepturi salariale de care ar beneficia dacă ar fi fost recrutați direct de către utilizatorul respectiv pentru a ocupa același loc de muncă.

Agentul de muncă temporară are, în calitate de angajator, obligația de a acorda salariatului temporar toate drepturile ce decurg din lege, din contractul individual de muncă și din contractul colectiv de muncă aplicabil.

**La nivel comunitar**, sunt incidente și prevederile Directivei 2008/104/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 19 noiembrie 2008 privind munca de agent de muncă temporară, care reglementează munca prin agent de muncă temporară și se aplică lucrătorilor care au încheiat un contract de muncă sau se află într-un raport de muncă cu un asemenea agent de muncă și care sunt puși la dispoziția unor întreprinderi utilizatoare pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea lor, precum și prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 2006 privind detașarea lucrătorilor în cadrul furnizărilor de servicii, care precizează faptul că se aplică întreprinderilor înființate într-un stat membru care în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează lucrători.

Potrivit prevederilor art. 1 alin. (3) lit. c) din Directiva 96/71/CE se aplică în măsura în care întreprinderile menționate la alin. (1) iau una din următoarele măsuri cu caracter transnațional:

*“c) detașarea în calitate de întreprindere cu încadrare în muncă temporară sau întreprindere care a pus la dispoziție un lucrător, a unui lucrător la o întreprindere utilizatoare având sediul sau desfășurându-și activitatea pe teritoriul unui stat membru, dacă există un raport de muncă între întreprinderea interimară sau întreprinderea care a pus la dispoziție lucrătorul și lucrător pe perioada detașării.”*

Astfel, pentru cazurile în care misiunea de muncă temporară urmează să se desfășoare la un utilizator dintr-un stat membru UE, aceasta se realizează cu respectarea dispozițiilor Directivei 96/71/CE, situație în care noțiunea de detașare nu are conținutul juridic al modalității juridice de modificare unilaterală a contractului individual de muncă.

În sensul acestei directive, „lucrător detașat” reprezintă un lucrător care, pe o perioadă limitată, își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru diferit de cel în care lucrează în mod normal.

De asemenea, prevederile art. 3 alin. (7) teza a doua din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului stabilesc că:

*“Alocatiile 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.”*

Directiva 96/71/CE a fost transpusă în legislația românească prin Legea nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestărilor de servicii transnaționale și Hotărârea de Guvern nr.104/2007 privind reglementarea procedurii specifice privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale pe teritoriul României, iar ulterior, a fost abrogată prin Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale și completată cu Legea nr. 172/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale.

**Dispozițiile Legii nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, în vigoare începând cu data de 21.05.2017, prevăd următoarele:**

**ART. 2**

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

*c) salariat detașat de pe teritoriul României - salariatul unui angajator stabilit pe teritoriul României, care, pe o perioadă limitată de timp, dar nu mai mult de 24 de luni, conform art. 12 din Regulamentul (CE) nr. 883/2004 din 29 aprilie 2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială, desfășoară muncă pe teritoriul unui stat membru, altul decât cel în care își are sediul angajatorul prevăzut la art. 3 lit. b), sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, pe perioada executării contractului încheiat cu angajatorul din celălalt stat membru, astfel cum este prevăzut la art. 5 alin. (2), în cadrul prestării de servicii transnaționale;(...)*

*f) salariul minim aplicabil pe teritoriul unui stat membru sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, pentru salariatul detașat de pe teritoriul României este cel definit de legislația și/ori practica statului membru, altul decât România, sau Confederației Elvețiene, pe teritoriul căruia/căreia este detașat salariatul;(...)*

*g) cheltuieli generate de detașare - orice cheltuieli cu transportul, cazarea și masă, efectuate în scopul detașării;(...)*

*h) indemnizație specifică detașării transnaționale - indemnizația destinată să asigure protecția socială a salariaților acordată în vederea compensării inconveniențelor cauzate de detașare, care constau în îndepărtarea salariatului de mediul său obișnuit, fiindu-i aplicabil regimul fiscal prevăzut la art. 76 alin. (2) lit. k) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;*

*(...) (2) În sensul prezentei legi, noțiunea de salariat este cea reglementată potrivit prevederilor Legii nr. 53/2003 - Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare.*

*(3) Pe întreaga perioadă a detașării, salariatul își va păstra raportul de muncă direct cu angajatorul care l-a detașat.(...)*

**ART. 3**



(...) b) întreprinderilor stabilite pe teritoriul României care, în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează, pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, salariați cu care au stabilite raporturi de muncă, în condițiile prevăzute la art. 5 alin. (2).

#### **ART. 5**

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

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, altul decât România, ori pe teritoriul Confederației Elvețiene, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și agentul de muncă temporară.

#### **ART. 5<sup>2</sup>**

(1) În situația prevăzută la art. 5 alin. (2) lit. c), în cazul în care salariatul care a fost pus la dispoziția unei întreprinderi utilizatoare de către un agent de muncă temporară aflat pe teritoriul României trebuie să își desfășoare activitatea pe teritoriul unui stat membru, altul decât cel în care lucrează în mod obișnuit pentru întreprinderea utilizatoare, în contextul prestării transnaționale de servicii de către întreprinderea utilizatoare, salariatul este considerat a fi detașat pe teritoriul respectivului stat membru de către agentul de muncă temporară cu care acesta se află într-un raport de muncă.

(2) Agentul de muncă temporară are obligația de a informa salariatul cu privire la modificarea locului de muncă, cu respectarea prevederilor art. 17 și 94 din Legea nr. 53/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

(3) În situația prevăzută la alin. (1), agentul de muncă temporară este considerat întreprindere în înțelesul art. 3 lit. b). (...)

#### **ART. 8**

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

- a) durata maximă a timpului de muncă și durata minimă a repausului periodic;
- b) durata minimă a concediilor anuale plătite;
- c) remunerația aplicabilă pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, inclusiv plata orelor suplimentare, cu excepția contribuțiilor prevăzute de Legea nr. 1/2020;
- d) condițiile pentru punerea la dispoziție a salariaților, în special de către agenții de muncă temporară; (...)
- e) sănătatea, securitatea și igiena în muncă;
- f) măsurile de protecție aplicabile condițiilor de muncă pentru femeile însărcinate sau pentru cele care au născut recent, precum și pentru copii și tineri;
- g) egalitatea de tratament dintre bărbați și femei, precum și alte dispoziții în materie de nediscriminare;
- h) condițiile privind cazarea salariaților atunci când sunt oferite de angajator salariaților trimiși să exercite temporar lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu la un alt loc de muncă decât locul lor de muncă obișnuit;
- i) indemnizațiile sau rambursarea cheltuielilor de transport, cazare și masă pentru salariații obligați din rațiuni profesionale să călătorească către și de la locul lor

*de muncă obișnuit în statul membru pe teritoriul căruia sunt detașați sau în cazul în care aceștia sunt trimiși temporar de angajatorul lor de la locul lor de muncă obișnuit la un alt loc de muncă, în conformitate cu legislația sau contractul colectiv de muncă cu aplicabilitate generală din statul gazdă.*

(...)

### **ART. 8<sup>3</sup>**

*Prin excepție de la prevederile art. 8, salariații detașați în cadrul prestării de servicii transnaționale de pe teritoriul României, conform prevederilor art. 5 alin. (2) lit. c), beneficiază de condițiile de muncă aplicabile lucrătorilor puși la dispoziție printr-un agent de muncă temporară stabilite în statul membru pe teritoriul căruia se desfășoară munca, în temeiul art. 5 din Directiva 2008/104/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 19 noiembrie 2008 privind munca prin agent de muncă temporară.”*

Prin urmare, din coroborarea prevederilor legale enunțate se reține că alocațiile acordate angajaților puși la dispoziția utilizatorilor dintr-o țară membră a Uniunii Europene de către un agent de muncă temporară sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă, prin salariu minim înțelegându-se salariul aplicabil pe teritoriul statutului membru al Uniunii Europene în care salariatul a fost pus la dispoziție.

Astfel, se reține că pe toată durata misiunii temporare, conform prevederilor legale, salariatul temporar beneficiază de salariul plătit de agentul de muncă temporară la nivelul salariului minim din țara utilizatorului la care a fost pus la dispoziție.

Agentul de muncă temporară este cel care reține și virează toate contribuțiile și impozitele datorate de salariatul temporar către bugetele statului și plătește pentru acesta toate contribuțiile datorate în condițiile legii.

Salariul primit de salariatul temporar pentru fiecare misiune **nu poate fi inferior** celui pe care îl primește salariatul utilizatorului, care prestează **aceeași muncă** sau una similară cu cea a salariatului temporar.

În măsura în care utilizatorul nu are angajat un astfel de salariat, salariul primit de salariatul temporar va fi stabilit luându-se în considerare salariul unei persoane angajate cu contract individual de muncă și care prestează **aceeași muncă** sau una similară, astfel cum este stabilit prin contractul colectiv de muncă aplicabil la nivelul utilizatorului.

Se reține ca, locul de munca al celor doi angajați a fost la locațiile din contracte, respective, în **Azerbaidjan și în Austria**, conform clauzelor contractuale analizate mai sus, personalul fiind recrutat și angajat pentru a-și desfășura activitatea în **Azerbaidjan și în Austria**, ca urmare, este eliminată posibilitatea detasării/delegării, care ar justifica posibilitatea acordării diurnei. De altfel, din analiza activității societății, aceasta nu a avut personal de execuție, angajat să desfășoare activitate pe teritoriul României, singurele activități generatoare de venituri fiind desfășurate cu **beneficiarii din Austria**.

Or, pentru a putea delega/detasa personalul angajat al x SRL trebuia inițial să desfășoare activitate în România întrucât **notiunea de delegare**, așa cum este definită la art.43 din Legea nr. 53/2003 Codul muncii, presupune ca fiind exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului său de muncă, ori în cazul personalului angajat al xSRL, locul de munca este în străinătate.

Cu privire la sumele de bani acordate salariatilor cu titlu de diurna/ indemnizație de detasare, legislația în materie (atat cea internă cât și cea comunitară) reglementează cadrul legal de acordare a acestora.

Astfel, legislația internă, respectiv art. 42 - 48 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii precizează următoarele:

*“Art. 42 (1) Locul muncii poate fi modificat unilateral de către angajator prin delegarea sau detasarea salariatului într-un alt loc de muncă decât cel prevăzut în contractul individual de muncă.*

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

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

*Art. 44 (1) Delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile și se poate prelungi, cu acordul salariatului, cu cel mult 60 de zile.*

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

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

*Art. 46 (1) Detasarea poate fi dispusă pe o perioadă de cel mult un an.*

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

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

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

*Art. 47 (1) Drepturile cuvenite salariatului detașat se acordă de angajatorul la care s-a dispus detasarea.*

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

Prin urmare, având în vedere aceste prevederi legale rezultă fără echivoc că diurna reprezintă un drept care se cuvine unui salariat al cărui loc de muncă se modifică unilateral de către angajator cu ocazia delegării sau a detașării.

Totodată, H.G. nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, actualizată prin Hotărârea nr.582/15.07.2015, prevede că:

*”Art.5 (1) Personalului trimis în străinătate în condițiile prezentei hotărâri i se acordă:*

A. În străinătate, o indemnizație zilnică în valută primită pe perioada delegării și detașării în străinătate, denumită în continuare indemnizație de deplasare, compusă din:

a) o sumă zilnică, 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;

b) o sumă zilnică, denumită în continuare indemnizație de cazare, în limita căreia personalul trebuie să își acopere cheltuielile de cazare.

Prin cheltuieli de cazare se înțelege, pe lângă tarifele sau chiria plătite, și eventualele taxe obligatorii pe plan local, precum și costul micului dejun, atunci când acesta este inclus în tarif.”

În concluzie, personalul trimis în străinătate i se acorda o indemnizație zilnică în valută, denumită diurna, în vederea acoperirii cheltuielilor de hrană, a celor mărunte uzuale, precum și a costului transportului în interiorul localității în care își desfășoară activitatea.

Salariu reprezintă contraprestatia muncii depuse de salariat în baza contractului individual de muncă și este constituit din salariul de bază, indemnizațiile, sporurile, precum și alte adaosuri.

Conform Legii nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, modificată și completată de Ordonanța de urgență a Guvernului nr.28/30.06.2015, “salariul minim aplicabil pe teritoriul unui stat membru pentru salariatul detașat de pe teritoriul României este cel definit de legislația statului membru pe teritoriul caruia este detașat salariatul”, iar “indemnizația specifică detașării transnaționale este definită ca indemnizația destinată să asigure protecția socială a salariaților acordată în vederea compensării inconvenientelor cauzate de detașare”, care constau în îndepărtarea salariatului de mediul sau obișnuit.

În plus, tot în respectiva lege se precizează că salariații detașați de pe teritoriul României beneficiază, în statul membru în care sunt prestate serviciile, de salariul minim și de condiții de sănătate și securitate în muncă.

De asemenea, art.11 din Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, prevede ca “orice indemnizație specifică detașării transnaționale este considerată parte a salariului minim, în măsura în care nu este acordată cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de detașare, respectiv cheltuielile de transport, cazare și masă”.

Legislația comunitară, respectiv Directiva Parlamentului European și a Consiliului 96/71/CE din 16 decembrie 1996, privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, care a fost transpusă în legislația națională prin Legea nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, modificată și completată de Ordonanța de urgență a Guvernului nr.28/30.06.2015, stipulează la art.3 și art.7 următoarele:

“Art. 3 (1) În sensul prezentei legi, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:(...)

b) salariat detașat de pe teritoriul României - salariatul unui angajator stabilit pe teritoriul României, care în mod normal lucrează în România, dar care este trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, atunci când angajatorul ia una dintre măsurile prevăzute la art.4 alin. (2);

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

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 inconvenientelor cauzate de detașare.*

(2) *În sensul prezentei legi, noțiunea de "salariat" este cea reglementată în legislația română.*

(3) *Pe întreaga perioadă a detașării salariatul detașat își va păstra raportul de muncă direct cu angajatorul care l-a detașat.(...)*

**Art. 7 (1)** *Salariații detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale beneficiază, indiferent de legea aplicabilă raportului de muncă, de condițiile de muncă stabilite prin acte cu putere de lege, acte administrative prin convenții colective sau sentințe arbitrale de generală aplicare valabile în statul membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau în Confederația Elvețiană, pe al cărui teritoriu sunt prestate serviciile, cu privire la:*

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

b) *durata minimă a concediilor anuale plătite;*

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

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

De asemenea, se reține că potrivit aceleiași directive, detasarea are trei forme diferite:

-salariatii sunt angajati la o companie în România, care împrumută salariatii sucursalei din țara gazdă sau unei alte companii care aparține aceluiași grup de firme;

-salariații sunt plasați sau detasati în țara gazdă de un agent de muncă temporară;

-salariații lucrează la o companie din România, care contractează o lucrare cu o firmă din țara gazda și pentru asta își duc proprii lucratori acolo.

Pentru a garanta că drepturile și condițiile de muncă ale unui lucrator detasat sunt protejate de teritoriul U.E, legislația Comunitatii Europene a stabilit o serie de reguli obligatorii privind termenii și condițiile angajării lucratorului detașat, astfel încat, atat lucratorul strain cât și cel autohton să actioneze în cadrul aceluiași standard.

Aceste reguli reflecta standardul lucratorilor locali în statul membru gazda, în care este trimis să lucreze și sunt prevazute la capitolul "Conditii de lucru si de angajare" - art. 3 din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detasarea lucratorilor în cadrul prestarii de servicii, care precizează:

„Statele membre asigură că, indiferent de legea aplicabilă raporturilor de muncă, întreprinderile menționate la art. 1 alin. (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:

(a) *perioadele maxime de lucru și perioadele minime de odihnă;*

(b) durata minimă a concediilor anuale plătite;

(c) salariul minim, inclusiv plata orelor suplimentare;

În sensul prezentei directive, noțiunea de salariu minim, menționată la lit. (c) al doilea paragraf este definită de legislația și practica națională a statului membru pe teritoriul căruia este detașat lucrătorul.”

Prin urmare, având în vedere dispozițiile mai sus precizate, 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 detasare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masa.

De asemenea, se stabilește că sarcina a societății, obligația de a asigura lucrătorilor delegați, condițiile minime de muncă și de încadrare în munca din țara respectivă cu scopul de a se evita astfel apariția unui „*dumping social*” pe teritoriul statului membru gazda și de „*concurența neloială*”.

În sensul acestei directive, noțiunea de salariu minim este definită de legislația și practica națională a statului membru pe teritoriul căruia este detașat lucrătorul și nu salariul minim pe economie din România.

Din prevederile legale enunțate se reține faptul că în situația în care, în cadrul unei prestări de servicii transnaționale, angajatorii stabiliți în România își trimit lucrătorii proprii pe teritoriul unui alt stat membru, pentru a executa lucrări cu caracter temporar, în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detasarea și beneficiarul prestării de servicii care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, dacă există un raport de muncă, pe perioada datării, între salariat și întreprinderea care face detasarea, noțiunea de salariu minim la care acestia au dreptul pe durata executării lucrărilor pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, este cea stabilită de legislația și practica națională a aceluia stat.

Această abordare vizând includerea în salariul minim a indemnizației de detasare este prevăzută și în jurisprudența Curții de Justiție a UE în cauza C-341/2002 unde se prevede ca: „*In opinia Curții, prin faptul că nu a recunoscut drept elemente constitutive ale salariului minim indemnizațiile și sporurile care nu alterează raportul dintre munca prestată și remunerația pe care lucrătorul o primește în schimb și care sunt plătite angajaților care își au sediul în alte state membre salariaților care lucrează în construcții și care sunt detașați în Germania, Germania nu și-a îndeplinit obligațiile ce îi revin potrivit art 3 din Directiva 96/71/CE*”.

Cu privire la regimul fiscal aplicabil veniturilor suplimentare de care beneficiază personalul detașat din punct de vedere al contribuțiilor sociale obligatorii sunt aplicabile prevederile Regulamentului (CE) nr. 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială și ale Regulamentului sau de implementare (CE) nr. 987/2009.

Conform art. 11 alin. (3) din Regulamentul (CE) nr. 883/2004, persoana care desfășoară o activitate salariale sau independentă într-un stat membru se supune legislației din statul membru respectiv, ceea ce instituie regula de bază în materie de determinare a legislației aplicabile conform principiului *lex loci laboris* (legea de la locul îndeplinirii activității).

De la acest principiu, art. 12 din Regulamentul (CE) nr. 883/2004 stabilește regula specială potrivit căreia „*Persoana care desfășoară o activitate salariale într-un stat membru, pentru un angajator care își desfășoară în mod obișnuit activitățile în acest stat membru, și care este detașată de angajatorul respectiv în alt stat membru pentru a lucra pentru angajator continua să fie supusă legislației primului stat membru, cu condiția ca durata previzibilă a activității să nu depășească 24 de luni și ca persoana să nu fi fost trimisă pentru a înlocui o altă persoană detașată”.*

De asemenea, art. 14 alin. (1) lit. a) din Regulamentul (CE) nr. 1408/71 prevede ca *“persoana care exercita o activitate salariale pe teritoriul unui stat membru in serviciul unei intreprinderi de care apartine în mod obisnuit si care este detasata de aceasta intreprindere pe teritoriul unui alt stat membru pentru a presta acolo o munca în contul acesteia, va continua sa faca obiectul legislatiei primului stat membru”*.

Prin urmare, rezulta ca sumele de bani acordate de MDS Montaj SRL celor doi salariați pentru a lucra în strainatate, ladin punct de vedere fiscal nu reprezintă indemnizatii de delegare/detasare, fiind considerate în conformitate cu legislatia fiscala din Romania si jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene, drepturi salariale.

Astfel, speței îi sunt incidente prevederile art.136 alin.(1) lit.c) și art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“Art. 136 Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii*

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

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

*Art.137 Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale*

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

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

Potrivit dispozițiilor legale mai sus enunțate, se reține că pentru veniturile din salarii se datorează contribuții sociale.

Se remarca o prevedere legala comuna fiecărei contributii si anume cea referitoare la baza de impozitare.

Astfel, baza de impozitare a contributiilor sociale obligatorii o reprezinta castigul brut realizat din activitati dependente, în țara și în strainatate.

În acest sens a fost emisă și adresa nr. x/25.09.2014 de către Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale în care se precizează că: *“sumele primite în Germania de către personalul român detașat, ca plată a muncii lor, în funcție de performanță și de rezultatele obținute de fiecare, sunt venituri salariale și/sau asimilate salariilor, iar potrivit prevederilor art. 296<sup>4</sup> lit.o) și art. 296<sup>5</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, reprezintă baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii”*.

Această opinie a avut la bază și adresa nr.x/ x/23.09.2014 semnată de secretarul general din Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, în care s-a precizat că: *“indemnizația pentru munca în străinătate, astfel cum este menționată în actele adiționale la contractele individuale de muncă, constituie un drept de natură salarială, deoarece nu se identifică cu indemnizația de detașare, astfel cum aceasta este reglementată de prevederile art.42-47 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare”*.

În același sens este și Decizia nr.4646/2012 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție prin care se precizează că **„atât timp cât sumele de bani acordate salariaților detașați au fost condiționate de numărul de ore lucrate rezultă că acestea reprezintă o contraprestație pentru activitatea desfășurată în cadrul firmei, sumele astfel acordate fiind de natură salarială, efectul produs ca urmare a greșitei încadrări de către societate a sumelor plătite fiind acela al eludării dispozițiilor legale românești privind impozitele și contribuțiile sociale, atât timp cât legislația internă conține prevederi care pot exclude de la impozitare și contribuții sumele achitate efectiv cu titlu de diurnă.**

*Pentru a detalia cele de mai sus, se reține că sumele de bani acordate salariaților sunt diferențiate pe criteriul numărului de ore lucrate sau a rezultatului obținut, fiind de natura juridică a veniturilor salariale, în timp ce sumele reprezentând indemnizație de detașare au un caracter general, nefiind diferențiate, având menirea echilibrării unui disconfort creat”.*

Incidente speței sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.3865 din 29.06.2021 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, într-o cauză similară, în care instanța a reținut următoarele:

*„(...)Înalta Curte constata ca nu exista niciun text legal care sa interzica agentului de munca temporara sa acorde salariatilor săi, detasati pe teritoriul altui stat o indemnizatie de deplasare, însă tratamentul fiscal aplicat de reclamanta a fost refuzat pe un alt considerent, și anume ca plata indemnizatiilor de detasare nu s-a efectuat cu titlu de rambursare a cheltuielilor de transport, cazare și masa, prin urmare ele trebuie calificate legal ca fiind parte a salariului minim, reprezentând venituri de natura salariala supuse impunerii în conformitate (...)*

*Prin urmare sumele acordate de către reclamanta angajatilor cu titlu de indemnizatie de delegare sunt în fapt remuneratii primite de salariați pentru munca prestată în strainatate, conform zilelor lucrate de aceștia și a calificării și reprezintă venituri asimilare salariilor, având același regim juridic cu salariul, motiv pentru care societatea avea obligatia sa calculeze și sa vireze la bugetul de stat impozit pe veniturile din salarii și venituri asimilate salariilor.*

*Organele de inspectie fiscala au considerat justificat ca, în cauza, salariatii societății reclamante au avut locul de munca permanent în Belgia și ca societatea a calificat eronat art.43 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, transformand caracterul temporar al delegării într-o situație de permanenta. În aceste condiții, pentru angajații care au desfășurat activitate doar pe teritoriul Belgiei, societatea reclamanta nu se afla în situația unei delegari, astfel cum este reglementata la art.43-44 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificarile și completarile ulterioare.*

*(...) În consecința, potrivit normelor naționale care au aplicabilitate în cauza, precum și jurisprudenta CJUE retinute, orice suma care nu este destinată acoperirii cheltuielilor de transport, cazare și masa trebuie considerată ca reprezentând un venit salarial.*

*În concret, Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene emisă în cauza C-396/13 sustine aceeași concluzie, instanța precizand ca:” o diurna cum este cea în discuție cu litigiul principal trebuie considerată parte a salariului minim în condiții identice cu cele la care este supusa includerea acestei diurne în salariul minim plătit lucratorilor locali cu ocazia unei detașari a acestora în interiorul statului membru în cauza (...)", respectiv în cazul lucratorilor transfrontalieri, indemnizatiile, diurnele, primele de concediu reprezintă drepturi salariale, fiind impozitate în consecința.*



(...) În ceea ce privește invocarea detasării transnationale așa cum este definită ea în Regulamentul (CE) 883/2004, potrivit careia salariatul, pe perioada detasării, continua să muncească pentru angajatorul care a dispus detasarea, pe când în cazul detasării în sensul Codului muncii, salariatul, pe durata detasării, va presta munca pentru angajatorul la care s-a dispus detasarea, în mod corect a reținut prima instanță faptul că indemnizația pentru munca în straintate, astfel cum este menționată în actele adiționale la contractele individuale de muncă, constituie un drept de natura salarială și nu se identifică cu indemnizația de detasare, astfel cum aceasta este reglementată de prevederile art.42-47 din Legea nr. 53/2003 privind Codul Muncii.”

Incidente speței sunt și reținerile din Hotărârea nr.321/R/2017, definitivă, pronunțată de Curtea de Apel Târgu Mureș:

”Chiar și în situația în care s-ar considera că angajații recurentei SC E. SA au fost detașați în Ungaria, relevante sunt dispozițiile art.3 alin.7 teza a II-a din Directiva nr.96/71/CC, potrivit cărora alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă.

Instanța a observat că nu s-a dovedit faptul că sumele plătite angajaților cu contract de muncă temporară ce au desfășurat activitatea în Ungaria reprezintă decontări, dovedite cu documente justificative ale unor cheltuieli de transport, cazare și masă, astfel că sunt incluse în categoria veniturilor din salarii.

În consecință, în mod judicios a apreciat instanța de fond că sumele astfel acordate sunt de natură salarială, efectul produs ca urmare a greșitei încadrări de către reclamantă a sumelor plătite fiind acela al eludării dispozițiilor legale românești privind impozitele și contribuțiile sociale, atât timp cât legislația internă conține prevederi care pot exclude de la impozitare și contribuții sumele achitate efectiv cu titlu de diurnă.

Aspectul că sumele acordate cu titlu de diurnă au fost reîncadrate din punct de vedere fiscal nu are semnificația încălcării principiului certitudinii fiscale prin raportare la conținutul adresei nr.82965/15.09.2011, atât timp cât prin acesta s-a urmărit unificarea practicii organelor fiscale privind interpretarea și aplicarea dispozițiilor Codului fiscal”.

În același sens este și Decizia nr.810/R/2019, prin care Înalta Curte de Casție și Justiție, într-o speță similară, a reținut că:

”Așa cum s-a stabilit în jurisprudență, din interpretarea gramaticală, logică și sistematică a dispozițiilor art.41, 42 și 45 C.m se desprinde ideea că decizia de detașare nu poate viza decât situația unui singur salariat, iar nu a mai multora sau a unui întreg compartiment din structura angajatorului.(C.Ap.București, Secția a VII-a civilă și pentru cauze privind conflicte de muncă, Decizia nr.399-R din 23 ianuarie 2014.)

Or, nu poate fi vorba de detașare în sensul art.45 C. Muncii, câtă vreme reclamanta, în calitate de agent de muncă temporară, angajează personal cu contract de muncă pe perioadă determinată pentru diferite calificări, salariații nu prestează activitatea pe teritoriul României, ci sunt puși la dispoziția beneficiarilor francezi, fiind aplicabile dispoz. din Legea nr.344/2006 ce a transpus în dreptul intern Directiva Parlamentului European și a Consiliului 96/71/CE din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii.

În sensul dispoz.art.3 lit.b) din Lg.344/2006, prin ”salariat detașat de pe teritoriul României” se înțelege 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).*

*În plus, întrucât salariații nu desfășoară activitate în România, ci au un loc de muncă permanent într-un alt stat membru U.E, ei nu suferă vreun disconfort cauzat prin îndepărtarea din mediul lor obișnuit, așa încât nu subzistă rațiunea acordării unei sume de bani cu titlu de diurnă.”*

Totodată, prin Decizia nr.824/R/17.12.2020, Curtea de Apel Targu Mures, a reținut într-o speta similara ca:

*(...)”Astfel, instanța de fond a constatat ca locul obișnuit de munca al angajatilor reclamantului a fost în Germania, și nu în România, la sediul angajatorului. Pe cale de consecință, nu se indeplinește condiția caracterului temporar al prestării activității în alt loc/tara, decât cel/cea în care lucrează în mod normal, la care face referire institutia detasării, respectiv a detasării transnationale. Chiar dacă angajații reclamantului se deplasau din România în Germania pentru a-si desfășura activitatea pe o perioada limitată, nu este suficient pentru a se reține existența detasării transnationale, aceasta presupunând și ca lucrătorii societății sa muncească în mod obișnuit pe teritoriul României.”*

De asemenea, se reține și Sentința civilă nr.384/02.06.2021 a Tribunalului Hunedoara, rămasă definitivă prin Decizia civilă nr.1117/16.11.2021 pronunțată de Curtea de Apel Alba Iulia, într-o speță similară

În același sens, este și Hotărârea nr.2077/31.03.2021 prin care Înalta Curte de Casatie și Justiție a reținut ca:

*(...)”Din aceste norme rezulta ca este de esența delegării, respectiv a detasării transnationale, care are caracteristicile detasării reglementate de art.45, exercitarea temporară de către salariat a activității în alt loc decât cel în care lucrează în mod normal, scopul indemnizației de delegare/detasare transnationale (a diurnei) fiind, conform legislației naționale și a jurisprudenței CJUE (C-393/13, par.48), de a asigura protecția socială a lucrătorului în cauza, compensand inconveniente cauzate de delegare/detasare, care constau în îndepărtarea persoanelor interesate de mediul lor obișnuit.*

*(...)Raportat la concluzia ca angajații reclamantului nu desfășurau activitate în Franța, ci în mod obișnuit, acolo fiind locul normal al muncii, în mod nelegal sumele acordate acestora au fost calificate și tratate fiscal de către societate ca diurna externă în loc de venituri din salarii sau asimilate salariilor, acestea din urma fiind supuse impozitării și luării în calcul la plata contribuțiilor de asigurari sociale obligatorii, conform art.76 alin.(2) lit.s)și art.139-140(...).*

Fata de aceste considerente legale, Curtea reține ca organul fiscal era îndreptatit sa procedeze la recalificarea platilor făcute de reclamant cu titlu de diurna în funcție de realitatea economica a acestora, și anume parte a salariului plătit angajatului.”

Relevantă în acest sens este și hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene emisă în cauză C-396/13, având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Satakunnan käräjäoikeus (Finlanda), prin Decizia din 12 iulie 2013, primită de Curte la 15 iulie 2013, în procedura Sähköalojen ammattiliitto ry împotriva Elektrobudowa Spółka Akcyjna, în care se precizează că „o diurnă cum este cea în discuție în litigiul principal trebuie considerată parte a salariului minim în condiții identice cu cele la care este supusă includerea acestei diurne în salariul minim

*plătit lucrătorilor locali cu ocazia unei detașări a acestora în interiorul statului membru în cauză; (...)*”.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că sumele acordate de către xSRL angajaților cu titlu de indemnizație de detașare reprezintă în fapt remunerații primite de salariați pentru munca prestată în străinătate, conform zilelelor/orelor lucrate de aceștia și a calificării și reprezintă venituri asimilate salariilor, având același regim juridic cu salariul, motiv pentru care societatea avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul de stat impozit pe veniturile din salarii și venituri asimilate salariilor pentru perioada 01.01.2017-31.12.2020.

Incidente speței sunt și reținerile din Hotărârea nr.867/R/2019, definitivă, pronunțată de Curtea de Apel Târgu Mureș:

*„Cei 24 de angajați ai intimatei au desfășurat activitate numai în Italia, astfel că delegarea lor nu a avut caracter temporar și indemnizația acordată salariaților nu reprezintă diurnă ci o remunerare a muncii prestate în străinătate. Ca urmare, în mod corect organul fiscal a constatat că diurna acordată celor 24 de salariați ai intimatei reprezintă un venit asimilat salariului, având același regim juridic, motiv pentru care intimata avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul de stat impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor pentru perioada în litigiu.(...)*

*În consecință, Curtea constată că în mod corect a procedat organul de control la recalificarea diurnelor plătite salariaților ca venituri salariale, față de faptul că munca prestată de aceștia în Italia a avut caracter permanent și față de prevederile art.3 lit.b) din Legea nr.344/2006, situație în care actele administrative atacate sunt legale (...)”*

Se reține că, în perioada verificată, x SRL, desi are cod Caen 4299 - *”Lucrari de constructii a altor proiecte ingineresti”*, din analiza documentelor verificate, organele de inspectie fiscală au constatat că nu este structurata ca o firma de constructii montaj (antreprenor sau subantreprenor), întrucât:

- în afara celor doi muncitori puși la dispoziția clientilor din Austria, societatea nu are personal specializat pentru activități de construcții ;
- nu detine în patrimoniu mijloacele fixe necesare unei societăți de construcții. Singurul cont din clasa 2, conform evidentei contabile este contul 214 *”Mobilier, aparatura birotică plus alte active”* ;
- de la înființare și până în prezent nu a prestat activități de construcții pentru clienți interni sau externi;
- nu a realizat nici un venit în afara celor de punere la dispoziție de personal pentru cei doi clienți din Austria .

Or, salariații societății nu au desfășurat în România activitățile pentru care au fost angajați, fiind puși la dispoziția utilizatorilor intracomunitari.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale și argumentele prezentate, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au reîncadrat diurnele acordate salariaților ca fiind venituri asimilate salariilor:

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

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

coroborat cu pct.4 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 privind normele metodologice de aplicare ale Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

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

Aceste prevederi legale consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economicului asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil.

În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale, iar organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

Se reține că, principiul prevalenței economicului asupra juridicului presupune prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate și nu numai de forma juridică a acestora, iar respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică.

În consecință, organul de soluționare a contestației reține că sumele acordate de către SRL angajaților cu titlu de diurna nu sunt acordate pentru acoperirea cheltuielilor de hrana, a celor mărunte uzuale sau pentru compensarea inconvenientelor cauzate de delegare, ci în fapt, ele reprezintă remunerații primite de salariați pentru munca prestată în străinătate și reprezintă venituri asimilate salariilor, având același regim juridic cu salariul, motiv pentru care societatea avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul general consolidat impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente acestor sume acordate pentru perioada 01.01.2017-31.12.2020.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia organele de inspecție fiscală în mod arbitrar au invocat prevederile art.11 Cod fiscal au fost invocate în mod constant și arbitrar de către organele fiscale, fără a justifica reîncadrarea operațiunilor pentru a reflecta conținutul lor economic, acestea au procedat doar la ajustarea fiscală a indemnizațiilor de delegare.

De asemenea, arată că în acord cu doctrina de drept continental și cu jurisprudența statelor din care acest art.11 își trage rădăcinile, prevederile menționate

conferă autorităților dreptul de a recalifica orice tranzacție, doar dacă are scop parțial sau exclusiv fiscal.

**În raport de susținerile societății, se retin următoarele:**

Prin definiție, activitatea economică este ansamblul faptelor și actelor referitoare la atragerea și utilizarea resurselor economice în vederea producerii, distribuției, circulației și consumului de bunuri sau de servicii, în funcție de nevoi și de interes, în scopul obținerii de profit, iar raportându-ne strict la tranzacții, constatăm că acestea trebuie să urmărească și să aibă un scop economic.

Art. 11 alin. (1) din Codul fiscal reglementează dreptul organului fiscal de a nu lua în considerare o tranzacție care nu are un scop economic și de a ajusta efectele fiscale ale acesteia, iar normele date în aplicarea acestuia prevăd în mod expres faptul că:

*“(...) în situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal”.*

Astfel ca legiuitorul, prin folosirea sintagmei “ajustarea efectelor fiscale”, a avut în vedere impactul tranzacției asupra tuturor impozitelor și taxelor datorate în baza actului normativ menționat, inclusiv contribuțiilor sociale obligatorii.

Totodată, legislația fiscală definește tranzacția fără scop economic ca fiind orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă.

Potrivit raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au argumentat și motivat faptul că societatea, în perioada ianuarie 2017- decembrie 2020, prin încadrarea în mod eronat a unei părți considerabile din plățile efectuate către salariați ca fiind diurna, a calculat și a virat către bugetul statului impozit pe salarii și contribuții sociale aferente, diminuate cu suma de x lei dapt pentru care au procedat la reîncadrarea lor.

Organul de inspecție fiscală au motivat în fapt decizia de impunere emisă, prin indicarea elementelor relevante în legătura cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul reîncadrării/reconsiderării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

Potrivit precizărilor organelor de inspecție fiscală, aferent veniturilor încasate de la clienții din Austria, societatea constituie și virează un impozit pe veniturile microintreprinderilor, în cotă de 1%, însă având în vedere faptul că aceste operațiuni sunt scutite, conform art. 278, alin. 4, lit. a din Legea 227/2015, x SRL nu are obligația colectării și a plății TVA pentru veniturile realizate.

De asemenea, precizează că *”în conformitate cu legislația fiscală din Austria (cote de impozitare, cote contribuții sociale), pentru un muncitor care realizează un venit net anual la nivelul celui realizat de x, de x lei, respectiv x euro (curs mediu anual de 4,6535 lei/euro), un angajator din Austria ar fi avut obligația achitării unor impozite și contribuții sociale de aprox x euro (x lei, la un curs mediu anual de 4,6535 lei/euro).*

*Astfel, diferența dintre salariul minim de România, la care se plătesc obligațiile fiscale și salariul minim din statul membru al Uniunii Europene în care lucrătorul este pus la dispoziția unei întreprinderi utilizatoare, pe care societatea din România are obligația să îl asigure conform legislației în vigoare, este plătită cu titlu de diurna pe care agentul economic român o considera venit neimpozabil.”*

Totodată, se retine ca art. 11 din Codul fiscal tratează și pune accentul pe substanța și conținutul economic al activităților și tranzacțiilor derulate de

contribuabili, în detrimentul condițiilor de formă.

Argumentele folosite sau care se impun a fi luate în considerare trebuie să se refere la fapte și circumstanțe. În acest sens faptele (activități, contracte, facturi, etc) trebuie analizate în corelație cu circumstanțele care le-au determinat. Circumstanțele prezentate de societate trebuie să fie dublate de fapte și în acest sens evidența financiar-contabilă trebuie să confirme informațiile.

Reconsiderarea și retratarea fiscală a substanței economice a unor tranzacții, are o consecință directă și presupune implicit o reconsiderare a efectelor fiscale, a evidențelor contabile și fiscale ale contribuabililor, intervenindu-se asupra bazelor de impunere declarate inițial de către aceștia.

De asemenea, Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

Art. 14 - Prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal

*„(1) Veniturile, alte beneficii și elemente patrimoniale sunt supuse legislației fiscale indiferent dacă sunt obținute din acte sau fapte ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.*

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

*(3) Organul fiscal stabilește tratamentul fiscal al unei operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale.”*

Astfel, deși societatea a acordat salariul minim pe economie din România celor doi salariați în baza contractelor de muncă, în condițiile în care trebuia să acorde salariul minim din Austria - diferența s-a materializat prin diurnă, din punct de vedere al fondului economic, operațiunile au reprezentat în fapt o disimulare a plății unor drepturi de natură salarială pentru a nu fi înregistrate și virate la bugetul consolidat al statului obligațiile fiscale constând în impozit pe veniturile salariale și contribuții sociale obligatorii, fiind de natură să genereze distorsiuni concurențiale pe piața muncii și să afecteze nivelul de securitate socială al angajaților.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia Inspectoratul Teritorial de Muncă este autoritatea competentă în materia aplicării legii privind detașarea salariaților temporari puși la dispoziția utilizatorilor străini în cadrul prestării de servicii transnaționale, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât organele de control din cadrul Inspectoratului Teritorial de Muncă au atribuții în domeniul respectării relațiilor de muncă, a securității și sănătății în muncă și nu au atribuții de verificare a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectarea prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, iar stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale este atribuție care revine organelor de inspecție fiscală.

Astfel, stabilirea corectă a bazei de impunere în ceea ce privește impozitul pe salarii și asimilate salariilor, precum și a contribuțiilor sociale este o atribuție a Inspectoratului Fiscal, expres prevăzută de art. 113 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare. Totodată, conform prevederilor art. 118, alin. (5) din același act normativ, Inspectoratul Fiscal are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

Totodată, prevederile art. 1 din Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, stipulează:

*“(1) Prezenta lege instituie un cadru comun de dispoziții, măsuri și mecanisme de control, aplicabile pe teritoriul României detașării salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, inclusiv măsurile de prevenire și sancționare a oricărui abuz ori a eludării acestora.*

*(2) Prevederile prezentei legi urmăresc garantarea unui nivel adecvat de protecție a salariaților detașați în cadrul prestării de servicii transnaționale, în special asigurarea respectării aplicării clauzelor și condițiilor de încadrare în muncă prevăzute de legislația națională, în conformitate cu prevederile art. 6, facilitând în același timp exercitarea libertății de a presta servicii pentru prestatorii de servicii, promovând un climat de concurență loială între aceștia din urmă și sprijinind astfel funcționarea pieței interne.”*

Mai mult, conform prevederilor art.7 alin.1) din Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale se precizează faptul că:

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

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

*b) elementelor faptice care caracterizează munca și situația salariatului detașat pe teritoriul României”, iar conform prevederilor art. 3, lit. a) din același act normativ se menționează următoarele:*

*“Prevederile prezentei legi se aplică:*

*a) întreprinderilor stabilite pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene care, în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează pe teritoriul României salariați cu care au stabilite raporturi de muncă în condițiile prevăzute la art. 5 alin. (1);*

*b) întreprinderilor stabilite pe teritoriul României care, în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează, pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, salariați cu care au stabilite raporturi de muncă, în condițiile prevăzute la art. 5 alin. (2).”*

În speță, se reține și adresa nr. x/2020 înregistrată la Inspectoratul Muncii, ca răspuns al acestei instituții la solicitarea ANAF-MFP nr.x / 03.12.2019 prin care se menționează faptul că Inspectoratul Muncii nu are competența efectuării de inspecții și verificări cu privire la respectarea de către întreprinderile prevăzute la art. 3 lit. b) a clauzelor și condițiilor de încadrare în munca prevăzute la art. 8 din lege (salariul minim) pe perioada detașării transnaționale a unui salariat de pe teritoriul României pe

teritoriul unui stat membru, pentru ca aceasta este definita de legislatia si practica nationala a statului membru pe teritoriul caruia este datat lucratorul (art. 3, alin. 1) ultima teza din Directiva 96/71/CE) si revine autoritatilor competente al acelui statului membru.

Potrivit art. 1 alin. (3) și art. 2 din Legea nr. 108/1999, Inspectia Muncii și inspectoratele teritoriale de muncă îndeplinesc functia de autoritate de stat, prin care asigură exercitarea controlului în domeniile relatiilor de muncă, securității și sănătății în muncă și supravegherii pieței.

În consecință, competenta ITM vizează în principal respectarea regulilor din domeniul dreptului muncii si nu din domeniul dreptului fiscal, competență care aparține organelor fiscale ale Agentiei Nationale de Administrare Fiscală. Această competență este dată de art.4 din HG 520/2013, care stabilește că *“Agenția asigură administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor venituri bugetare date prin lege în competența sa, aplicarea politicii și reglementărilor în domeniul vamal și exercitarea atribuțiilor de autoritate vamală, precum și controlul operativ și inopinat privind prevenirea, descoperirea și combaterea oricăror acte și fapte care au ca efect evaziunea fiscală și fraudă fiscală și vamală, precum a altor fapte date prin lege în competența sa.”*

Referitor la susținerea societatii privind confuzia organului fiscal cu privire la efectele institutiei delegarii si detasarii, nu poate fi reținută având în vedere prevederile legale sus enunțate, acestea prevad că salariatul detașat de pe teritoriul României este salariatul unui angajator stabilit pe teritoriul României, care în mod normal lucrează în România, dar care este trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene.

Contestatoarea nu a anexat în motivarea contestației documente justificative de natura mijloacelor de probă, care să motiveze pretențiile din contestația formulată, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, în condițiile în care Codul de procedură fiscală la art. 73 alin. (1) reglementează sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale în sarcina contribuabilului.

*„Art. 73- Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

*(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.*

iar din răspunsul administratorului societății, rezultă că nu s-au întocmit alte documente în afara unor anexe la facturi, care contin numărul orelor prestate, iar numărul de ore a fost înmultit cu tariful orar de 25 euro/ora pentru fiecare din cei 2 muncitori.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedura civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Art. 249- Sarcina probei*

*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege.*

*Art. 250- Obiectul probei și mijloacele de proba*



*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiza, prin mijloacele materiale de proba, prin cercetarea la fata locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.*

Prin urmare, întrucât petenta este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedură administrativă, constatarea care se impune, una naturala și de o implacabilă logică juridică, este aceea ca sarcina probei revine petentei.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al petentei, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretenție în cadrul căii administrative de atac, ne probarea cererii afirmate determinând respingerea solicitărilor.

**Contestarea nu a dovedit că plata „indemnizațiilor de detasare” s-ar fi efectuat cu titlu de rambursare a cheltuielilor de transport, cazare și masa, motive pentru care ele trebuie calificate legal ca fiind parte a salariului minim, reprezentând venituri de natura salariala supuse impunerii în conformitate cu prevederile Codului fiscal.**

Organul de soluționare reține că, în mod corect organele de inspecție fiscală au reținut că locul obișnuit de muncă al angajaților societății x SRL în Raportul de inspecție fiscală, în perioada 2017 -2020, a fost în Austria și Azerbaidjan, fiind acordate de către aceasta, în mod nelegal, sume de bani cu titlu de indemnizație de delegare (diurnă), nefiind îndeplinită condiția caracterului temporar al prestării activității în alt loc/țară, decât cel/cea în care lucrează în mod normal, la care face referire instituția delegării, respectiv detașării transnaționale.

Raportat la concluzia că angajații societății nu desfășurau temporar activitate în Austria și Azerbaidjan, ci în mod obișnuit, acolo fiind locul normal al muncii, în mod nelegal sumele acordate acestora de către contestatoare au fost calificate și tratate fiscal ca diurnă externă în loc de venituri din salarii sau asimilate salariilor, acestea din urmă fiind supuse impozitării și luării în calcul la plata contribuțiilor conform art.59 alin.1 și art.76 alin.2 lit.s) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că, angajatorul nu a acordat salariul minim din Austria, însă a acordat în schimb drepturi salariale sub forma de diurne, de 25 euro/oră. Astfel, în mod corect organele de inspecție fiscală a reconsiderat diurnele ca fiind drepturi salariale.

Totodată, se reține că, societatea x SRL a aplicat eronat prevederile art.43 și art.44 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, transformând caracterul temporar al delegării într-o situație permanentă.

Drept urmare, nefiind acordate salariaților salariul minim în țara gazdă, sumele acordate de societate cu titlu de diurnă nu pot fi considerate decât o completare a salariului cu care aceștia ar fi trebuit remunerați din punct de vedere legal și nu cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru delegare, cum ar fi cheltuieli de transport, cazare și masă.

În consecință, nici organul de inspecție fiscală și nici cel de soluționare nu sunt ținute de denumirea dată de plăți veniturilor sau forma în care se acordă.

Interpretând voința părților și circumstanțele de fapt ale cauzei, precum și prevederile legale, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscale au reținut că delegarea era formală, astfel că veniturile obținute de aceștia ca urmare a acestei măsuri au avut natura unor venituri salariale, stabilind astfel impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii.

Ca urmare, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de x SRL împotriva Deciziei de impunere nr. x/30.07.2021 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/29.06.2021, pentru suma de x lei, reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, și contribuțiile aferente în sumă de x lei.

Pentru considerentele aratate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

### **DECIDE**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de x SRL împotriva Deciziei de impunere nr x/30.07.2021 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/29.06.2021, pentru suma de x lei reprezentând:

- x lei - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- x lei - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- x lei - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- x lei - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajat;
- x lei - contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- x lei - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- x lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- x lei - contribuția angajatorului pentru concedii și indemnizații;
- x lei - contribuție asiguratorie pentru muncă;
- x lei - impozit pe venituri din salarii și asimilate salariilor;
- x lei - contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul x, în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL**

Jud. Timiș, str. Gheorghe Lazăr, nr. 9B, 300081, Timișoara  
Tel.: +40(256) 29 27 35

Fax: +40(256) 49 93 32  
<https://www.anaf.ro/asistpublic/>  
[www.anaf.ro/anaf/internet/Timisoara](http://www.anaf.ro/anaf/internet/Timisoara)