



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,
București, CP 050741
Tel./ fax: 021.319.97.54
Email: contestatii.anaf@anaf.ro

DECIZIA nr.000/08.2019

privind soluționarea contestației formulată de
societatea X, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub **nr.000/2019**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice... prin adresa nr.000/2019, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. 000/2019 asupra contestației formulată de societatea X.

Societatea X contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2018 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice... prin care s-a stabilit în sarcina societății suma totală de **000 lei**, reprezentând:

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei;
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice în sumă de 000 lei;
- contribuție asiguratorie pentru munca în sumă de 000 lei;
- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de societatea X.

I. societatea X contestă Decizia de impunere nr.000/2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2018 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ..., precizând următoarele:

Societatea X în perioada iunie 2016 – prezent, a angajat personal pentru a executa diverse lucrări de construcții în baza contractelor încheiate cu diverși beneficiari din Spania respectiv societatea A, societatea B și societatea C. Personalul angajat a fost detașat pentru a executa lucrări în Spania în conformitate cu dispozițiile legale pentru care s-a acordat o diurna zilnică corespunzătoare cu numărul de zile de detașare.

Societatea susține că în cursul anului 2018 a început demersurile pentru încheierea contractului colectiv de muncă, însă în urma negocierilor nu s-a ajuns la un acord, însă în cadrul societății există un regulament intern conform Codului Muncii ce a fost adus la cunoștința tuturor angajaților societății. Contractele de munca au fost încheiate diferențiat, respectiv pe perioada determinată sau nedeterminată, iar evidenta orelor lucrate s-a efectuat cu ajutorul pontajului.

Contractele individuale de muncă pentru toate persoanele fizice care au desfășurat o activitate dependentă pentru societate, au fost înregistrate la Inspectoratul Teritorial de Muncă, iar pentru salariile achitate acestor persoane societatea X a declarat și a achitat în termen obligațiile fiscale prevăzute de legislația în vigoare, respectiv impozit pe venit și contribuții sociale obligatorii.

Societatea nu deține formular A1 pentru nici un angajat.

Societatea susține că din perspectiva impozitului pe venit, indemnizațiile acordate salariaților reprezintă venituri neimpozabile în România atât din perspectiva dispozițiilor Codul fiscal cât și din cea a Convenției de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu Spania (aprobată prin Decretul nr. 418 din 5 decembrie 1979), care se aplică cu prioritate față de dispozițiile Codului fiscal conform art.1 alin.3, coroborat cu prevederile legale ale art.76 alin.(2) lit.k), și alin.(4) lit.h) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Contestatarea consideră că sumele acordate salariaților cu titlu de indemnizație de deplasare, reprezintă venituri neimpozabile în România și sunt incidente dispozițiile art.76 alin.4 lit.h) din Legea nr.227/2015 privind

Codul fiscal. De asemenea, societatea invocă începând cu data de 1 ianuarie 2018, art.76 alin.4) lit.o) din Codul Fiscal.

Totodată, în anumite situații salariații au desfășurat activitate salariată în Spania pentru o perioadă mai mare de 183 de zile, ceea ce semnifică că Spania are *de plano* dreptul de impozitare al acestor venituri, inclusiv a celor plătite în România, iar conform dispozițiile art. 16 para. (1) prima teză din Convenția de evitare a dublei impuneri rezultă faptul ca competența de impozitare a veniturilor salariale este alocată exclusiv în favoarea statului de rezidență al beneficiarului venitului salarial, adică în România ("nu sunt impozabile decât în acest stat"), **cu excepția cazului în care activitatea este desfășurată în celălalt stat contractant.**

Societatea consideră că nu este îndeplinită condiția de la art. 16 alin. (2) lit. b) din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între România și Spania, întrucât remunerațiile sunt plătite în numele unei persoane care încadrează în muncă (utilizatorul) și care este rezidentă în Spania, ceea ce atrage competența de impozitare a Spaniei și dispozitivul de neimpozitare în România prevăzut de Codul fiscal la art. 76 alin. (4) lit. o) care devine incident indiferent de tratamentul fiscal din Spania.

Or, neîndeplinirea condițiilor prezentei convenții conduce la acordarea dreptului de impozitare în favoarea statului de desfășurare a activității (respectiv Spania), ceea ce în cazul societății rezultă atât din prezența fizică a salariaților pentru o perioadă mai mare de 183 de zile cât și din analiza "angajatorului" economic în Spania.

Societatea X consideră că sumele acordate cu titlu de indemnizație de detașare(diurnă) nu sunt supuse impozitului pe venit în România invocând prevederile legale art. 76 alin. (4) lit. h) și lit. o), coroborate cu art.16 lit.a) și b) din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiate între România și Spania.

De asemenea, societatea consideră că organele de inspecție fiscală, în mod neîntemeiat, au afirmat că indemnizația de delegare sau detașare nu se aplică în cazul muncii prin agent de muncă temporară, locul muncii este la beneficiarul extern în Spania, afirmație ce este contrazisă chiar de dispozițiile Legii nr.16/2017 ce transpune Directiva 96/91/CE, conform căreia salariații detașați pentru activități transfrontaliene pot beneficia de indemnizația de delegare/detașare, iar cuantumul acesteia se stabilește prin raportare la dispozițiile HG nr.518/1995 chiar dacă au beneficiat de cazare și transport pentru a compensa disconfortul detașării lor.

Contestatară susține că salariații agentului de muncă temporară, detașați în cadrul prestării de servicii transnaționale, pot beneficia de indemnizația de delegare/detașare ce rezulta din aceleași prevederi ale Legii nr. 16/2017 la art. 2 alin. (1) lit, f), iar cuantumul acesteia se stabilește prin raportare la dispozițiile din H.G. nr. 518/1995 care recomandă (așa cum rezultă din art. 17) agenților economici să acorde drepturile reglementate de această hotărâre.

Totodată, societatea invocă cauza C 522/12, Tevfik Isbir împotriva DB Services GmbH, iar scopul directivei nu este reprezentat de armonizarea

sistemelor de stabilire a condițiilor de muncă și cu atât mai puțin de echivalare în statul de plecare a regimului fiscal din statul de desfășurare a activității.

Pe cale de consecință, societatea consideră că în România nu se datorează impozit pe venit pentru veniturile din activitatea desfășurată în Spania conform prevederilor legale ale art. 76 alin. (4) lit. h), lit.o) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile dispoziției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și Spania și a Directivei nr.96/71/CE ce nu stabilește tratamentul fiscal ci doar din perspectiva dreptului muncii, așa cum rezultă din interpretarea CJUE în Cauza 522/12, Tevfik Isbir.

Societatea X invocă jurisprudența instanțelor de judecată, respectiv Sentința civilă nr. 000/2017 a Curții de Apel ... unde se precizează că nu intră în baza de calcul a impozitului pe venitul din salarii „*sumele sau avantajele primite de persoane fizice din activități dependente desfășurate într-un stat străin, indiferent de tratamentul fiscal din statul respective, excepție fac veniturile salariale plătite de către sau în numele unui angajator care este rezident în România ori are sediul permanent în România care sunt impozabile numai în situația în care România are drept de impunere*”.

Societatea invocă dispozițiile art.90-91 din Codul fiscal, care prezintă condițiile de stabilire a unor eventuale diferențe de impozit de achitat în situația realizării de către rezidenții României de venituri în străinătate, mai exact că se supun impozitării după regulile proprii fiecărei categorii de venit în funcție de natura acestuia.

Din interpretare coroborată a art. 55 alin. 4 lit, m) Cod fiscal astfel cum este explicitat prin pct. 87⁵ din Normele metodologice și a art. 90 alin. (2) Cod fiscal rezultă concluzia că toate veniturile din străinătate, cu excepția salariilor încasate din străinătate (pentru care statul român nu dispune de drept de impunere), se impozitează în România, dacă același venit s-ar fi impozitat în condițiile în care ar fi fost realizat în România.

Contestara apreciază că indemnizațiile acordate nu intră în baza de calcul a contribuțiilor sociale în România conform art. 142 și art.157 alin.(2) din Codul fiscal.

Mai mult, societatea invocă Regulamentului (CE) nr. 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială, respectiv principiul prin care persoanele cărora li se aplică regulamentul intră sub incidența legislației unui singur stat membru, după cum prevăd dispozițiile art. 11 alin.(1). Mai exact, conform art. 11 alin. (3) lit. a) din Regulamentului (CE) nr. 883/2004, sub rezerva articolelor 12-16, persoana care desfășoară o activitate salariată sau independentă într-un stat membru se supune legislației din statul membru respectiv. Astfel, regula este că salariații vor datora contribuții sociale în statul în care prestează activitate, cu excepția situațiilor stabilite la art. 12-16 din regulament.

Principala excepție de la această regulă generală este menținerea afilierii lucrătorului ce urmează a fi detașat la schema de securitate socială a statului membru în care întreprinderea angajatoare își desfășoară în mod

obișnuit activitatea (statul de origine a detașării) ori de câte ori respectivul lucrător este trimis de către acea întreprindere într-un alt stat membru (statul de angajare) pe o perioadă de timp care încă de la început este limitată (maximum 24 de luni) și dacă anumite condiții, continuă să se aplice.

Totodată, o întreprindere care detașează un lucrător într-un alt stat membru trebuie să contacteze instituția competentă din statul de origine a detașării, dacă este posibil înainte de respectiva detașare. Instituția competentă din statul de origine a detașării trebuie să pună fără întârziere la dispoziția instituției din statul de angajare informații privind legislația care urmează să se aplice.

Societatea apreciază că **unui angajat sau unei persoane care desfășoară activități independente ce urmează să fie detașat într-un alt stat membru sau angajatorului acestuia i se va elibera de către instituția competentă atestatul A1, care certifică încadrarea lucrătorului în regula specială pentru lucrătorii detașați până la o anumită dată.** În lipsa obținerii Certificatului A1 pentru salariații pe care subscrisa i-a detașat în Spania, încă de la începutul detașării, au devenit aplicabile dispozițiile legii din Spania în materie de securitate socială, angajații datorând contribuțiile sociale în acel stat. Mai mult, impunerea de contribuții sociale în lipsa certificatelor A1 care să confirme menținerea afilierii angajaților detașați la sistemul român de asigurări sociale ar reprezenta o gravă încălcare a Reglementărilor europene direct și obligatoriu aplicabile.

Contestatară apreciază relevantă și poziția Casei Naționale de Pensii în spețe similare, respectiv adresa nr. 000/2016 în speța societății Y.

În concluzie, în ce privește contribuțiile sociale, acestea nu sunt datorate în România raportat la dispozițiile Codului fiscal, respectiv art. 142 și art. 157 alin. (2), dar și raportat la reglementările europene direct și obligatoriu aplicabile în lipsa formularelor A1, care să confirme menținerea afilierii angajaților detașați la sistemul român de asigurări sociale din România.

Referitor la discuția finală cu contribuabilul privind proiectul la Raportul de inspecție fiscală, societatea invocă dispozițiile din Codul muncii privind detașarea și delegarea, însă așa cum a arătat legiuitorul la modificarea efectuată, prin OUG nr. 28/2015, asupra Legii nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașarea conform Directivei 96/71/CE nu se confundă cu detașarea conform Codului muncii.

De asemenea, societatea apreciază că organele de inspecție fiscală nu a luat în considerare modificările aduse Codului Muncii prin OUG nr. 28/2015, care au adus clarificări privind interpretarea noțiunii de detașare, ignorând faptul că detașarea, în lumina legislației europene (Regulamentului (CE) nr. 883/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2004) are o semnificație diferită față de art. 45 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii.

Cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora societatea nu se află în ipostaza detașării sau delegării deoarece angajații nu au lucrat anterior în România nicio zi, societatea X consideră că se află în

ipoteza unei detașări conforme cu Codul Muncii, ci Directivei europene, ipoteză în care considerentele legate de dreptul intern nu sunt aplicabile.

Societatea invocă art.17 și art.18 din Codul muncii și menține că textul legal indică două situații în care persoanele pot fi trimise să lucreze în străinătate, respectiv: fie situația unei persoane care este deja salariat, fie a uneia care nu are încă calitatea de salariat și este selectată pentru a dobândi această calitate. De aici rezultă indubitabil faptul că este posibilă și permisă angajarea unei persoane pentru desfășurarea unei activități inclusiv prin stabilirea *ab initio* a locului de muncă în străinătate. În aceste condiții, argumentele organelor de inspecție fiscale cu privire la faptul că persoanele angajate nu au avut un loc de muncă la societatea X nu au suport legal și nu sunt de natură să justifice stabilirea de sume suplimentare.

Mai mult, din dispozițiile H.G. nr. 518/1995 rezultă fără echivoc posibilitatea acordării indemnizației de delegare/deplasare și pentru persoanele angajate pentru desfășurarea unei activități în străinătate. Or, în condițiile în care instituțiile publice pot trimite în misiuni cu caracter temporar, angajați ai altor instituții publice sau chiar persoane contractate special pentru astfel de misiuni (specialiști cu care s-au încheiat convenții civile) care nu beneficiază nici măcar de statutul de angajat, cu acordarea drepturilor la indemnizația constând în diurnă și pentru suportarea cheltuielilor de delegare/detașare, este evident că nu există niciun impediment legal pentru o abordare similară în cazul angajaților din sectorul privat.

Din contră, o interpretare contrară celor mai sus menționate ar conduce la o evidentă situație discriminatorie între personalul care își desfășoară activitatea în sistemul bugetar și cel care lucrează în sistemul privat, în ce privește drepturile cuvenite acestor persoane și condițiile în care pot să beneficieze de ele. De asemenea, discriminarea s-ar manifesta și pe planul angajatorilor, din perspectiva dreptului acestora de a beneficia de scutirea totală sau parțială de impozitare, după caz, a sumelor acordate cu titlu de diurnă.

Totodată, contestatara susține faptul că salariații aveau dreptul la indemnizații de delegare/detașare, iar faptul că fiecare angajat cunoaște de la începutul misiunii locul de desfășurare al activității nu constituie un motiv pentru ca acesta să nu beneficieze de indemnizație, o astfel de restricție nefiind susținută de niciun text legal.

Mai mult, societatea consideră că argumentul organelor de inspecție fiscală precum că autoritățile din Spania nu au eliberat certificate de rezidență fiscală pentru persoanele fizice care au desfășurat activitate salariată în Spania, nu prezintă nicio relevanță.

De asemenea, societatea susține că potrivit dispozițiilor Codului fiscal, veniturile salariale din activitatea desfășurată în străinătate sunt neimpozabile în România indiferent de tratamentul fiscal din statul de desfășurare al activității. Prin excepție, teza a doua a art. 76 alin. (4) lit. o) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal dispune că veniturile salariale sunt impozabile în România, dacă sunt plătite de un angajator român doar dacă România are drept de impozitare potrivit convenției de evitare a dublei

impuneri. Or, România nu are drept de impunere potrivit convenției de evitare a dublei impuneri fie pentru că unele persoane fizice au avut o prezentă fizică mai mare de 183 de zile, fie pentru că angajatorul economic se află în statul de desfășurare a activității, chiar organele de inspecție fiscală calificând activitatea desfășurată de societatea X ca una specifică agenților de muncă temporară, ceea ce semnifică că utilizatorul forței de muncă din Spania a avut calitatea de angajator economic.

În condițiile în care nu sunt îndeplinite cele 3 condiții cumulativ prevăzute în Convenție, dreptul de impozitare revine statului spaniol, implicit România nu are drept de impozitare.

Totodată, jurisprudența invocată prezintă relevanță în privința principiilor de interpretare a convențiilor de evitare a dublei impuneri și a Codului fiscal, în special a dispozițiilor art. 55 alin. (4) lit m) din vechiul Cod fiscal, corespondentul art. 76 alin. (4) lit. o) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal. Or, în cazul nostru, veniturile salariale din activitatea desfășurată din străinătate nu sunt impozabile în România (indiferent de tratamentul fiscal din Spania) pentru că, potrivit convenției de evitare a dublei impuneri România nu are drept de impozitare.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.000/2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.000/2018, contestată, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ..., au constatat următoarele:

În perioada supusă verificării, respectiv 06.06.2016 - 30.09.2018, din actele și documentele puse la dispoziție de către societate a rezultat faptul că societatea a angajat personal în baza contractelor individuale de muncă în meseriile/ funcțiile lăcătuș, slefuitor, zidar, pictor, muncitori necalificați ce își desfășoară activitatea în Spania, fiind detașați către diverși beneficiari.

Pentru salariații detașați societatea nu întocmește acte adiționale la contractele de muncă privind modificarea locului de muncă.

Totodată, societatea verificată a avut relații de afaceri cu trei societati din Spania (societatea A, societatea B și societatea C), pentru care a pus la dispoziție personal salariat, iar din nota de relații data de către imputernicitul reprezentantului legal al societății doamna D a reiesit ca salariatii beneficiaza pe langa salariul de incadrare de o indemnizatie de delegare de 000 euro /zi calendaristica, transformati in lei la cursul BNR din ziua efectuării plății, sume care sunt virate într-un singur cont in lei al salariatului.

Din analiza contractelor încheiate cu acești beneficiari rezulta ca obiectul acestora consta in prestarea de catre societatea X a unor servicii de manopera cuprinzand: sudura, lacatuserie, zidarie, slefuire, dulgherie, tamplarie, vopsitorie, constructii metalice, pictura si sculptura artistica, prestatiile fiind desfasurate la locatiile indicate de client. Pentru fiecare detasare au fost intocmite Ordine de deplasare in care se mentioneaza perioada detasarii (zile calendaristice), precum si beneficiile acordate salariatilor pe timpul detasarii, respectiv diurna.

Urmare analizei documentelor puse la dispozitie de societate organelor de inspectie fiscala au constatat ca angajatii societății X presteaza servicii transnationale inca din anul 2016, veniturile obtinute fiind cele realizate exclusiv din relatia cu acesti parteneri fara sa desfasoare munca pe teritoriul Romaniei.

Totodata, din verificarea documentelor de evidenta contabila ale societatii a rezultat faptul ca salariatii detasati nu au desfasurat nici un fel de activitate pe teritoriul Romaniei in perioada verificata, iar in unele contracte individuale de munca incheiate este specificat faptul ca salariatii isi desfasoara activitatea, pe teren, la sediul firmei B.

Mai mult, din verificarea statelor de plata, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca pentru fiecare angajat in parte este inscris doar salariul de baza negociat si inscris in contractele individuale de munca (modificate prin acte aditionale), nefiind inscrise alte sporuri suplimentare, indemnizatii, recompense, prime, stimulente de orice fel sau diurna. Așadar, pentru a se incadra in aceste prevederi legale de salariu minim, societatea X a acordat angajatilor trimisi in tarile membre UE salariul minim din Romania completat cu sume reprezentand indemnizatii de delegare/deplasare, iar cheltuielile de transport sunt suportate tot de contestatara.

Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca societatea nu a obtinut pentru persoanele angajate si detasate care lucreaza in strainatate la sediul beneficiarului, documentul portabil A1 care dovedeste exclusiv mentinerea salariatilor la sistemul de securitate sociala in statul de trimitere Romania.

Pe cale de consecinta, organele de inspectie fiscala au recalculat veniturile brute plecand de la sumele inregistrate in contul 625 „cheltuieli cu deplasari, detasari” care reprezinta suma neta de care au beneficiat persoanele angajate la societatea X, persoane puse la dispozitia beneficiarilor.

Astfel, potrivit dispozitiilor art.11 alin.(1) și art. 76 alin.(1) și alin.(2) lit. s) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.12 din HG1/2015 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu a calculat, nu a declarat și nu a achitat impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor corespunzatoare sumelor achitate cu titlu de diurna catre persoanele angajate care au prestat munca, in baza contractelor de munca incheiate si care au fost pusi la dispozitia utilizatorilor in statul membru Spania pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestora.

In fapt, aceste sume reprezinta venituri asimilate veniturilor de natura salariala si asupra carora societatea X avea obligatia calcularii, retinerii si virarii impozitului pe salarii si a contributiilor de asigurari sociale obligatorii aferente, iar pe cale de consecinta organelle de inspectie fiscala au stabilit o diferenta de impozit pe venitul din salarii si asimilate salariilor in suma totala de **000** lei.

De asemenea, organele de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile dispozitiile art. 136 lit. c), art.138, lit.a, art.139 alin. (1), art. 140 alin.1, art.145, ali, 1, lit.a, art.156 lit. a și b), art.157 alin.(1) lit.a), art.184, lit.b),

art.186 lit. a și b), art.187 alin.(1), art.188, art.195 alin.(1) art.201 lit.a), art.203 alin.1), art.204 alin.1 lit. a), art.211, art.212 alin.(1), din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au calculat în sarcina societății:

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei;
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice în sumă de 000 lei;
- contribuție asiguratorie pentru munca în sumă de 000 lei.

III. Referitor la suma totală de 000 lei, reprezentând:

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei;
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice în sumă de 000 lei;
- contribuție asiguratorie pentru munca în sumă de 000 lei;
- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei,

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente sumelor plătite sub denumirea de indemnizații de detașare/ diurnă salariaților care au lucrat în Spania în condițiile în care aceste sume se includ în categoria veniturilor de natură salarială fiind remunerații acordate pentru munca prestată în funcție de timpul de muncă și de calificarea profesională a salariaților.

În fapt, în perioada supusă inspecției fiscale, respectiv 06.06.2016 - 30.09.2018, societatea X a desfășurat în Spania, cu salariați proprii, activități de prestări servicii, reprezentând executarea de lucrări în domeniul construcțiilor în baza contractelor încheiate cu diverși beneficiari din acest stat.

Conform documentelor contabile a societății, pentru perioada supusă verificării, a rezultat faptul că salariații detașați nu au desfășurat nici un fel de activitate pe teritoriul României în acea perioadă, iar în contractele individuale de munca încheiate este specificat faptul că salariații își desfășoară activitatea pe teren.

Din nota de relații data de către imputernicitul reprezentantului legal al societății, doamna D, reiese că pentru personalul angajat ce a fost detașat pentru a executa lucrări în Spania, societatea a acordat o diurnă zilnică de detașare 000 euro /zi calendaristică, transformată în lei la cursul BNR din ziua efectuării plății, sume care au fost virate într-un singur cont în lei al salariatului.

Totodată, în ceea ce privește raportul juridic cu personalul trimis la muncă în Spania, societatea X a încheiat contracte individuale de muncă pe durată determinată și în baza cărora acordă salariul minim brut pe țară, dar fără a încheia acte adiționale la momentul detașării.

Mai mult, societatea nu a obținut pentru persoanele angajate și detașate care lucrează în străinătate la sediul beneficiarului, documentul portabil A1 care dovedește exclusiv menținerea salariaților la sistemul de securitate socială în statul de trimitere România.

Așadar, organele de inspecție fiscală au recalculat veniturile brute plecând de la sumele înregistrate în contul 625,, cheltuieli cu deplasări, detașări" care reprezintă suma netă de care au beneficiat persoanele angajate la societatea X, persoane puse la dispoziția beneficiarilor din Spania.

Pe cale de consecință și în baza art.11 alin.1 din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele primite în Spania cu titlu de indemnizație de delegare de către angajații societății pentru munca desfășurată reprezintă venituri de natură salarială din activități realizate în străinătate pentru care societatea avea obligația să calculeze, să rețină, să declare și să achite în România impozitul pe veniturile din salarii și asimilate acestora implicit contribuțiile sociale aferente acestor sume.

În drept, pentru perioada 06.06.2016 – 30.09.2018 sunt aplicabile prevederile 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. 76)

Definirea veniturilor din salarii și asimilate salariilor

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

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

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

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

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

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

(i) salariile de bază;

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

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 toate sumele de bani primite de o persoană fizică în baza unui contract individual de muncă sau a unei relații contractuale de muncă indiferent de locul unde este desfășurată activitatea remunerată, de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.

De asemenea, sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natura obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege.

Din documentele existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În urma verificării perioadei **06.06.2016 – 30.09.2018**, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea X a desfășurat activitatea de con-

strucții/servicii de manoperă(sudură, lacatuserie, zidarie, slefuire, dulgherie, tamplarie, vopsitorie, constructii metalice, pictura si sculptura artistica) către diverși clienți în Spania, respectiv societatea A, societatea B si societatea C (cu locul de prestare a serviciului în Spania).

Cu titlu de exemplificare, societatea X în calitate de prestator și societatea B, respectiv societatea A cu sediul în Spania, dar și societatea C, cu sediul în localitatea E din Romania, în calitate de clienți, au încheiat Contractele de prestări servicii nr. 000/2017, nr.000/2017 și nr.000, și sunt specificate următoarele:

[...]

„II. OBIECTUL CONTRACTULUI

Obiectul contractului il reprezintă furnizarea de către prestator a unor servii de manoperă cuprinzând: sudură, lacatuserie, zidarie, slefuire, dulgherie, tamplarie, vopsitorie, constructii metalice, pictura și sculptura artistica pentru realizarea unor elemente tematice.

Lucrarile vor fi executate cu normele legale in vigoare, prestatorul raspunzand fata de client cu privire la legalitatea acestor lucrari.

Prestatiile se vor desfasura la locatia indicata de client.

III. DURATA CONTRACTULUI

Durata prezentului contract este de 12 luni, cu incepere de la data 03.01.2017 si pana la data de 31.12.2017 cu prelungire automata daca partile nu solicita altfel.

[...]

V. MODALITATEA DE PLATA

Plata se va efectua prin numerar, cec sau ordin de plata in termen de maxim 15 zile de la emiterea facturii.

VI. OBLIGATII SI RASPUNDERILE PARTILOR

Obligațiile prestatorului:

- sa efectueze lucrarile mentionate la punctul 2 conform normelor legale, si/sau profesionale, la termenele stipulate de acestea;

- poarta raspunderea pentru modalitatea in care isi indeplineste obligatiile precum si pentru erorile cauzate de aplicarea gresita a normelor in vigoare, raspunzand conform legii atat in fata autoritatilor statului cat si in fata clientului pentru prejudiciile astfel cauzate.

Obligațiile clientului:

- sa puna la dispozitia prestatorului, la cererea expresa a acestuia, toate informatiile si documentele necesare pentru buna desfasurare a activitatii;

- isi asuma intreaga raspundere pentru corectitudinea acestor documente si informati;

- se obliga sa achite valoarea prestatiei la termenul si in conditiile stabilite in contract.”[...]

În ceea ce privește contractul de prestari sericii nr.000 incheiat cu clientul-societatea C, cu sediul în localitatea E, singura diferenta o reprezintă urmatorul aspect:

„ *Durata prezentului contract este de 6 luni, cu incepere de la data 01.06.2016 si pana la data de 31.12.2016*”, dar restul prevederilor contractului sunt aceleasi ca in cazul contractelor incheiate cu societatea B, respectiv societatea A.

Din analiza documentelor, se constata că doua din contractele incheiate cu clientii din Spania respectiv nr.000 si nr.000 cu societatea B și societatea A, au fost incheiate la data 03.01.2018, in care durata contractului este de 12 luni cu incepere de la data 03.01.2018 si pana la data 31.12.2018.

În executarea Contractelor de prestari servicii societatea X a angajat personal cu diferite calificări/meserii, întocmind Contracte individuale de muncă pe perioade determinată de 6 luni, cu o durată a timpului de lucru de 8 ore/zi, 40 ore/ săptămână cu un salariu de bază lunar brut cuprins între 000 – 000 lei, fără alte sporuri și în care se stipulează la punctul D.Locul de muncă că: *activitatea se desfășoară pe teren si la sediul firmei, din sediul social al angajatorului*”.

Din contractele individuale de muncă aflate la dosarul cauzei, respectiv Contractul nr. 000/2017 pentru dl F – funcția zidar pietrar, și contractul nr.000/2018 pentru dl G – functia pictor decor, rezultă că singurele referiri cu privire la desfășurarea activității în străinătate a angajaților au fost inserate la capitolul G.*Condiții de muncă, pct.3 unde se precizează că: „ În cazul deplasarilor in strainatate prin delegatii, angajatul va primi o diurna de 000 euro pe zi si va beneficia de cazare și transport la si de la locul de munca. Diurna se va plati in lei, lunar, la cursul mediu de schimb al euro calculat de BNR pe luna respectiva. De asemenea vor fi respectate si asigurate conditiile de munca impuse in tara in care se deplaseaza angajatul.”*

Așadar, din analiza contractelor de prestari servicii încheiate cu beneficiarii din Spania, precum și din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că salariatii au lucrat in strainatate, respectiv in Spania, în condițiile în care conform contractelor individuale de munca incheiate, la capitolul D: *Locul de munca*: este in scris faptul ca activitatea se desfășoara pe teren si la sediul firmei, din sediul social al angajatorului, neexistând decizii de detasare anexate la contractele de munca sau alte acte aditionale care sa evidentieze detasarea salariatilor la beneficiari conform art.45 din Codul Muncii.

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 transnational:

”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.”

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.

Directiva 96/71/CE a fost transpusă în legislația românească prin Legea nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestațiilor 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.

Totodată, se reține că societatea X nu a pus la dispoziția angajaților săi posturi de lucru situate pe teritoriul României la care aceștia să aibă acces pentru desfășurarea activității conform meseriilor/funcțiilor în care aceștia au fost angajați, nu are puncte de lucru în România unde să desfășoare activitatea de prestări servicii în domeniul construcțiilor. Acest aspect coroborat cu faptul că serviciile prestate au fost situate pe teritoriul Spaniei, susține faptul că societatea X a angajat în România personal pentru a fi imediat trimis în străinătate, respectiv în Spania.

Mai mult, cu privire la aspectele care cad sub incidența legislației muncii din România pentru prestațiile de servicii transnaționale, societatea a făcut obiectul unui control inopinat tematic efectuat de către organele de control ale Inspectoratului Teritorial de Muncă ..., la finalizarea acestuia fiind încheiat Procesul-verbal de control nr.000/2018 și Procesul -verbal nr. 000/2018, unde sunt menționate următoarele:

- salariații societății își desfășoară activitatea în Spania și au fost detașați la societatea A și la societatea B;

- angajatorul nu a întocmit acte adiționale la contractele individuale de muncă, privind modificarea elementului prevăzut la art.17 alin.(3) lit.b) din Legea 53/2003 republicată, respectiv locul muncii așa cum prevede art.17 alin(5) din Legea nr. 53/2003 republicată;

- pentru salariații care au fost detașați în Spania în perioada verificării la beneficiarul prestației de servicii, angajatorul nu a transmis în REGES în formă electronică elementul prevăzut la art.3 al.(2) lit. m) din HG 905/2017, data la care începe și data la care încetează detașarea transnațională, definită de Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestației de servicii transnaționale, statul în care urmează să se realizeze detașarea transnațională, denumirea beneficiarului/utilizatorului, la care urmează să presteze activitatea salariaților detașați, precum și natura acestei activități în termenul prevăzut la art. 4 alin.(4) din HG 905/2017, respectiv, cel târziu în ziua anterioară producerii modificării;

- angajatorul nu a întocmit, în cazul salariaților detașați în Spania decizii de detașare așa cum prevede art. 41 alin.(2) coroborat cu art. 42 alin. (1) din Legea nr. 53/2003 republicată.

Totodată măsura dispusă societății verificate de către organele de control din cadrul I.T.M ... , cu privire la aspectele menționate mai sus au fost:„se vor respecta prevederile Legii nr. 16/2017 și a normelor

metodologice de aplicare ale acestei legi, privind detasarea salariatilor in cadrul prestarilor de servicii transnationale."

La dosarul cauzei se afla si nota de relatii data de catre imputernicitul reprezentantului legal al firmei, doamna D, din care a rezultat ca salariatii au fost delegati in baza ordinelor de deplasare la cele doua firme mentionate mai sus in Spania și au beneficiat pe langa salariul de incadrare de o indemnizatie de delegare de 000 euro /zi calendaristica, transformata in lei la cursul BNR din ziua efectuării plății, sume care au fost virate într-un singur cont in lei al salariatului respectiv in data de 20 a fiecărei luni pentru luna anterioara.

De asemenea, din analiza efectuată de organele de inspecție fiscală asupra ordinelor de deplasare se reține că acestea nu sunt completate cu toate datele cerute de formular, cu respectarea prevederilor OMFP nr.2634/2015 privind documentele financiar-contabile, respectiv:

- nu este mentionat scopul deplasarii;
- nu este mentionata locatia unde s-a deplasat persoana trimisa in delegatie, fiind scris generic *Muncă în străinătate*;
- data (ziua, luna, anul, ora) sosirii și plecării în/din delegație, ștampila unității, semnătura conducătorului unității;
- durata deplasarii a fost completata din prima zi a lunii pana in ultima zi a lunii, fiind calculata diurna, integral, doar pentru zilele lucratoare din luna;
- ordinele de deplasare nu sunt semnate de conducătorul unității pentru aprobarea cheltuielilor efectuate;
- numărul și data documentului pentru restituirea diferenței; diferența de primit/restituit;
- lipsa semnăturilor: conducătorul unității; controlul financiar preventiv, persoana care verifică decontul, șeful de compartiment, după caz; titularul de avans.

În conformitate cu reglementările specifice detașărilor în cadrul prestărilor de servicii transnaționale aprobate prin Legea nr. 16/ 2017 care transpune în România Directiva nr. 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestărilor de servicii, salariații detașați trebuie să beneficieze, indiferent de legea aplicabilă raporturilor de muncă, de condițiile de muncă valabile în statul membru pe teritoriul căruia sunt prestate serviciile – în speță Spania - referitoare printre altele la durata maximă a timpului de muncă, salariul minim și compensările sau plata muncii suplimentare, precum și de indemnizații specifice detașărilor transnaționale, indemnizații care potrivit definiției de la art. 2 alin.(1) lit.h) din lege sunt destinate să asigure protecția socială a salariaților și care se acordă în vederea compensării inconvenientelor cauzate de detașare care constau în îndepărtarea salariatului de mediul său obișnuit.

Conform dispozițiile art. 11 din Legea nr. 16/2017 ce menționează faptul că orice indemnizație specifică detașării transnaționale este considerată parte a salariului minim, dacă nu este acordată în vederea

rambursării cheltuielilor de detașare, respectiv cheltuielile de transport, cazare și masă, ori în speță se reține că potrivit contractului de parteneriat aceste cheltuieli sunt incluse în prețul plătit de beneficiar/utilizator contestatoarei și sunt suportate de aceasta, astfel că indemnizațiile brute acordate salariaților în mod diferențiat, în funcție de productivitatea muncii și de calificare, nu cuprind rambursări de cheltuieli de această natură, fiind prin urmare considerate parte a salariului minim convenit acestora pentru munca prestată pe teritoriul Spania.

Având în vedere situația expusă se reține că sumele acordate sub formă de indemnizații de detașare - "diurnă" plătite de către contestatoare lucrătorilor detașați reprezintă o componentă a prețului plătit de către beneficiarul/utilizatorul din Spania pentru personalul detașat să efectueze lucrări în interesul său, preț care însă este condiționat de numărul orelor de muncă prestate și de calificarea profesională a fiecărui lucrător, elemente care sunt specifice remunerațiilor convenite salariaților ca rezultat al muncii depuse.

Ori, potrivit prevederilor cuprinse în Legea nr. 16/2017 precum și în H.G. nr. 518/ 1995, natura noțiunilor de „indemnizație de detașare” și „diurnă” constă în aceea că reprezintă sume zilnice care se acordă lucrătorilor detașați în vederea acoperirii cheltuielilor inerente unei detașări, respectiv a celor cu hrana și transportului în interiorul localităților în care își desfășoară activitatea precum și a compensării disconfortului creat de îndepărtarea acestora din mediul lor de viață obișnuit, sume care se acordă în quantum fix întrucât respectivele nevoi sunt aceleași, indiferent de calificarea profesională, de numărul de ore lucrate și de productivitatea muncii.

Pe cale de consecință, se reține că sumele în euro acordate salariaților pe criteriile numărului de ore de muncă lucrate și a calificărilor profesionale au natura juridică a veniturilor salariale neputând fi incluse în sfera juridică a diurnei/ indemnizației de detașare care au caracter general al echilibrării unui disconfort creat în urma detașării.

Totodată, se reține că societatea X a achitat lunar personalului detașat la beneficiarii din Spania drepturi salariale la nivelul salariului minim brut pe economie prevăzut în contractele de muncă pentru un program normal de 8 ore/zi (166 ore în medie/ lună).

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că societatea X a acordat angajaților sume de bani sub forma diurnă în condițiile în care sunt îndeplinite condițiile de la pct. 12 (1) Titlul IV din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal potrivit cărora în categoria veniturilor din salarii sau asimilate acestora se cuprind toate sumele de bani primite de o persoană fizică în baza unui contract individual de muncă sau a unei relații contractuale de muncă indiferent de locul unde este desfășurată activitatea remunerată, de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.

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:

"(1) 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.

Având în vedere documentele aflate la dosarul cauzei, sumele acordate angajaților temporari puși la dispoziția utilizatorilor din Spania reprezintă venituri de natură salarială pentru care societatea avea obligația să calculeze contribuții sociale în conformitate cu dispozițiile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.137 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(1) lit.a), art.185 alin.(1), art.193 alin.(1) lit.a), art.202 alin.(1) lit.a), art.214 alin.(1), care precizează că:

ART:137

Categorii 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;*
(...)

ART. 155)

Categorii de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate

(1) *Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate, prevazuti la art. 153, datoreaza, dupa caz, contributiile de asigurari sociale de sanatate pentru urmatoarele categorii de venituri:*

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

ART.185

Categorii de venituri supuse contributiilor de asigurari pentru somaj

(1) *Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurari pentru somaj, prevazuti la art. 184, datoreaza, dupa caz, contributiile de asigurari pentru somaj pentru veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76.(...)*

ART.193

Categorii de venituri supuse contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate

(1) *Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate, prevazuti la art. 192, datoreaza, dupa caz, contributia pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate pentru urmatoarele categorii de venituri:*

a) *veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;*
(...)

ART.202

Categorii de venituri supuse contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale

(1) *Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de stat, prevazuti la art. 201, datoreaza, dupa caz, contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale pentru urmatoarele categorii de venituri:*

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

ART.214

(1) *Persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajator, prevazute*

la art. 209, au obligatia de a calcula contributia de asigurare la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale.”

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

Având în vedere prevederile mai sus enunțate, se reține că sumele acordate personalului pus la dispoziția utilizatorilor sub denumirea de *”diurne externe”* sunt în fapt remunerații primite de salariați pentru munca prestată în străinătate, pe baza pontajelor întocmite de beneficiari în funcție de numărul de zile lucrate 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 contribuții sociale aferente pentru perioada 06.06.2016 -.30.09.2018.

În acest sens a fost emisă și adresa nr. 000/2014 de către Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale într-o speță similară în care se precizează că: *”sumele primite 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. 296⁴ lit.o) și art. 296⁵ 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.000/2014 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”*.

Relevantă în acest sens este și hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene emisă în cauză C-396/13, în care se precizează, fără echivoc, că în cazul lucrătorilor transfrontalieri, indemnizațiile, diurnele, primele de concediu reprezintă drepturi salariale, fiind impozitate în consecință.

Referitor la susținerea societății potrivit căreia din perspectiva impozitului pe venit, indemnizațiile acordate salariaților reprezintă venituri neimpozabile în România, atât din perspectiva dispozițiilor Codul fiscal, cât și din cea a Convenției de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu Spania, se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor art.16 din Decretul nr. 418/1979 pentru ratificarea unor tratate internaționale, respectiv Convenția dintre Guvernul Republicii

Socialiste România și Guvernul Regatului Spaniei pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe avere, semnată la Madrid la 24 mai 1979:

“Profesii dependente

1. *Sub rezerva dispozițiilor art. 17, 19 și 20, retribuițiile (los salarios) și alte remunerații similare pe care un rezident al unui stat contractant le primește pentru o activitate retribuită nu sunt impozabile decât în acest stat, cu condiția ca activitatea sa nu fie exercitată în celălalt stat contractant; în acest ultim caz, remunerațiile primite cu acest titlu sunt impozabile în acel celălalt stat.*

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

a) *beneficiarul rămâne în celălalt stat o perioadă sau perioade care nu depășesc în total 183 de zile în cursul anului fiscal vizat;*

b) *remunerațiile sunt plătite de către o persoană care încadrează în munca sau în numele unei persoane care încadrează în munca și care nu este rezidenta a celuilalt stat; și*

c) *sarcina remunerațiilor nu este suportată de către un sediu permanent sau de o bază fixa pe care persoana care încadrează în munca o are în celălalt stat.”*

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că remunerațiile pe care un rezident al unui stat contractant le primește pentru o activitate retribuită, exercitată în celălalt stat contractant, sunt impozabile în celălalt stat, doar în situația în care sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- remunerațiile nu sunt suportate de către un sediu permanent sau de o bază fixa pe care persoana care încadrează în munca o are în celălalt stat

- remunerațiile sunt plătite de către o persoană care încadrează în munca și care nu este rezidenta a celuilalt stat

- beneficiarul rămâne în celălalt stat un număr de 183 de zile în cursul anului fiscal vizat.

Or, din constatările organelor de inspecție fiscală se rețin următoarele:

- in perioada verificata, respectiv 06.06.2016-30.09.2018, societatea X nu a detinut un sediu permanent in statul membru Spania (locul desfasurarii activitatii de catre salariatii societatii);

- societatea verificata nu detine certificate de rezidenta fiscala eliberate de autoritatiile fiscale competente din Spania pentru salariatii societatii care si-au desfasurat activitatea in acest stat in perioada 06.06.2016 - 30.09.2018;

- societatea nu justifica faptul ca in perioada verificata, respectiv 06.06.2016 - 30.09.2018, a efectuat o solicitare catre institutiile competente din statul membru Spania, referitoare la eliberarea de atestate conform carora devine aplicabila legislatia statului respectiv in ceea ce priveste impozitele, taxele si /sau contributiile datorate pentru veniturile obtinute de salariatii urmare a desfasurarii activitatii in statul respectiv;

- din documentele puse la dispoziție de societate, inclusiv datele înscrise în REVISAL, rezulta faptul că, în majoritatea cazurilor, salariații societății au fost angajați pe perioada determinată, iar prezența lor în statul membru Spania pentru o perioadă/perioade de timp, nu depășește în total 183 de zile în cursul unui an fiscal vizat.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare reține că societății X nu i se poate aplica Convenția dintre Guvernul Republicii Socialiste România și Guvernul Regatului Spaniei pentru evitarea dublei impunerii cu privire la impozitele pe venit și pe avere, motiv pentru care remunerațiile achitate salariaților care își desfășoară activitatea în Spania fac obiectul impunerii în România.

Cu privire la invocarea de către societate a Cauzei C 522/12, Tevfik Isbir împotriva DB Services GmbH, din analiza acesteia organul de soluționare reține că cererea în cauză a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Isbir, care lucrează în sectorul curățeniei industriale, pe de o parte, și angajatorul acestuia, DB Services GmbH, care este o întreprindere a grupului Deutsche Bahn AG, pe de altă parte, cu privire la elementele care trebuie luate în considerare la stabilirea salariului minim al persoanei în cauză, respectiv privește interpretarea articolului 3 alineatul (1) a doua liniuță litera (c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor.

Astfel, din cauza analizată se reține că Domnul Isbir este un salariat din sectorul curățeniei industriale care lucrează în Germania pentru DB Services de la 1 ianuarie 2004, iar în temeiul ETV DB Services Nord, acesta a primit o remunerație orară de 7,56 euro până la 31 martie 2008 și de 7,90 euro începând de la 1 aprilie 2008 și considera că ar fi trebuit să primească un salariu orar de 7,87 euro, ulterior de 8,15 euro, în loc de 7,56 euro și de 7,90 euro, în timp ce DB Services a considerat că domnul Isbir primise deja, în realitate, mult mai mult decât salariul orar minim pe care îl solicita, întrucât beneficiase, în perioada în cauză și în temeiul convențiilor colective obligatorii pentru grupul Deutsche Bahn AG, de sume care trebuiau, în opinia acesteia, să fie integrate în acest salariu minim.

Prin urmare, concluzia CJUE în cauza mai sus invocată a fost aceea că *“Articolul 3 alineatul (1) a doua liniuță litera (c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii trebuie interpretat în sensul că nu se opune integrării în salariul minim a unor elemente de remunerație care nu modifică raportul dintre prestația lucrătorului, pe de o parte, și contraprestația pe care acesta o primește cu titlu de remunerație pentru prestația respectivă, pe de altă parte. Revine instanței de trimitere sarcina să verifice dacă aceasta este situația elementelor de remunerație în discuție în cauza principală.”*

Având în vedere cele de mai sus, se reține că această hotărârea a Curții se referă la salariul minim pe care societatea germană trebuia să îl

plăteasca salariatului Isbir și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

Referitor la argumentul societății privind pozitia Casei Naționale de Pensii în spețe similare, prin raspunsul nr.000/2016, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât răspunsul atașat la dosarul cauzei se referă la societatea Y. Mai mult, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina subscrisei sume suplimentare privind impozitul și contribuțiile sociale fără a lua în calcul lipsa formularelor A1.

În ceea ce privește susținerea societății potrivit careia salariații agentului temporar de muncă beneficiază de indemnizația de delegare/detasare și invoca dispozițiile Hotărârii Guvernului nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar care stabilește nivelul diurnei pentru personalul trimis în străinătate, aceasta nu poate fi reținută în soluționare favorabilă a contestației întrucât, așa cum s-a reținut mai sus, sumele acordate de contestatară salariaților săi cu titlu de "îndemnizații de delegare/detașare" nu pot îndeplini această calitate având în vedere că acestea sunt în fapt remunerații primite de salariați pentru munca pentru care au fost angajați chiar dacă a fost prestată în străinătate, în funcție de numărul orelor lucrate de aceștia, și reprezintă venituri asimilate salariilor, având același regim juridic cu salariul, motiv pentru care societatea avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul asigurărilor sociale contribuțiile sociale pentru perioada verificată.

În consecință, 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 societatea X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2018 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ... pentru suma totală de **000 lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale.**

Pentru considerentele arătate în continutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de societatea X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2018 de către organele de inspecție fiscală din cadrul

Administrației Județene a Finanțelor Publice ... pentru suma totală de **000 lei**, reprezentând:

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei;
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice în sumă de 000 lei;
- contribuție asiguratorie pentru munca în sumă de 000 lei;
- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel ..., în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL