



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agencia Națională de Administrare**  
**Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**



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

**DECIZIA NR.000/2020**

privind soluționarea contestațiilor formulate de

**X,**

înregistrate la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr.**000/2019**, nr.**000/2019** și  
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 C prin adresele nr.**000/2019**, nr.**000/2019** și nr.**000/2019**, înregistrate la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.**000/2019**, nr.**000/2019** și nr.**000/2019**, asupra contestațiilor formulate de **X**, înregistrată la ONRC sub nr.**J00/0000/2008**, CUI **RO00000000**, reprezentantă de avocați **Y** și **Z**, conform împuternicirilor seria CT nr.**000000/2019**, seria CT nr.**000000/2019** și seria CT nr. **000000/2019**, aflate în original la dosarul cauzei.

**X** contestă următoarele acte administrative:

**1. Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/2019**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2019** de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice C, pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- **000 lei** - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- **000 lei** - contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- **000 lei** - contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- **000 lei** - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- **000 lei** - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- **000 lei** - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;

- **000 lei** - contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- **000 lei** - contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator;
- **000 lei** - contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati;
- **000 lei** - contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale.

**2. Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 000/2019** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice C, pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- 000 lei** - dobânzi aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- 000 lei** - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- 000 lei** - dobânzi aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- 000 lei** - penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- 000 lei** - dobânzi aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- 000 lei** - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- 000 lei** - dobânzi aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- 000 lei** - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- 000 lei** - dobânzi aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- 000 lei** - penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- 000 lei** - dobânzi aferente contribuției angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- 000 lei** - penalități de întârziere aferente contribuției angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- 000 lei** - dobânzi aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- 000 lei** - penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- 000 lei** - dobânzi aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

-**000 lei** - penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurări;

-**000 lei** - dobânzi aferente contribuției angajatorului pentru concedii și indemnizații;

-**000 lei** - penalități de întârziere aferente contribuției angajatorului pentru concedii și indemnizații;

-**000 lei** - dobânzi aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;

-**000 lei** - penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor.

**3. Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2019** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice C, pentru suma de **000 lei**, reprezentând penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.**000/2019**.

**4. Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2019** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice C, pentru suma de **000 lei**, reprezentând penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.**000/2019**.

În raport de comunicării Deciziei de impunere nr. **000/2019**, respectiv **00.00.2019**, potrivit semnăturii reprezentantului legal al societății aplicata pe confirmarea de primire postala aflată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost 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, în data de **00.00.2019**, conform ștampilei Serviciului registratura al Administrației Județene a Finanțelor Publice C, aplicată pe originalul contestației aflat la dosarul cauzei.

De asemenea, în raport de data comunicării Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.**000/2019** și Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.**000/2019**, respectiv în data de **00.00.2019** și în raport de data comunicării Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. **000/2019** în data de **00.00.2019**, potrivit semnăturilor reprezentantului legal al societății aplicate pe confirmările de primire aflate în copie la dosarul cauzei, contestațiile au fost depuse în termenul legal prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu

modificările și completările ulterioare, fiind înregistrate la Administrația Județeană a Finanțelor Publice C la data de **00.00.2019**, respectiv la data de **00.00.2019**, conform ștampilei registraturii acestei instituții aplicate pe contestațiile aflate în original la dosarul cauzei.

Având în vedere prevederile pct.9.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”*, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor va proceda la conexarea contestațiilor formulate de **X** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2019**, Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. **000/2019** și Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.**000/2019**, respectiv nr.**000/2019**.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) și lit.d) 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 investită să se pronunțe asupra contestațiilor conexe formulate de **X**, anexate în original la dosarul cauzei.

De asemenea, în temeiul art.276 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contestatara a solicitat **susținerea orală a contestațiilor formulate**, procedură care a avut loc în data de **00.00.2019**, fiind întocmit în acest sens *Proces verbal*, aflat în copie la dosarul cauzei.

**I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019, X, invoca următoarele:**

**a) Imposibilitatea emiterii deciziei de impunere si raportului de inspectie fiscala avand in vedere depasirea dublului duratei maxime legale pentru desfasurarea inspectiei fiscale**, consecinta a implinirii termenului de 180 zile reprezentand dublul duratei legale de efectuare a inspectiei, fără a lua în considerare perioadele de suspendare a inspectiei fiscale, dat fiind ca textul de lege face trimitere strict la durata maximă de

efectuare a inspecției fiscale și nu la condițiile privind durata efectuării inspecției fiscale.

**b) Incalcarea de catre organele de inspectie fiscală a principiului protectiei asteptarilor legitime** în condițiile în care Biroul de Asistență pentru Contribuabili Mijlocii din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice C, Administrația pentru Contribuabili Mijlocii la nivelul Regiunii a emis adresa nr.000/2018 prin care a fost clarificată problema formularului A1 în sensul în care asupra veniturilor personalului detașat vor fi calculate impozitele și contribuțiile determinate conform Codului fiscal din România, pe de-o parte, iar pe de alta parte se fac considerații corecte privind cuantumul indemnizației de strănătate precum și a calculului bazei de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii pentru partea care depășește plafonul neimpozabil.

Societatea susține ca organele de inspecție fiscală, cu incalcarea art.6 din Codul de procedura fiscală, nu au dorit să dea efect legal respectivei opinii prealabile și nici nu au consemnat în scris motivele pentru care nu au dorit să o ia în considerare, incalcând astfel practica C a Curții de Justiție a Uniunii Europene, în cauzele C-181/04 și C-183/04.

**c) Nelegalitatea reincadrării și cumularii sumelor achitate angajaților de către Societate cu titlu de “diurna” în temeiul HG nr.518/1995, respectiv în categoria sumelor achitate cu titlu de venituri salariale.**

Organele de inspecție fiscală au procedat la reincadrarea sumelor acordate ca “diurna” susținând ca *“societatea nu a inclus în baza impozabilă veniturile acordate pe care le-a numit impropriu diurne, aceste sume fiind acordate ca remunerare pentru prestațiile personalului angajat să desfășoare activitate”*.

Societatea susține că a înregistrat un sediu permanent în Italia și a declarat către autoritatea din Italia, impozitul pe veniturile plătite angajaților pentru munca în străinătate.

În acest sens societatea a pus la dispoziție state de plată, fișe fiscale pentru calculul impozitului pe veniturile obținute de salariați.

Societatea consideră că salariații angajați în România, detașați la sediul permanent din Italia se supun legislației din statul respectiv, conform Codului fiscal privind sediul permanent, și, prin urmare, veniturile angajaților care au desfășurat activitate în Italia au fost corect și legal impozitate.

În ceea ce privește situația detașării în vederea soluționării unor aspecte în derularea contractelor în Italia a d-ului 1, acționar și angajat în societate, prin contestație se precizează că pentru această deplasare societatea a solicitat formularul A1 pentru ca angajatul 1 să aibă acces în șantierele din Italia.

Societatea a încheiat cu acest angajat care este și asociat cu detinere semnificativă, Contractul de comodat nr.**000/2014**.

Totodată, conform notei lunare de rambursare kilometrică înregistrată la sediul permanent și al tabelului ACI agreat de legea italiană, i-au fost alocați **000 eurocenti/km**.

Societatea susține că suma acordată de **000 euro**, este compusă din diurna de **000 euro (000 euro x 31 zile)** și suma de **000 euro** cheltuieli de transport cu autoturismul **CT 00 000** pentru care societatea în calitate de comodată în temeiul unui contract de comodat s-a angajat să le achite.

Prin urmare, societatea consideră că în mod eronat organele de inspecție fiscală au apreciat că aceste cheltuieli nu pot fi asimilate diurnei.

În ceea ce privește situația detașatilor în alte state UE în care societatea nu are deschis un sediu permanent întrucât nu desfășoară o activitate continuă de colaborare, pentru acordarea diurnei nu trebuie prezentate documente justificative, fiecare angajat fiind liber să utilizeze banii așa cum dorește, deși scopul acesteia este de a acoperi necesarul de hrană și pentru transport.

Societatea observă că sunt prevăzute prin lege restricții, respectiv acordarea de sume fixe a diurnei, iar societatea a acordat diurne în limita de 2,5 ori diurna legală stabilită prin lege.

În ceea ce privește punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală cu privire la obținerea certificatului A1, respectiv faptul că societatea nu a respectat și virat contribuțiile așa cum s-a angajat, prin contestație, se precizează că detașarea salariaților conform Directivei 96/72/CE are la bază documentul portabil A1, iar în momentul solicitării acestuia a pus la dispoziția Casei Naționale de Pensii Publice contractele de muncă ale salariaților, împreună cu toate celelalte documente care stau la baza eliberării certificatelor A1.

Conform contractelor societatea menține legătura cu salariații pe toată perioada detașării, plătește contribuțiile sociale în țara de origine, dar nu plătește contribuțiile sociale și pentru veniturile salariale și pentru diurnele acordate salariaților pentru detașare.

Societatea consideră că reinterpretarea organelor de inspecție fiscală a sumelor acordate ca diurna este nelegală, iar sumele stabilite ca bază suplimentară de impozitare nu au fost legal calculate, iar autoritățile trebuie să respecte principiul protecției încrederii legitime a agenților economici invocând în acest sens jurisprudența CJUE în cauzele C-181/04 și C-183/04 precum și C-104/97 P, C-37/02 și C-38/02.

Cu ocazia sustinerii orale a contestației și prin adresele înregistrate la DGSC sub nr.**000/2019** și nr.**000/2019** societatea a formulat următoarele solicitări:

-respectarea principiului egalitatii armelor în cadrul procesului de solutionare a contestatiei și principiului respectarii dreptului de apărare al contestatorului;

-respectarea art. 6 din Codul de procedura fiscala și a principiului asteptarilor legitime, în condițiile în care organele de inspectie fiscala nu au luat în considerare punctul de vedere emis de ANAF în anul 2018 și nu au precizat, nici în cuprinsul Raportului de inspectie fiscală nr.**000/2019** și nici la discuția finala, motivele acestui refuz.

Totodata, societatea a invocat tratamentul diferentiat aplicat de organele de inspectie fiscala în cazul unui salariat caruia i s-a acordat o diurna mai mare decât 2,5 ori decât cea legala și care a fost admisa ca fiind diurna întrucât acest salariat s-a deplasat cu mașina, fata de ceilalți salariați a căror diurna acordata a fost considerată ca venit salarial.

În plus, prin adresele transmise în completarea contestatiei, înregistrate la Direcția Generala de Solutionare a Contestatiilor sub nr. **000/2019** și nr.**000/2019**, societatea solicita:

-anularea deciziilor de impunere contestate reprezentând obligații fiscale accesorii, respectiv penalitati de nedeclarare, dobanzi și penalitati de intarziere de impunere, care s-au prezentat centralizat cu toate obligatiile lunare stabilite de organele de inspectie fiscala pentru perioada **00.00.2013 – 00.00.2015** care insumeaza **000 lei** ;

-constatarea calculului greșit efectuat de organele fiscale privind obligatiile fiscale in suma de **000 lei** , în raport de prevederile OUG nr. 44/2015 privind acordarea unor facilitati fiscale.

De asemenea, societatea contesta:

-Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.**000/2019** pentru suma de **000 lei**;

-Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.**000/2019** pentru suma de **000 lei**;

-Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.**000/2019** pentru suma de **000 lei** , calculate pentru obligațiile fiscale principale stabilite de organele de inspectie fiscală prin Decizia de impunere nr.**000/2019**.

Prin contestatiile formulate împotriva acestor acte de impunere societatea invoca principiul juridic *accessorium sequitur principale* prin raportare la toate argumentele ce au fost indicate în cuprinsul contestatiei formulata împotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale.

De asemenea, societatea invoca art. 181 alin. (2) din Codul de procedura civila, precum și art. 120 alin. (1) și 120<sup>1</sup> alin. (1) din Legea nr. 571/2013, respectiv art. 174 alin. (1) și art. 176 alin. (1) din Legea nr. 227/2015, susținand ca la calculul dobanzilor și penalitatilor de intarziere/nedeclarare organul fiscal a utilizat un termen eronat de plata care a

generat un calcul eronat pentru sumele stabilite suplimentar drept obligații fiscale datorate.

**II. Prin Decizia de impunere nr.000/2019 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice C au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.000/2019, astfel:**

Perioada verificată: **00.00.2013 – 00.00.2017**

Organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea a încheiat contracte de prestari servicii cu beneficiari din tari membre UE, respectiv Italia, Germania, Olanda, Belgia si Anglia, serviciile fiind executate in tarile respective.

Obiectul contractelor consta in principal in executarea de lucrari reparatii nave, lucrari sudura si lacatuserie la nave precum si fabricarea de constructii metalice si parti componente ale acestora.

In facturile intocmite in baza acestor contracte apare in scrisa mențiunea «lucrarile executate conform contractului» functie de fiecare contract.

Referitor la forta de munca organele de inspecție fiscală au constatat ca pentru executarea contractelor, **X** a angajat forta de munca calificata, respectiv persoane fizice rezidente in Romania, pentru care a evidentiat plata salariilor prin state de plata in lei , a calculat si declarat impozit pe venit si contributi sociale in Romania, precum si state cu diferente de salarii platite in moneda europeana denumite «diurna» si pentru care societatea nu a calculat si declarat impozit pe venit si contributi sociale in Romania.

Din analiza derularii contractelor de munca a rezultat ca majoritatea salariatilor s-au angajat fara a lucra in Romania, acestia fiind trimisi sa lucreze exclusiv pentru contractele derulate cu parteneri din afara Romaniei.

In perioadele in care nu au mai fost trimisi sa desfasoare activitatea in tarile respective, salariatii au solicitat concedii sau incetarea contractului de munca.

Pentru deplasarea in strainatate societatea a incheiat acte aditionale la contractul individual de munca în care se modifica locul de munca stabilit initial si se specifica locul de munca din strainatate, plata unei diurne reglementata de HG nr. 518/95, precum și faptul ca *”plata veniturilor obtinute de salariat, lei sau euro, se va face o data pe luna in perioada 15-25 ale lunii pentru activitatea prestata in luna anterioara”*.

Pentru muncitorii trimisi sa isi desfasoare activitatea in afara Romaniei, societatea nu a pus la dispozitie documente incheiate cu acestia in care sa se precizeze concret care este suma platita ca diurna pe zi sau cuantumul venitului lunar platit in euro.



De asemenea, societatea pentru munca în strainatate (în alte țări decât Italia) a plătit angajaților un salariu în lei, cuantumul acestuia fiind începând cu **00.00.2015** la nivelul salariului minim din țara în care erau trimisi.

Sumele plătite acestor salariați sunt diferite față de cele stipulate în contractul individual de muncă, pentru salariul plătit în lei nefiind emise decizii sau alte documente de aducere la cunoștința beneficiarului de venit.

În documentele întocmite la angajare (contractul individual de muncă) și în cele întocmite ulterior, nu sunt prevăzute:

-date privind locația de desfășurare a activității salariaților trimisi în strainatate;

-salariul plătit în state din UE precum și alte elemente constitutive ale veniturilor salariale.

În contractele individuale de muncă precum și în actele adiționale încheiate nu se regăsește cuantumul salariului pe care societatea îl plătește după data de **00.00.2015** salariaților care se deplasează în Olanda, Belgia, Germania și Anglia.

Nu există nicio clauză în contracte în care se menționează că salariații care se deplasează în strainatate vor avea un salariu în lei fluctuant de la o perioadă la alta, respectiv mai mic pentru perioada cât vor lucra în România și mai mare pentru perioada cât vor fi plecați din țară.

-prestațiile în bani și/sau în natură aferente desfășurării activității în străinătate.

Din documentele puse la dispoziție de societate, organele de inspecție fiscală au constatat două modalități de evidențiere a cheltuielilor privind forța de muncă trimisă să lucreze în strainatate și a obligațiilor datorate către bugetele statelor aferente acestora:

#### 1. Declararea sediului permanent în Italia

Conform Certificatului constatator emis de Registrul Comerțului, Camera de Comerț, Industrie, Artizanat și Agricultură din Venezia Giulia Italia, sediul secundar al **X** are ca obiect de activitate declarat *"lucrări de dulgherie metalică și non metalică chiar și la nave, lucrări de întreținere și reparare a navelor"*.

Societatea a suportat pentru angajații trimiși să desfășoare activitatea în Italia, contravaloarea transportului de la domiciliul din România până la locul de cazare din Italia, cazarea în Italia și transportul intern.

Pentru plata acestor angajați societatea a întocmit un stat în lei (la nivelul salariului minim pe economie în România) care s-a întocmit la sediul societății în România pentru care societatea a calculat și virat în România impozitul pe salariu și contribuțiile sociale prevăzute de Codul fiscal.

Pentru munca in Italia societatea a calculat la sediul permanent declarat in Italia si a platit un venit in euro pentru care a calculat si virat in Italia impozitul pe venit.

Pentru aceste venituri platite la sediul permanent, societatea nu a calculat si nu a declarat la sediul permanent obligatiile privind asigurarile sociale (neavand aceasta obligatie fata de bugetul statului italian).

Societatea desi a solicitat si obtinut de la Casa Nationala de Pensii Publice Romania certificatul A1, nu a calculat si declarat contributiile cu asigurarile sociale obligatorii in Romania.

Din verificarea platilor efectuate catre salariatii care au desfasurat activitatea in strainatate a rezultat faptul ca, societatea a aplicat tratamente diferite pentru angajatii trimisi sa desfasoare activitatea in Italia unde are declarat sediu permanent fata de angajatii care au lucrat in celelalte state UE.

Astfel, pana in anul 2015, societatea a platit un salariu minim pe economie in Romania iar pentru munca in strainatate a platit sume in euro pe care nu le-a impozitat in Romania.

Incepand cu **00.00.2015** societatea a utilizat doua regimuri diferite de salarizare, in functie de locul deplasarii, Italia sau celelalte tari din UE.

Pentru angajatii care au desfasurat activitatea in Italia remunerarea s-a realizat astfel:

-salariul platit in moneda europeana pentru munca prestata in Italia, denumita in mod eronat «diurna», diferita de la un salariat la altul si de la o luna la alta pentru acelasi salariat.

Pentru aceste venituri platite angajatilor care au lucrat in Italia societatea a pus la dispozitie state intocmite la punctul de lucru declarat in Italia si fise fiscale privind declararea veniturilor la sediul permanent, retinerea impozitului pe venit si virarea acestuia catre organele abilitate din Italia.

Pentru aceste sume societatea nu a retinut si nu a virat contributiile sociale obligatorii catre autoritatea din Italia si nici din Romania.

-salariul acordat in Romania in lei , la nivelul salariului minim in baza contractelor de munca pentru care s-au intocmit state in Romania, pentru care societatea a evidentiat si declarat in Romania impozit pe salariu si contributiile sociale obligatorii.

Pentru muncitorii care au lucrat in Italia societatea a platit in Romania salariul in lei, la nivelul salariului minim, iar in Italia a platit acestor salariatii venituri in euro, in quantum diferit de la un salariat la altul si de la o luna la alta, chiar si pentru acelasi salariat.

Obligatiile datorate catre bugetul de stat declarate in Romania au fost constituite la nivelul salariului minim pe economie.

Pentru veniturile platite in euro, cu mult mai mari decat cele in lei, societatea a declarat impozitul pe venit la sediul permanent, iar obligatiile privind asigurarile sociale nu au fost declarate in Romania.

2. Derularea de contracte cu parteneri din alte state membre UE (Belgia, Olanda, Germania, Anglia), pentru care societatea nu a declarat punct de lucru, sediu permanent in statele respective si nu a virat nicio obligatie fiscala catre bugetele acestor state.

S-a constatat ca societatea a intocmit contracte individuale de munca si actele aditionale, continand aceleasi clauze contractuale ca si in cazul contractelor incheiate cu salariatii care desfasoara activitatea in Italia.

S-a constatat că in majoritatea cazurilor personalul a fost angajat in societate si in perioada imediat urmatoare a fost incheiat actul aditional, in care este stipulat faptul ca angajatul va pleca in strainatate pentru a desfasura activitatea.

Societatea nu a incheiat niciun document cu salariatii din care sa rezulte cuantumul veniturilor platite in euro.

Salariatii au fost trimisi pentru un numar de luni dupa care s-a incheiat un alt document in care s-a acordat concediu fara plata si apoi s-a continuat activitatea in aceste tari sau au fost trimisi sa lucreze in Italia.

Pentru angajatii care au desfasurat activitatea in aceste tari societatea nu a efectuat viramente catre bugetul tarilor respective privind impozitul pe veniturile platite salariatilor si nici asigurarile sociale.

Au fost intocmite state in Romania pentru salariul acordat in lei din care rezulta ca salariatii au primit un salariu in Romania pana in data de **00.00.2015** la nivelul salariului minim pe economie, dupa aceasta data salariatii primind un salariu mai mare fata de cel minim din Romania.

Sumele acordate in euro au fost platite prin banca, iar in cazul avansurilor, s-au efectuat plati în numerar.

Veniturile platite pentru o zi difera de la un salariat la altul si de la o luna la alta pentru acelasi salariat.

Pentru venitul platit in euro, societatea nu a calculat impozit pe venit si nici asigurari sociale.

Pentru muncitorii care au lucrat in Olanda, Belgia, Germania, Anglia societatea pana la data de **00.00.2015** a intocmit stat in lei cu stabilirea tuturor obligatiilor catre bugetul de stat si concomitent a platit acestor angajati venituri in euro pentru deplasarea in strainatate pe care societatea le-a denumit «diurne de deplasare» si nu a calculat impozit si contributii aferente.

Incepand cu **00.00.2015**, pentru salariatii care s-au deplasat in aceste tari, societatea a intocmit stat în lei, cu salariul la nivelul salariului minim obligatoriu din tara respectiva si suplimentar, pentru deplasare a platit in

euro un venit pentru care nu a calculat impozitul pe venit si asigurarile sociale.

Organele de inspectie fiscala au mentionat spre exemplificare situatia angajatilor **2, 3 și 4**.

In ceea ce priveste angajatul **1**, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

-angajatul **1** este actionar al societatii cu o detinere de 35% din partile sociale;

-conform contractului individual de munca nr.**000/2014** acesta detine functia de asistent manager, salariul de baza lunar brut fiind de **000 lei** , fara alte elemente salariale acordate;

-potrivit minutei incheiata in data de **00.00.2014** angajatul este informat ca incepand cu data de **00.00.2014** salariul este de **000 lei** ;

-potrivit actului aditional incheiat in data de **00.00.2016** începand cu **00.00.2016**, salariul brut este de **000 lei** ;

-la deplasarea in strainatate s-au incheiat acte aditionale cu salariatul in care este specificat că diurna salariatului este reglementata de HG nr. 518/95, plata salariului fiind efectuata în lei, iar diurna in euro;

-societatea nu a prezentat documente in care sa fie stipulat cuantumul diurnei acordata acestui angajat;

-salariatul **1** a fost detasat incepand cu luna februarie 2016 sa desfasoare activitatea in Italia la sediul permanent;

-pentru acest angajat s-a intocmit stat in Romania in care este menționat salariul de incadrare in suma de **000 lei** , pentru care societatea a calculat si declarat impozitul pe venit si asigurarile sociale;

-pentru deplasarea in Italia angajatul a primit lunar si suma de **000 euro**, indiferent de numarul de zile din luna, pentru care, impozitul pe venit a fost declarat in Italia, contributiile sociale nefiind calculate si declarate in Romania;

-în perioada **00.00.2012-00.00.2016** angajatul **1** a fost trimis in delegatie, in diverse perioade, in alte tari decat Italia;

-pentru aceste deplasari a beneficiat de un alt regim fata de deplasarile in Italia, fiind platit in tara cu un salariu de incadrare stabilit prin contractul de munca, iar pentru zilele aflate in delegare primind o diurna zilnica stabilita pentru personalul TESA la nivelul celei prevazuta de legislatia in vigoare (2,5 ori diurna legala);

-potrivit notei explicative, la intrebarea cum se explica suma cu mult mai mare acordata acestui angajat pentru deplasarea in Italia cu titlu de diurna, fata de sumele acordate salariatilor TESA (**000 euro** fata de **000 euro**), reprezentantul societatii a explicat ca pentru deplasarile efectuate intre santierele din Italia si locatia sediului permanent, angajatul s-a folosit

de autoturismul personal **CT 00 000**, conform contractului de comodat nr.**000/2014**, notei lunare de rambursare kilometrica inregistrata la sediul permanent si tabelului ACI agreat de legea Italiana, fiind alocati **000 eurocenti** per km.

Organele de inspecție fiscală au constatat din documentele prezentate de societate, aferente deplasării salariatului **1**, faptul că societatea nu a prevăzut în contractele de muncă și actele adiționale, cuantumul prestațiilor suplimentare în bani privind clauza de mobilitate, iar în actul adițional încheiat pentru plecarea în străinătate, este stipulat faptul că societatea asigură transportul cu avionul, și nu este prevăzut că salariatul se va deplasa cu autoturism, ca și se va pune la dispoziție un autoturism pentru deplasare și nici nu este stipulată o sumă acordată pentru cheltuieli de transport.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că venitul primit în euro de angajatul **1** pentru deplasarea în Italia nu se justifică cu documente pentru rambursarea unor cheltuieli de transport, acestea reprezentând venit impozabil pentru care are obligația plății contribuțiilor sociale obligatorii în România.

Astfel, s-a constatat că societatea a plătit sume de bani nete salariaților cu titlu de "diurna" sau "indemnizație de delegare", care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul Olandei, Belgiei, Germaniei, Marii Britanice, în valoare totală de **000 lei**.

Organele de inspecție fiscală, prin Decizia de impunere nr.**000/2019** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2019**, în temeiul art. 55 alin. (1) și art. 58 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 59 alin. (1) și art. 76 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, au calculat o bază impozabilă pentru calculul impozitului pe venit în suma totală de **000 lei** și un impozit aferent în suma de **000 lei**.

Totodată, în temeiul art. 296<sup>18</sup> alin.(3) lit. e) și art. 296<sup>5</sup> alin. (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în temeiul art. 202, art. 203 alin. (1) și art. 204 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, a fost stabilită o bază suplimentară în suma de **000 lei**, careia îi corespunde o contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în suma de **000 lei**.

În temeiul, art. 296<sup>18</sup> alin. (1) și alin.(3) lit. c) și art. 296<sup>5</sup> alin. (2<sup>1</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în temeiul art. 193 alin. (1), art. 194, art. 195 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, a fost stabilită o bază suplimentară în suma de **000 lei**, careia îi

corespunde o contributie pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice în suma de **000 lei** .

În temeiul art. 296<sup>5</sup> alin. (1), art. 296<sup>18</sup> alin. (1) și alin.(3) lit. a<sup>1</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în temeiul art. 140, art. 146 alin. (1) și art. 155 alin. (1) lit. a) și h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, a fost stabilită o baza suplimentara în suma de **000 lei** , careia ii corespunde o contributie de asigurari sociale datorata de angajator în suma de **000 lei** .

În temeiul art. 296<sup>3</sup> lit. a) si b), art .296<sup>4</sup> alin(1) lit.a) si lit.u), art.296<sup>18</sup> alin. (1), alin (3) lit. a<sup>1</sup>) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si art.136 lit.a), art.138 lit. a), art.139 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 227/ 2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, a fost stabilită o baza suplimentara în suma de **000 lei** careia ii corespunde o contributie individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurați în suma de **000 lei** .

În temeiul art.296<sup>3</sup> lit.e) si lit.g), art. 296<sup>5</sup> alin.(2), art.296<sup>18</sup> alin. (1), alin (3) lit.b<sup>2</sup>), din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art.155 alin. (1) lit.a), art.156 lit.b), art.158 alin. (1) din legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, a fost stabilită o baza suplimentara în suma de **000 lei** , careia ii corespunde o contributie pentru asigurari de sanatate datorata de angajator în suma de **000 lei** .

În temeiul art.296<sup>3</sup> lit.a), art. 296<sup>4</sup> alin.(1) lit.a) si u), art. 296<sup>18</sup> alin. (1), alin. (3) lit.b<sup>1</sup>) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art.155 alin.(1) lit. a), art. 156 lit. a), art.157 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, a fost stabilită o baza suplimentara în suma de **000 lei** careia ii corespunde o contributie pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurați în suma de **000 lei** ,

În temeiul art. 296<sup>3</sup> lit.e), art. 296<sup>5</sup>, art. 296<sup>18</sup> alin. (1), alin. (3) lit. d<sup>2</sup>) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art.184 lit. b), art.185 alin. (1), art.186 lit. b) si art.188 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, a fost stabilită o baza suplimentara în suma de **000 lei** careia ii corespunde o contributie de asigurari pentru somaj datorata de angajator în suma de **000 lei** .

În temeiul art. 296<sup>3</sup> alin. (1) lit.a) si lit.e), art .296<sup>5</sup> alin. (3), art. 296<sup>18</sup> alin. (1) și alin. (3) lit.d<sup>1</sup>) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art.185 alin. (1), art.186 lit.a), art.187 alin. (1) lit.a) din legea 227/ 2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, a fost stabilită o baza suplimentara în

suma de **000 lei** careia îi corespunde o contribuție individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați în suma de **000 lei**.

În temeiul art. 296<sup>3</sup> lit. e), art. 296<sup>5</sup> alin. (4), art. 296<sup>18</sup> alin. (1), alin. (3) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 211, art. 210 alin. (1), art. 212 alin. (1) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, a fost stabilită o bază suplimentară în suma de **000 lei** careia îi corespunde o contribuție a angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în suma de **000 lei**.

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. **000/2019** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice C, în temeiul art. 98 lit. c) și art. 173 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au fost calculate obligațiile fiscale accesorii în suma de **000 lei**, reprezentând:

-**000 lei** - dobânzi aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;

-**000 lei** - penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;

-**000 lei** - dobânzi aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;

-**000 lei** - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;

-**000 lei** - dobânzi aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;

-**000 lei** - penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;

-**000 lei** - dobânzi aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;

-**000 lei** - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;

-**000 lei** - dobânzi aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;

-**000 lei** - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;

-**000 lei** - dobânzi aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;

-**000 lei** - penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;

-**000 lei** - dobânzi aferente contribuției angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;

-**000 lei** - penalități de întârziere aferente contribuției angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;

-**000 lei** - dobânzi aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;

-**000 lei** - penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;

-**000 lei** - dobânzi aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

-**000 lei** - penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

-**000 lei** - dobânzi aferente contribuției angajatorului pentru concedii și indemnizații;

-**000 lei** - penalități de întârziere aferente contribuției angajatorului pentru concedii și indemnizații;

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.**000/2019** emisă de organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice C, în temeiul art.98 lit.c) și art.181 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, s-au calculat penalități de nedeclarare a obligațiilor fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.**000/2019**, în sumă de **000 lei**.

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.**000/2019** emisă de organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice C, în temeiul art.98 lit.c) și art.181 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, s-au calculat penalități de nedeclarare a obligațiilor fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.**000/2019**, în sumă de **000 lei**.

Documentul prin care s-au individualizat obligațiile de plată principale este reprezentat de Decizia de impunere nr.**000/2019**.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:**

#### **A. Aspecte procedurale:**

**1. Referitor la argumentul societății privind depășirea dublului duratei maxime legale pentru desfasurarea inspecției fiscale, acesta**



**nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere următoarele:**

Potrivit prevederilor art.126 alin.(1) lit.b) și alin.(2), art.127 alin.(7), art.130 alin.(4), art.131 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

*“Art. 126 Durata efectuării inspecției fiscale*

*(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:*

*a) 180 de zile pentru contribuabilii mari, precum și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;*

*b) 90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;*

*(2) În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor Art.117 alin. (1).”*

*“Art. 127 Suspendarea inspecției fiscale*

*(7) Perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia”.*

*“Art. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat*

*(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept”.*

*“Art. 131\*) Rezultatul inspecției fiscale*

*(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.(...)*

*(5) Deciziile prevăzute la alin. (4) se emit în termen de cel mult 25 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.”*

Din analiza prevederilor legale, mai sus explicitate, se reține că inspecția fiscală nu poate fi mai mare de 90 de zile în cazul contribuabililor mijlocii, respectiv 180 de zile pentru contribuabilii care prezintă sedii secundare, indiferent de mărime, iar perioada în care inspecția fiscală este suspendată nu este inclusă în calculul acesteia.

Totodată, data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală, în condițiile în care deciziile de impunere care au la bază

raportul de inspecție fiscală, se emit în cel mult 25 de zile lucrătoare de la data discuției finale.

De asemenea, potrivit doctrinei, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatarei.

În acest sens s-a pronunțat și Curtea de Apel București prin Sentința civilă nr.**000/2014**, rămasă definitivă prin nerecurare.

Societatea susține că dublul duratei legale de efectuare a inspecției fiscale (180 zile) a fost depășit și prin urmare organele de inspecție fiscală nu mai aveau dreptul de a emite decizie de impunere *"fără a prezenta importanța perioadele de suspendare a inspecției fiscale, dat fiind ca textul de lege face trimitere strict la perioadele prevazute la alin. (1) iar nu la condițiile privind durata efectuării inspecției fiscale"*, respectiv *"[...] dublul duratei de efectuare a inspecției fiscale trebuie considerat depășit indiferent de existența unor perioade de suspendare a inspecției fiscale."*

Din actele aflate la dosarul cauzei reiese ca prin Avizul de inspecție fiscală nr.**000/2018**, societatea a fost instiintata ca va face obiectul unei inspecții fiscale începând cu data de **00.00.2018**.

Prin adresa nr.**000/2018** emisa de **X**, înregistrată la organele de inspecție fiscală sub nr.**000/2018**, se solicita *"amanarea inspecției fiscale pentru o perioada de minim 30 zile, datorita faptului ca sunt programate concedii de odihna ale personalului angajat si sunt programate deplasari in strainatate ale actionarilor si administratorului"*.

Cu adresa nr.**000/2018**, a fost transmisă către societate Decizia de amanare a datei de începere a inspecției fiscale prin care se precizează ca *"data de incepere a inspecției fiscale va fi data de 00.00.2018"*.

Inspectia fiscală a fost începută în data de **00.00.2018**, fiind consemnata la poziția 3 în Registrul unic de control seria A **0000000**, așa cum rezulta din datele de la pagina 2 din Raportul de inspecție fiscală nr. **000/2019**.

Deoarece pentru salariații evidențiați la sediul permanent din Italia nu exista o centralizare a veniturilor primite pe fiecare salariat și pe luni calendaristice, iar pentru salariații care au desfășurat activitatea în alte țări UE nu s-a putut determina care sunt veniturile totale primite de fiecare salariat (salariu de încadrare conform contractului individual de muncă la care se adaugă sumele primite cu titlu de diurnă) în fiecare luna supusa

controlului, organele de inspecție fiscală au întocmit Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală cu termen de ducere la îndeplinire **00.00.2018**.

Pentru ducerea la îndeplinire a Dispoziției de măsuri a fost emisă Decizia de suspendare nr.**000/2018**, transmisă societății cu adresa nr.**000/2018**, perioada de suspendare fiind **00.00.2018-00.00.2018**.

Prin adresa nr.**000/2018** emisă de **X** și înregistrată la organele de inspecție fiscală sub nr.**000/2018**, se solicită *"amanarea termenului de aducere la îndeplinire a Dispoziției de măsuri, pentru data de **00.00.2018**"*.

Prin adresa nr.**000/2018**, organele de inspecție fiscală au comunicat societății ca termenul rămâne neschimbat.

Societatea a dus la îndeplinire Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.**000/2018**, depunând atât pe adresa de e-mail a instituției cât și în format fizic documentele întocmite, înregistrate sub nr.**000/2018**.

Cu adresa nr.**000/2018**, organele de inspecție fiscală au transmis societății *"Comunicarea reluării inspecției fiscale nr.**000/2018**, potrivit căreia inspecția fiscală urma să fie reluată începând cu data de **00.00.2018***.

Instiintarea privind discuția finală a fost transmisă pe adresa de e-mail a societății la data de **00.00.2019** împreună cu Proiectul de raport de inspecție fiscală, comunicându-se totodată că pe data de **00.00.2019**, va avea loc discuția finală asupra constatarilor și consecințelor fiscale.

Prin urmare, se reține că inspecția fiscală a început la data de **00.00.2018** fiind înscrisă la poziția nr.3 din Registrul unic de control și s-a desfășurat până la data de **00.00.2019**, data discuției finale (231 zile).

De asemenea, în perioada **00.00.2018 – 00.00.2018** (83 zile) inspecția fiscală a fost suspendată potrivit Deciziei nr.**000/2018**.

Ca urmare, neluând în considerare perioadele în care inspecția fiscală a fost suspendată și ținând cont că **X** face parte din categoria contribuabililor mijlocii, durata inspecției a fost de 148 zile care nu este mai mare de 180 de zile, respectiv dublul perioadei, astfel că termenul de decădere prevăzut de art.126 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv, cel de 180 de zile, nu a fost depășit, organele de inspecție fiscală emițând în termenul legal decizia de impunere contestată.

**2. În ceea ce privește argumentul societății contestat referitor la neaplicarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.6 din Codul de procedură fiscală în sensul că nu au consemnat în scris motivele pentru care nu au luat în considerare opinia prealabilă emisă de Biroul de Asistență pentru Contribuabili Mijlocii din cadrul**

**AJFP C**, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere următoarele:

Potrivit art. 6 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.”*

Din analiza textului de lege mai sus citat rezultă că organul de inspecție fiscală are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu a luat în considerare opinia emisă în prealabil doar în situația în care constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului și informațiile avute în vedere la emiterea opiniei.

Or, așa cum rezultă din actele aflate la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală, adresa nr.**000/2018** a Biroului de Asistență pentru Contribuabili Mijlocii din cadrul AJFP C precum și adresa nr.**000/2019** a AJFP C, organul de inspecție fiscală a făcut aplicațiunea tocmai a dispozițiilor legale invocate în cuprinsul opiniei scrise la care face referire societatea contestatară astfel încât nu putem vorbi despre o încălcare a prevederilor art.6 alin.1, nefiind o situație diferită de între situația de fapt fiscală a contribuabilului și conținutul punctului de vedere, respectiv temeiurile legale invocate în cuprinsul acestuia.

## **B. Aspecte de fond:**

### **1. Referitor la suma de 000 lei , reprezentând:**

- 000 lei** - impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor;
- 000 lei** - contribuții sociale;

**cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente sumelor de bani acordate salariaților angajați pentru a lucra în străinătate, în condițiile în care, din punct de vedere fiscal, aceste sume 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 fapt**, societatea **X** a încheiat contracte de prestări servicii cu beneficiari din țări membre UE, respectiv Italia, Germania, Olanda, Belgia și Anglia, serviciile constând în principal în executarea de lucrări de reparații nave, lucrări de sudură și lacătuserie la nave precum și fabricarea de construcții metalice și parti componente ale acestora.

Societatea a solicitat și obținut de la Casa Națională de Pensii publice «Certificatul A1 privind legislația aplicabilă în materie de securitate socială care se aplică titularului».

Pentru activitatea desfășurată în Italia societatea a deschis sediu permanent, iar salariații au primit un salariu în lei, la nivelul salariului minim pe economie în România, pentru care societatea a plătit obligațiile privind impozitul pe venit și asigurările sociale la bugetul de stat și sume denumite “diurne” în euro, pe care le-a declarat în Italia și pentru care a plătit impozit pe venit în Italia, fără să declare și să calculeze contribuții sociale în România.

Pentru salariații trimisi să lucreze în alte state decât Italia, până la data de **00.00.2015** societatea a plătit un salariu minim în țară, iar pentru munca în străinătate a plătit salariu în euro, pentru care societatea nu a plătit contribuțiile sociale în România.

Începând cu **00.00.2015**, salariații au primit un salariu în România în lei, majorat la nivelul salariului minim din țară în care au fost trimisi, pentru care societatea a calculat contribuțiile sociale și suplimentare, un venit în euro, pentru care societatea nu a calculat și declarat impozit pe venit și contribuții sociale.

Organele de inspecție fiscală în temeiul art. 55 alin. (1) și art. 58 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 59 alin. (1) și art. 76 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au calculat un impozit pe venitul din salarii și asimilate salariilor suplimentare în suma de **000 lei**, iar în temeiul art. 296<sup>18</sup> respectiv art. 136 – 212 din aceleași acte normative, au calculat obligații suplimentare de plată de natură contribuțiilor sociale în suma de **000 lei**, întrucât au constatat că sumele de bani

acordate de societate salariatilor angajati pentru a lucra in strainatate, din punct de vedere fiscal, nu reprezinta indemnizatii de delegare/detasare, fiind in conformitate cu legislatia fiscala din Romania si jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene, drepturi salariale, în condițiile în care:

-activitatea desfasurata in afara Romaniei pe durata misiunii temporare nu reprezinta delegare, pentru care angajatul primeste o diurna zilnica in strainatate;

-lucratorul temporar, in prealabil, nu a avut un loc de munca la societatea care l-a angajat in Romania.

**În drept**, pentru perioada **00.00.2013 – 00.00.2015** sunt aplicabile dispozițiile art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

*“Definirea veniturilor din salarii*

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

*(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:*

*[...]*

*k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.*

*[...],”*

coroborat cu pct.106 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

*“106. Venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o lună conform art. 55 alin. (1) - (3) din Codul fiscal de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate”.*

Pe perioada **00.00.2016 – 00.00.2017** sunt aplicabile prevederile 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.”*

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 natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2019** în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.**000/2019** și a actelor aflate la dosarul cauzei au rezultat următoarele:

Societatea a încheiat contracte de prestari servicii constand in executarea de lucrari reparatii nave, lucrari sudura si lacatuserie la nave, fabricarea de constructii metalice si parti componente ale acestora, precum și furnizarea de personal pentru executarea de toate tipurile de sudura, strunjire, asamblare si constructive, cu beneficiari din tari membre UE, respectiv Italia, Germania, Olanda, Belgia si Anglia.

In contractele incheiate cu partenerii din aceste tari se regasesc urmatoarele clauze: obiectul contractului sau descrierea lucrarilor, termen de executie, conditii de plata, conditii de facturare, obligatiile partilor, alte clauze specifice fiecarui contract.

In facturile intocmite in baza acestor contracte sunt inscrite la obiectul facturarii «lucrarile executate conform contractului» functie de fiecare contract. In unele facturi sunt redade coduri de lucrari cu denumirea acestora.

Spre exemplificare se rețin urmatoarele contracte:

-**A** in calitate de beneficiar - Contract prestari servicii nr.**00/16** din **00.00.2016** in care furnizor este **X** avand obiect al serviciilor viitoare posibile lucrari atribuite de **A** legate de constructii blocuri diverse precum si lucrari in continuare legate de contractul existent care se deruleaza avand ca antreprenor principal **B** pentru lucrarile ce se vor derula in Santierul naval.

In sarcina furnizorului este prevazuta realizarea manoperei, echipamente pentru personal, autorizatii, aprobari.

In sarcina beneficiarului este prevazut: materiale, energie electrica, utilaje.

-contractul incheiat de **X** in calitate de furnizor cu **C** în calitate de beneficiar de lucrari. Obiectul contractului consta in reparatii nave ancorate in Antwerp precum si reparatii nave pentru nave in navigatie (oriunde in lume).

Furnizorul va efectua lucrarile cu angajati proprii calificati. Furnizorul va numi o persoana centrala de comunicare pentru conducerea sa.

Sunt prevazute obligatiile furnizorului privind respectarea termenelor lucrarilor, a calitatii acestora, a prezentei personalului propriu, mod de desfasurare a activitatii personalului precum si a platii impozitelor legate de salariati.

-contractul nr.**00/2016** incheiat de compania **D** in calitate de beneficiar si **X** in calitate de subcontractor, care are ca obiect furnizarea de personal de catre acesta pentru executarea de toate tipurile de sudura, strunjire, asamblare si constructive.

-contractul nr.**00/2013** incheiat cu **E** in calitate de beneficiar avand ca obiect executarea de lucrari de sudura si vopsire a diferitelor constructii. Plata este stabilita la cap.5 din contract, pct.5.1.1. este in scris "*Rata*



*aplicabila va fi de 00 euro/ora pentru schimbul de zi si 00 euro/ora pentru schimbul de noapte”*

Prin urmare, se reține ca societatea, in calitate de prestator de servicii, a angajat muncitori in Romania pe care i-a trimis in tarile membre pentru realizarea lucrarilor incheiate direct cu beneficiarul sau in calitate de subcontractor cu obligatia de punere la dispozitie de personal calificat in anumite meserii cu obligatia de a suporta toate cheltuielilor legate de forta de munca.

Cu privire la forta de munca, se reține ca pentru executarea contractelor, **X** a angajat forta de munca calificata, respectiv persoane fizice rezidente in Romania, evidentiind plata salariilor catre acestia prin state de plata in lei, precum si state de diferente de salarii platite in moneda europeana denumite «diurna».

Pentru angajatii trimisi sa desfasoare activitatea in strainatate, **X** a prezentat contracte de munca individuale incheiate cu salariatii, in care sunt specificate conditiile de angajare.

Din analiza contractelor de munca individuale incheiate cu salariatii, se reține ca salariul pentru aceste persoane este stabilit in lei, la nivelul salariului minim pe economie și conține și alte elemente constitutive, respectiv diurna in euro.

Din modul de completare a contractului individual de munca se reține ca societatea a specificat ca loc de desfasurare a activitatii santierul, fara a specifica locatia.

La capitolul salarizare, societatea a menționat ca element constitutiv al salarizarii, diurna acordata in lei fara insa a specifica marimea acesteia.

Din analiza modului de derulare a unor contracte de munca, respectiv perioadele lucrate in Romania si cele in afara tarii, a rezultat ca, majoritatea salariatilor s-au angajat fara a lucra in Romania, acestia fiind trimisi sa lucreze exclusiv pentru contractele derulate cu parteneri din afara Romaniei.

Pentru perioadele in care salariatii nu au desfasurat activitatea in tarile respective, aceștia s-au aflat în concedii sau au incetat derularea contractului de munca.

Pentru deplasarea in strainatate societatea a incheiat acte aditionale la contractele individuale de munca în care a fost modificat locul de munca stabilit initial si s-a specificat locul de munca in strainatate.

Tot în actele aditionale este specificat la cap.V, art.4, plata unei diurne reglementata de HG nr. 518/95, iar la art.5 este menționat ca *”Plata veniturilor obtinute de salariat, lei sau euro, se va face o data pe luna in perioada 15-25 ale lunii pentru activitatea prestata in luna anterioara”*.

Pe perioada delegarii, pentru salariatii care au prestat servicii in strainatate s-au obtinut certificate A1, care atesta calitatea de angajat

detasat si se mentioneaza ca legislatia aplicabila cu privire la contributiile sociale datorate este cea din Romania (asigurare pentru pensie, accidente de munca si boli profesionale, asigurari sociale de sanatate).

Spre exemplificare se reține contractul de munca incheiat cu **4**, toate celelalte avand format si prevederi contractuale similare, astfel:

1.Contract individual de munca nr.**000/2015**, in care se stipuleaza: Inceperea activitatii din **00.00.2015**.

2.Act aditional nr.**0** la contract de munca **000/2015** comunicat salariatului prin minuta de informare din **00.00.2015** prin care se comunica faptul ca incepand cu **00.00.2016** se schimba locul desfasurarii activitatii, acesta fiind din data respectiva in strainatate.

Din prevederile actului aditional se reține:

Cap IV. Salariatul isi va desfasura activitatea in strainatate pe o perioada de 4 luni respectiv in perioada **00.00.2016-00.00.2016**.

Cap V art.4. Diurna salariatului este regelementata de HG nr. 518/95.

Art.5 Plata veniturilor obtinute de salariat, **000 lei** sau euro, se va face odata pe luna, in perioada 15-25 ale lunii, pentru activitatea prestata in luna anterioara.

Art.6. Plata salariatului se va face in lei, prin virament bancar, iar diurna va fi platita in moneda euro tot prin virament bancar.

Art. 7. Normarea muncii se va face tinand cont strict de lucrul efectiv prestat si nu de simpla prezenta neproductiva la programul de lucru.

3.Act aditional din **00.00.2016**: incepand cu **00.00.2016** activitatea se desfasoara la Tulcea; se modifica si salariul de incadrare de la **000 lei /luna** la **000 lei /luna**.

4.Minuta de informare din **00.00.2016** prin care este informat ca incepand cu **00.00.2016** se schimba locul de munca conform Act aditional nr.**0** in care se prevede:

Art.3. Salariatul isi va desfasura activitatea in strainatate pe o durata de 2 (doua) luni, respectiv de la **00.00.2016** pana la data de **00.00.2016**.

Art.4. Diurna salariatului este reglementata de HG nr. 518/95.

5. Act aditional nr.**00/2016**

Art.3 salariatul isi va desfasura activitatea in strainatate pe o durata de 6 luni respectiv de la **00.00.2016** pana la data de **00.00.2016**.

6.Act aditional nr. **00/2017**

Cap.III, art.1 este prevazut ca, salariatul isi desfasoara activitatea in strainatate pe o durata de 6 luni, respectiv de la data **00.00.2017** pana la data de **00.00.2017** în Italia.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se rețin doua modalitati de evidentiere a cheltuielilor privind forta de munca trimisa sa lucreze in strainatate si a obligatiilor datorate catre bugetele statelor aferente acestora:

## 1.Declararea sediului permanent in Italia

Pentru derularea contractelor cu partenerii din Italia, societatea a procedat la declararea sediului permanent, fiind aplicabile prevederilor art.8 din Codului fiscal precum si a prevederilor Legii nr. 28/2016 privind ratificarea Conventiei dintre Romania si Republica Italiană pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si prevenirea evaziunii fiscale.

Conform Certificatului constatator emis de Registrul Comertului, Camera de Comert, Industrie, Artizanat si Agricultura din Venezia Giulia Italia, sediul secundar in localitatea Monfalcone are ca obiect de activitate declarat "lucrari de dulgherie metalica si non metalica chiar si la nave, lucrari de intretinere si reparare a navelor".

Societatea a efectuat lucrari de intretinere si reparare a navelor conform contractelor comerciale incheiate cu partenerii, a intocmit evidenta contabila a operatiunilor derulate la sediul permanent si a depus bilanturile contabile la autoritatea din Italia.

Pentru angajatii trimisi sa desfasoare activitatea in Italia societatea a suportat contravaloarea transportului de la domiciliul din Romania pana la locul de cazare din Italia, cazarea in Italia si transportul intern (de la domiciliu la locul de munca cu documente justificative prezentate de salariati).

Societatea, pentru acesti angajati, a solicitat si obtinut de la Casa Nationala de Pensii Publice Romania «Certificatul A1 privind legislatia aplicabila in materie de securitate sociala care se aplica titularului».

Pentru angajatii care au desfasurat activitatea in Italia, remunerarea s-a realizat astfel:

-salariul platit in moneda euro pentru munca prestata in Italia, denumita de societate «diurna», diferita de la un salariat la altul și de la o luna la alta pentru acelasi salariat.

Pentru aceste venituri platite angajatilor care au lucrat in Italia societatea a pus la dispozitie state intocmite la punctul de lucru declarat in Italia si fise fiscale privind declararea veniturilor la sediul permanent, retinerea impozitului pe venit si virarea acestuia catre organele abilitate din Italia.

Pentru aceste sume societatea nu a retinut si nu a virat contributiile sociale obligatorii catre autoritatea din Italia si nici din Romania.

-salariul acordat in Romania in lei, la nivelul salariului minim, in baza contractelor de munca pentru care societatea a intocmit state in Romania și a evidentiat si declarat in Romania impozit pe salarii si contributiile sociale obligatorii.

Spre exemplificare a modului de calcul si de plata a salariului angajatilor trimisi sa desfasoare activitatea in Italia, se reține situația urmatorilor angajati:

**4**– Iacatus, in luna **00** 2014 a primit un salariu brut in lei (stat in Romania pentru care societatea a declarat obligatiile catre bugetul de stat privind salariul platit) in suma de **000 lei** si un salariu platit pentru munca in strainatate in euro in suma de **000 euro**, echivalentul a **000 lei** (31 zile), venit declarat la sediul permanent din Italia pentru care societatea a platit catre autoritatea italiana impozit pe alte venituri.

In Romania nu a declarat si nu a platit impozit pe venitul din salarii si contributi sociale.

**5**– Iacatus, in luna **00** 2014, a primit pentru un numar de 31 zile de lucru in Italia, suma de **000 euro**, venit diferit fata de cel primit de **4**.

**6**- sudor, în luna **00** 2016 a primit un salariu brut in lei (stat in Romania pentru care societatea a declarat obligatiile catre bugetul de stat privind salariul platit) in suma de **000 lei** si un salariu platit pentru munca in strainatate in euro, in suma de **000 euro**, echivalentul a **000 lei**, venit declarat la sediul permanent din Italia, pentru care societatea a platit catre autoritatea italiana impozit pe alte venituri.

In Romania societatea nu a declarat si nu a platit impozit pe venit sau contribuții sociale.

2. Derularea de contracte cu parteneri din statele membre, respectiv Belgia, Olanda, Germania, Anglia, pentru care societatea nu a declarat punct de lucru, sediu permanent in statele respective.

Fata de modul de derulare a acestor contracte, se rețin urmatoarele:

-societatea a intocmit aceleasi documente pentru deplasarea salariatilor ca si pentru cei trimisi in Italia, contractele individuale de munca si actele aditionale intocmite continand aceleasi clauze contractuale ca si in cazul contractelor incheiate cu salariatii care au desfasurat activitatea in Italia;

-în majoritatea cazurilor personalul a fost angajat in societate pentru ca in perioada imediat urmatoare să fie încheiat actul aditional in care este stipulat faptul ca angajatul, pentru a desfasura activitatea, va pleca in strainatate;

-societatea nu a incheiat niciun document cu salariatii din care sa rezulte cuantumul veniturilor platite in euro;

-salariatii au fost trimisi pentru un numar de luni, dupa care s-a incheiat un alt document prin care s-a acordat concediu fara plata si apoi s-a continuat activitatea in aceste tari sau au fost trimisi sa lucreze in Italia;

-pentru angajatii care au desfasurat activitatea in aceste tari societatea nu a efectuat viramente catre bugetul tarilor respective privind impozitul pe veniturile platite salariatilor si nici asigurarile sociale;

-au fost intocmite state in Romania pentru salariul acordat in lei din care rezulta ca salariatii au primit un salariu in Romania pana in data de **00.00.2015** la nivelul salariului minim pe economie, iar dupa aceasta data au primit un salariu mai mare fata de cel minim din Romania;

-pentru veniturile platite in euro, societatea nu a calculat impozit pe venit si nici asigurari sociale.

Spre exemplificare privind modul de calcul si plata a salariului angajatilor trimisi sa desfasoare activitatea in aceste tari, se reține situația salariatului **2** care în luna **00** 2016 a primit un salariu brut in lei (stat in Romania pentru care societatea a declarat obligatiile catre bugetul de stat privind salariul platit) in suma de **000 lei** si un salariu platit pentru munca in strainatate (**D**) in euro, in suma de **000** euro, echivalentul a **000 lei**, venitul nefiind declarat nici în Belgia si nici in Romania. Societatea nu a platit impozit pe venit si nici contribuții sociale.

De asemenea, se reține ca pentru muncitorii care au lucrat in Olanda, Belgia, Germania, Anglia societatea, pana la data de **00.00.2015**, a intocmit stat in lei, cu stabilirea tuturor obligatiilor catre bugetul de stat si concomitent a platit acestor angajati sume in euro pentru deplasarea in strainatate, denumite «diurne de deplasare», pentru care nu a calculat impozit si contributii aferente.

Incepand cu **00.00.2015**, pentru salariatii care s-au deplasat in aceste tari, pentru perioada deplasarii li s-a intocmit in lei stat cu salariul la nivelul salariului minim obligatoriu din tara respectiva si suplimentar, pentru deplasare s-a platit in euro un venit pentru care societatea nu a calculat impozitul pe venit si nici asigurarile sociale.

Tot spre exemplificare, privind modul de plata si calcul al contributiilor sociale se reține situația salariatului **4**, trimis sa desfasoare activitatea atat in Italia la sediul permanent, cat si intr-un alt stat in care societatea nu a declarat sediu permanent.

Astfel, pentru **4** s-a incheiat actul aditional la contractul individual de munca, in care este stipulat ca incepand cu data de **00.00.2016** este detasat sa desfasoare activitatea in Olanda.

Deși nu este stipulat salariul pe perioada detasarii, conform statului intocmit in lei, salariatul a primit in Romania un salariu brut in suma de **000 lei**, pentru care s-au calculat si declarat impozitul pe salarii si contributiile sociale.

Salariatul a mai primit venituri in euro in suma de **000** euro, echivalentul a **000 lei**, pentru care societatea nu a calculat si nu a declarat impozit pe venit si contributi sociale, nici in Romania si nici in Olanda.

Din luna **00** 2016 pana in luna **00** 2017 salariatul **4** a fost trimis sa desfasoare activitatea in Italia la punctul de lucru.

Statul intocmit in luna **00** 2016 arata ca salariul platit in Romania in lei este la nivelul salariului minim, respectiv **000 lei**, pentru care societatea a calculat si declarat in Romania impozitul pe salarii si contributiile sociale.

Pentru deplasarea in Italia angajatul a primit **000** euro, echivalentul a **000 lei** (din care cheltuieli de transport in suma de **00** euro), pentru care s-a intocmit stat la sediul permanent din Italia si s-a calculat impozit pentru alte venituri, datorat autoritatilor italiene.

In Romania nu s-au calculat si nici declarat asigurarile sociale obligatorii pentru veniturile platite in euro.

In mod similar, pentru celelalte luni de lucru in Italia s-a pastrat salariul de incadrare declarat in Romania la nivelul salariului minim pe economie, iar venitul platit in euro a fost diferit de la o luna la alta, neimpozitat in Romania.

In luna **00** 2017, **4** a fost trimis sa desfasoare activitatea in Olanda, societatea intocmind stat in lei cu un salariu de incadrare evidentiat in statul de salarii intocmit in Romania la nivelul celui din perioada in care a desfasurat activitatea in Olanda, venitul platit in euro fiind diferit de la o luna la alta, neimpozitat ca venit și pentru care nu s-au calculat obligatiile privind asigurarile sociale.

De asemenea, se reține ca in Romania pentru acest salariat s-au intocmit state cu salarii diferite chiar daca in contractul de munca si actele aditionale nu este specificat quantumul salariului, sumele cu care s-a majorat, respectiv diminuat salariul.

În consecinta, se reține ca societatea a platit salariatilor pentru munca desfasurata in strainatate venituri in euro, în quantum mult mai mare decât veniturile acordate în Romania, in mod similar pentru toate locatiile (Italia si celelalte tari).

Totodata, se reține ca pentru muncitorii care au lucrat in strainatate, in toate locatiile, veniturile în eruro acordate au fost in quantum diferit de la un salariat la altul, chiar daca au desfasurat activitatea la acelasi loc de munca si de la o luna la alta, chiar si pentru acelasi salariat, quantumul acestor venituri nefiind stipulat in niciun document incheiat in prealabil cu salariatii.

În ceea ce priveste regimul fiscal aplicabil societatea s-a comportat in mod diferit respectiv, in Italia a impozitat aceste venituri la locul de rezidenta al salariatilor (Italia) si a declarat impozitul catre autoritatile Italiene in timp ce pentru salariatii care au desfasurat activitatea in celelalte state iar rezidenta fiscala a acestora a fost stabilita in Romania, societatea nu a

impozitat veniturile acordate si nu a declarat catre autoritatea din Romania aceste impozite.

Cu privire la sumele de bani acordate salariatilor cu titlu de diurna/ indemnizatie de detasare, legislatia in materie (atat cea interna cat si cea comunitara) reglementeaza cadrul legal de acordare a acestora.

Astfel, legislatia interna, respectiv art. 42 – 48 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii precizeaza urmatoarele:

*“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 convenite 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 rezulta fara echivoc ca diurna reprezinta un drept care se cuvine unui salariat al carui loc de munca se modifica unilateral de catre angajator cu ocazia delegarii sau a detasarii.

Totodata, H.G. nr. 518/1995 privind unele drepturi si obligatii ale personalului român trimis în strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, actualizată prin Hotararea 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 strainatate i se acorda o indemnizatie zilnica în valuta, denumita diurna, în vederea acoperirii cheltuielilor de hrana, a celor marunte uzuale, precum si a costului transportului în interiorul localitatii în care isi desfasoara activitatea.

Salariu reprezinta contraprestatia muncii depuse de salariat în baza contractului individual de munca si este constituit din salariul de baza, indemnizatiile, sporurile, precum si alte adaosuri.

Conform Legii nr. 344/2006 privind detasarea salariatilor în cadrul prestarii de servicii transnationale, modificata și completată de Ordonanța de urgență a Guvernului nr.28/30.06.2015, "*salariul minim aplicabil pe teritoriul unui stat membru pentru salariatul detasat de pe teritoriul Romaniei este cel definit de legislatia statului membru pe teritoriul caruia este detasat salariatul*", iar "*indemnizatia specifica detasarii transnationale este definita ca indemnizatia destinata sa asigure protectia sociala a salariatilor acordata în vederea compensarii inconvenientelor cauzate de detasare*", care constau în indepartarea salariatului de mediul sau obisnuit.

În plus, tot în respectiva lege se precizeaza ca salariatii detasati de pe teritoriul Romaniei beneficiaza, în statul membru în care sunt prestate serviciile, de salariul minim si de conditii de sanatate si securitate în munca.



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 in Romania, care imprumuta salariatii sucursalei din tara gazda sau unei alte companii care apartine aceluasi grup de firme;
- salariatii sunt plasati sau detasati in tara gazda de un agent de munca temporara;
- salariatii lucreaza la o companie din Romania, care contracteaza o lucrare cu o firma din tara gazda si pentru asta isi duce proprii lucratori acolo.

Pentru a garanta ca drepturile si conditiile de munca ale unui lucrator detasat sunt protejate de teritoriul U.E, legislatia Comunitatii Europene a stabilit o serie de reguli obligatorii privind termenii si conditiile angajarii lucratorului detașat, astfel incat, atat lucratorul strain cat si cel autohton sa actioneze in cadrul aceluasi standard.

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

*„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, alocatiile specifice detasarii sunt considerate parte a salariului minim, in masura in care nu sunt varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detasare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare si masa.

De asemenea, se stabileste ca sarcina a societatii, obligatia de a asigura lucratorilor delegati, conditiile minime de munca si de incadrare in munca din tara respectiva cu scopul de a se evita astfel aparitia unui „*dumping social*” pe teritoriul statului membru gazda si de „*concurenta neloiala*”.

In sensul acestei directive, notiunea de salariu minim este definita de legislatia si practica nationala a statului membru pe teritoriul caruia este detasat lucratorul si nu salariul minim pe economie din Romania.

Din prevederile legale enuntate se retine faptul ca in situatia in care, in cadrul unei prestari de servicii transnationale, angajatorii stabiliti in Romania isi trimit lucratorii proprii pe teritoriul unui alt stat membru, pentru a executa lucrari cu caracter temporar, in cadrul unui contract incheiat intre intreprinderea care face detasarea si beneficiarul prestarii de servicii care isi desfasoara activitatea pe teritoriul unui stat membru, altul decat Romania, daca exista un raport de munca, pe perioada datasarii, intre salariat si intreprinderea care face detasarea, notiunea de salariu minim la care acestia au dreptul pe durata executarii lucrarilor pe teritoriul unui stat membru, altul decat Romania, este cea stabilita de legislatia si practica nationala a acelui stat.

Aceasta abordare vizand includerea in salariul minim a indemnizatiei de detasare este prevazuta si in jurisprudenta Curtii de Justitie a UE in cauza C-341/2002 unde se prevede ca: „*In opinia Curtii, prin faptul ca nu a recunoscut drept elemente constitutive ale salariului minim indemnizatiile si sporurile care nu altereaza raportul dintre munca prestata si remuneratia pe care lucratorul o primeste in schimb si care sunt platite angajatilor care isi au sediul in alte state membre salariatilor care lucreaza in constructii si care sunt detasati in Germania, Germania nu si-a indeplinit obligatiile ce ii revin potrivit art 3 din Directiva 96/71/CE*”.

Cu privire la regimul fiscal aplicabil veniturilor suplimentare de care beneficiaza personalul detasat din punct de vedere al contributiilor sociale obligatorii sunt aplicabile prevederile Regulamentului (CE) nr. 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate sociala si ale Regulamentului sau de implementare (CE) nr. 987/2009.

Conform art. 11 alin. (3) din Regulamentul (CE) nr. 883/2004, persoana care desfasoara o activitate salariala sau independenta intr-un stat membru se supune legislatiei din statul membru respectiv, ceea ce instituie regula de baza in materie de determinare a legislatiei aplicabile conform principiului *lex loci laboris* (legea de la locul indeplinirii activitatii).

De la acest principiu. art. 12 din Regulamentul (CE) nr. 883/ 2004 stabileste regula speciala potrivit careia „*Persoana care desfasoara 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 exercită o activitate salariale pe teritoriul unui stat membru în serviciul unei întreprinderi de care aparține în mod obișnuit și care este detașată de această întreprindere pe teritoriul unui alt stat membru pentru a presta acolo o muncă în contul acesteia, va continua să facă obiectul legislației primului stat membru”.*

Prin urmare, rezulta că sumele de bani acordate de X salariaților angajați pentru a lucra în străinătate, din punct de vedere fiscal nu reprezintă indemnizații de delegare/detașare, fiind considerate în conformitate cu legislația fiscală din România și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, drepturi salariale.

Referitor la prevederile din legislația națională incidentă contribuțiilor sociale obligatorii, se reține că acestea sunt stabilite de Legea nr. 571/2003, respectiv Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit art.296<sup>3</sup> lit.g) și art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, potrivit cărora:

*“Art. 296<sup>3</sup> Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale*

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

*g) orice plătitor de venituri de natură salariale sau asimilate salariilor.*

*Art. 296<sup>4</sup> Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale*

*(1) Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale obligatorii, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), reprezintă câștigul brut realizat din activități dependente, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, care include:*

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

De la **00.00.2016**, 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, in tara si in strainatate.

În acest sens a fost emisă și adresa nr. 671023/25.09.2014 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.27970RG/2045DJCLM/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.547/2016, care reține că:

“Cum activitatea desfășurată nu reprezintă, în sensul art.43 din Codul muncii, «exercitarea temporară a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu, în afara locului de muncă» și în opinia Înaltei Curți, organele fiscale au stabilit cu justețe că sumele de bani acordate de recurenta-reclamantă cu titlu de «diurne», «bonus» și «cheltuieli de deplasare», angajaților săi trimiși în străinătate, nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare, respectiv de detașare.

Mai mult, cum bine a reținut judecătorul fondului și în cuprinsul sentinței atacată și la nivelul Uniunii Europene au fost emise directive prin care a fost reglementat expres regimul juridic al angajaților, lucrătorul detașat, fiind definit, similar prevederii Codului muncii, ca fiind acel «lucrător care, pe o perioadă limitată, își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru diferit de cel în care lucrează în mod normal» (art.2 alin.1 din Directiva nr.96/71/CE a Parlamentului European). (...)

S-a reținut corect că, sumele plătite angajaților pentru munca prestată în străinătate cu titlu de diurnă, bonusuri și cheltuieli de deplasare, nu sunt de natura indemnizațiilor de delegare/detașare, fiind în mod expres legate de desfășurarea obiectului societății verificate și anume prestare de servicii de menaj, activități gospodărești către persoane fizice străine, nefiind vorba de o activitate temporară, ci de singura activitate desfășurată de toți angajații recurente, așa încât nu sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 43 și art. 45 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii.”

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.

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 recurente 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 căroră 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”.*

De asemenea, potrivit reținerilor din Hotărârea nr.708/25.09.2019, definitivă, pronunțată de Curtea de Apel Oradea:

*„Raportat la concluzia că angajații recurente nu desfășurau temporar activitate în Italia, ci în mod obișnuit, acolo fiind locul normal al muncii, în mod nelegal sumele acordate acestora de către recurentă au fost calificate și tratate fiscal ca diurnă externă în loc de venituri din salarii sau asimilate salariilor, acestea din urmă fiind supuse impozitării (...).”*

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 (...)

În consecință, organul de soluționare a contestației reține că sumele acordate de către **X** angajaților cu titlu de diurna nu sunt acordate pentru acoperirea cheltuielilor de hrana, a celor marunte uzuale sau pentru compensarea inconvenientelor cauzate de delegare, ci în fapt, ele reprezintă remunerații primite de salariați pentru munca prestată în străinătate, conform zilelelor lucrate, a gradului de îndeplinire a normei de lucru, a orelor prestate, a pregătirii profesionale 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 **00.00.2013 – 00.00.2017**.

Prin contestație, referitor la situația angajatului **1**, societatea susține ca acesta este actionar si angajat in societate și ca organele de inspecție fiscală au apreciat în mod eronat ca cheltuielile în suma de **000** euro, plătite în perioada **00-00** 2016, nu pot fi asimilate diurnei în condițiile în care, pentru deplasarea în Italia angajatul a utilizat pentru transport autoturismul **CT 00 000** proprietate personală, în baza Contractului de comodat nr.**000/2014** încheiat cu societatea, iar suma de **000** euro, este compusă din diurna de **000** euro (**000** euro x 31 zile) și suma de **000** euro cheltuieli de transport cu autoturismul respectiv, pe care societatea în calitate de comodată s-a angajat să le achite.

Fata de aceste susțineri, din actele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Angajatul **1** este actionar al societății cu o deținere de 35% din părțile sociale și ocupă funcția de asistent manager, conform Contractului individual de muncă nr.**00/2014**, potrivit căruia salariul de bază lunar brut este de **000 lei**, iar alte elemente salariale nu sunt acordate.

Potrivit minutei încheiate în data de **00.00.2014** angajatul este informat că începând cu data de **00.00.2014** salariul este de **000 lei**, iar



potrivit Actului aditional incheiat in data de **00.00.2016** începând cu **00.00.2016**, salariul brut este de **000 lei**.

La deplasarea in strainatate s-au incheiat acte aditionale cu salariatul in care la capitolul IV "Modalitati de plata", art.4 este specificat "*diurna salariatului este reglementata de HG nr.518/95*", iar la art.6, este stipulat ca plata salariului se va face in lei, iar diurna in euro.

Societatea nu a prezentat documente in care se precizeaza cuantumul diurnei acordata acestui angajat.

Salariatul **1** a desfasurat incepand cu luna **00** 2016 activitatea in Italia, iar aferent acestei perioade societatea a intocmit stat in Romania in care este trecut un salariu de incadrare in suma de **000 lei** pentru care a calculat si declarat impozitul pe venit si asigurarile sociale.

Pentru deplasarea in Italia angajatul a primit lunar o suma suplimentara de **000** euro, indiferent de numarul de zile din luna, iar pentru aceasta deplasare societatea a obtinut formularul A1.

De asemenea, pentru suma de **000** euro platită lunar in perioada **00-00** 2016, impozitul pe venit a fost declarat in Italia, contributiile sociale nefiind calculate si declarate in Romania.

În perioada **00.00.2012-00.00.2016** angajatul **1** a fost trimis in delegație, in diverse perioade, in Olanda și Belgia.

In aceste deplasari a beneficiat de un alt regim fata de deplasările in Italia, respectiv a fost platit in tara cu un salariu de incadrare stabilit prin contractul de munca, iar pentru zilele aflate in delegatie i s-a platit o diurna zilnica stabilita pentru personalul TESA la nivelul celei prevazuta de legislatia in vigoare, adica de 2,5 ori diurna legala.

Se reține ca pentru aceste venituri societatea a respectat prevederile legale privind diurna acordata, iar organele de inspectie fiscala nu au calculat obligatii suplimentare.

Potrivit Contractului de comodat nr.**000/2014** angajatul **1** a pus la dispozitia societatii cu titlu gratuit, autoturismul proprietate personala cu numar de inmatriculare **CT 00 000**.

In contract este stipulat faptul ca, societatea in calitate de comodatar va suporta cheltuielile in vederea functionarii autoturismului in bune conditii.

Din "Nota privind cheltuielile cu consumul pe kilometri parcursi pentru luna **00** 2016" au rezultat kilometri parcursi in aceasta luna cu acest mijloc de transport, respectiv un total de 5.325 km cu un tarif/km de **000** euro, astfel ca suma pe care angajatul trebuie sa o primeasca de la societate este de **000** euro.

Societatea, sustine ca a inclus aceasta suma in cei **000** euro platiti ca diurna, astfel ca rezulta diferenta platita angajatului de **000** euro, respectiv **000** euro/zi (**000** euro/31 zile).

Totodata, din statul intocmit la sediul permanent din Italia pentru luna 00 2016 pentru acest angajat a rezultat faptul ca, aceste venituri de 000 euro au fost declarate in Italia, conform tratamentului fiscal prevazut de legislatia statului respectiv.

Se reține ca societatea nu a prezentat documente justificative privind cheltuielile cu platile lunare catre domnul 1 respectiv, documente de aprovizionare cu combustibil, roviniete sau alte documente care sa ateste circulatia autoturismului pe drumurile publice dupa iesirea din Romania.

Din decontul lunii 00 2016 pentru rambursarea kilometrica efectuata salariatului 1 a rezultat ca, suma calculata pentru rambursarea cheltuielilor este de 000 euro.

Scăzând aceasta suma din suma de 000 euro primita în luna 00 2016 pentru desfasurarea activitatii in Italia, rezulta diferenta de 000 euro.

Impartind aceasta suma la numarul de zile din luna (29), rezulta o suma platita zilnic de 000 euro, care difera de cea platita in luna 00 2016, respectiv de 000 euro, pentru care societatea nu a prezentat alte justificari.

Fata de aceste constatari din documentele aferente deplasarii salariatului 1, se reține faptul ca societatea nu a respectat prevederile art.25 din Codul muncii, respectiv societatea nu a prevazut in contractele de munca si actele aditionale, cuantumul prestatiilor suplimentare in bani privind clauza de mobilitate.

Mai mult, in actul aditional incheiat pentru plecarea in strainatate, la capitolul IX este stipulat faptul ca societatea asigura transportul cu avionul, fără să fie stipulat faptul ca salariatul se va deplasa cu un autoturism, ca in Italia i se va pune la dispozitie un autoturism pentru deplasare și nici nu este stipulata o suma care urmeaza sa i se acorde pentru cheltuieli de transport.

Conform art.9 din Legea nr.344/2006 modificata si completata prin OUG nr.28/2015, *"Indemnizațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt acordate salariatului pentru acoperirea cheltuielilor generate de detașare, precum cele de transport, cazare și masă"*.

În aceste condiții, întrucât din actele aflate la dosarul cauzei a rezultat ca organele de inspectie fiscala au solicitat societatii sa puna la dispozitie documente prin care sa ateste ca masina s-a deplasat pe drumurile publice din afara Romaniei (roviniete, asigurari, alte documente) iar societatea nu a prezentat documentele solicitate si niciun alt document din care sa reiasa ca autoturismul cu numar de inmatriculare CT 00 000 a circulat in afara Romaniei, conform art.55 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, veniturile platite la nivelul sumei de 000 euro/luna reprezinta venituri de natura salariala obtinute de 1 în calitate de angajat si asociat al societatii, care nu au fost declarate si impozitate ca venituri din alte activitati.

De asemenea, intrucât societatea a solicitat si obtinut formularul A1 pentru angajatul **1**, care atesta o deplasare transfrontaliera in alte state unde a desfasurat o activitate pentru care a fost remunerat, avea obligatia calcularii si declararii catre buget a asigurarilor sociale obligatorii in Romania.

În ceea ce privește solicitarea societății formulata prin adresele înregistrate la Direcția Generala de Solutionare a Contestatiilor sub nr. **000/2019** și nr.**000/2019**, respectiv:

-anularea deciziilor de impunere contestate reprezentând obligații fiscale accesorii, respectiv penalitati de nedeclarare, dobanzi și penalitati de intarziere de impunere, prezentate centralizat cu toate obligatiile lunare stabilite de organele de inspecție fiscala pentru perioada **00.00.2013 – 00.00.2015** care insumeaza **000 lei** ;

-constatarea calculului greșit efectuat de organele fiscale privind obligatiile fiscale in suma de **000 lei**, în raport de prevederile OUG nr. 44/2015 privind acordarea unor facilitati fiscale, aferente perioadei **00 2013 – 00 2015**,

acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală nu au recalificat sumele acordate cu titlu de indemnizații de delegare/diurne ci au constatat, conform informațiilor înscrise de contribuabil în documentele întocmite și utilizate în cadrul activitatii desfasurate, ca acesta a achitat angajatilor salarii pentru munca prestata in strainatate, în funcție de numărul de zile și ore lucrate, iar aceste constatari nu se incadreaza in prevederile OUG nr. 44/2015.

Mai mult, prin adresa AJFP C nr.**000/2019**, înregistrată la DGSC sub nr.**000/2019** organele de inspecție fiscala precizeaza ca s-au analizat calculele pentru perioada specificata de societate, iar acestea sunt aritmetic corecte în condițiile în care au fost respectate prevederile legale în materia impozitului pe venit și contributiilor sociale și nu s-au efectuat recalificari de sume ci s-a aplicat identitatea de ratiune consacrata prin principiul *ubi eadem est ratio, eadem solutio esse debet* – la același rationament se aplica aceeași soluție care are ca finalitate aplicarea unitara a obligatiilor fiscale aferente naturii juridice a sumelor respective.

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 **X** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul

inspecției fiscale la persoane juridice nr.**000/2019**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2019** de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice C, pentru **suma de lei** , reprezentând:

- 000 lei** - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- 000 lei** - contribuții sociale.

**2. În ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii în sumă de 000 lei, reprezentând:**

-dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator, contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, contribuției angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, contribuției angajatorului pentru concedii și indemnizații, impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, calculate prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.**000/2019** în suma de **000 lei**,

-penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect, stabilite de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.**000/2019**, calculate prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.**000/2019** în suma de **000 lei**,

-penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect, stabilite de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.**000/2019**, calculate prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.**000/2019** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice C, pentru suma de **lei**,

se reține că stabilirea în sarcina contestatului de accesorii constând în dobânzi și penalități de întârziere respectiv penalități de nedeclarare reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Cu privire la nerespectarea art. 181 alin. (2) din Codul de procedura civilă coroborat cu art. 120 alin. (1) și 120<sup>1</sup> alin. (1) din Legea nr. 571/2013, respectiv art. 174 alin. (1) și art. 176 alin. (1) din Legea nr. 227/2015, societatea contestă legalitatea modului de calcul al sumelor accesorii în ceea ce privește perioada pentru care au fost calculate și a modului de determinare a acestora, fără însă a prezenta concret eroarea organului fiscal la calculul accesoriilor.

Totodată, se reține că potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă 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 procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Avand in vedere ca la punctul 2 din prezenta decizie a fost respinsa ca neintemeiata contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. **000/2019** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2019** de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice C, pentru suma de **000 lei**, reprezentând impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor în suma de **000 lei** și contribuții sociale în suma de **000 lei** si potrivit principiului de drept *accessorii sequitur principale*, **se va respinge ca neintemeiata si contestatia formulata pentru suma de lei**, reprezentând:

-dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator, contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, contribuției angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, contribuției angajatorului pentru concedii și indemnizații, impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, calculate prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.**000/2019** în suma de **000 lei**,

-penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect, stabilite de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.**000/2019**, calculate prin Decizia referitoare la

obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.**000/2019** în suma de **000 lei**,

-penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect, stabilite de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.**000/2019**, calculate prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.**000/2019** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice C, pentru suma de **000 lei** .

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

## **DECIDE**

**Respingerea ca neintemeiata** a contestațiilor formulate de **X** împotriva:

-Deciziei de impunere nr.**000/2019**, emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice C, pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

-**000 lei** - impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor;

-**000 lei** - contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator;

-**000 lei** - contributii pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice;

-**000 lei** - contributia de asigurari sociale datorata de angajator;

-**000 lei** - contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati;

-**000 lei** - contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator;

-**000 lei** - contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;

-**000 lei** - contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator;

-**000 lei** - contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati;

-**000 lei** - contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale.

-Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.**000/2019** în suma de **000 lei**,

-Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.**000/2019** în suma de **000 lei**,

-Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.**000/2019**, în suma de **000 lei**.

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

## **DIRECTOR GENERAL**