



MINISTERUL FINANTELOR

Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xx
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. xx

privind soluționarea contestației formulată de

xx

înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xx
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.xx

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xx din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice xx - Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr.xx, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xx sub nr.xx, asupra contestației formulată de xx cu domiciliul fiscal în municipiul xx, xx, xx, jud. xx, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.xx, CIF xx, contestație anexată în original la dosarul contestației.

xx. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice xx, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.xx, pentru suma contestată totală de xx lei, reprezentând:

xxx

Contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx, a fost depusă la Administrația Județeană a Finanțelor Publice xx, la data de xx, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației anexată la dosarul cauzei, în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, față de data de xx, data primirii de către societatea contestatară a actului administrativ fiscal menționat mai sus, așa cum rezultă din confirmarea de primire sub semnătură, anexată în copie la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xx din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de xx., având sediul social în municipiul xx, județul xx.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice xx - Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.xx, xx. susține următoarele:

Constatările organului de control în stabilirea stării de fapt fiscale și temeiurile de drept invocate la stabilirea de obligații suplimentare de plată în sumă totală de xx lei, astfel cum au fost reținute în Raportul de inspecție fiscală nr. xx în baza căruia a fost întocmită

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.xx, sunt netemeinice și nelegale.

Inspecția fiscală a constatat - așa cum a rezultat și din Procesul - verbal nr. xx întocmit de Direcția Regională Antifraudă Fiscală xx - că în perioada xx, **xx. a primit de la S.C. xx S.R.L. tichete cadou care nu au fost înregistrate în evidența contabilă a societății, acestea fiind însușite de administratorul societății xx sau de alți angajați ai societății.**

În acest sens se menționează că în procesele - verbale de predare - primire puse la dispoziție de către S.C. xx S.R.L sunt înscrise numărul de tichete cadou acordate, valoarea acestora, precum și mențiunea "cumpărătorul/primitorul declară pe proprie răspundere că la data încheierii proceselor - verbale a primit de la reprezentantul S.C. xx S.R.L articolele enumerate în acestea, respectiv tichetele - cadou".

Pentru a fi asimilate salariilor, condiția fundamentală ar fi ca respectivele venituri să fie obținute în baza unui contract individual de muncă sau raport de serviciu, altfel spus, în baza unei relații de dependență față de plătitorul acestor tichete.

Societatea precizează că, prin semnarea procesului verbal de recepție a tichetelor cadou, nu se creează o relație de dependență între salariații societăților partenere și societatea care le acordă, procedura de desfășurare a campaniei de promovare a produselor sau serviciilor fiind la dispoziția organizatorilor. Ca atare, în lipsa unei relații generatoare de venituri din salarii, tichetele cadou "acordate altor categorii de beneficiari" reprezintă "venituri din alte surse", aspect confirmat chiar de doctrina administrativă, petenta citând din materialele informative generice, publicate de ANAF pe paginile de internet ale Direcțiilor generale regionale, prin care se îndrumă contribuabilii cu privire la tratamentul fiscal aplicabil tichetelor cadou "acordate persoanelor fizice în afara unei relații generatoare de venituri din salarii".

xx arată că, la data inspecției fiscale erau cunoscute modificările aduse de Legea nr.296/2020 Codului fiscal prin introducerea unui nou alineat la art.114, incluzând în categoria veniturilor din alte surse și sumele acordate de societăți și, chiar dacă modificarea adusă Codului fiscal nu poate acționa retroactiv, petenta consideră că ea este în măsură să ofere indicii asupra intenției legiuitorului și pentru perioada în care interpretarea legii era ambiguă.

Totodată, societatea arată că, din cuprinsul Raportului de Inspecție fiscală nr.xx se constată - însă fără a exista vreo prevedere expresă în Codul fiscal aplicabil în perioada verificată cu privire la tratamentul fiscal aplicabil tichetelor cadou acordate altor categorii de beneficiari, potrivit prevederilor art.15 alin.(2) din Legea nr.165/2018 pentru campaniile de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, pentru protocol, pentru reclamă și publicitate, și astfel, fără a ține seama de recomandările din materialele informative publicate pe paginile de internet ale direcțiilor generale regionale - inspectorii antifraudă și apoi inspectorii fiscali au considerat, în mod nelegal, tichetele cadou drept "venituri asimilate salariilor" plecând de la premise eronate, interpretând distorsionat prevederile Codului fiscal, motiv pentru care au ajuns la concluzii eronate.

Prin urmare, petenta solicită admiterea contestației formulate, revocarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. xx, pentru sumele ce fac obiectul prezentei contestații, cu consecința exonerării de la plata accesoriilor, nelegal determinate.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județeană a Finanțelor Publice xx - Activitatea de Inspectie Fiscală, s-a întocmit Raportul de inspectie fiscală nr.xx în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.xx, constatându-se următoarele:

- organele de inspectie fiscala au consemnat că în perioada xx, xx a primit pe semnătură, pe bază de procese verbale de predare -primire de la SC xx SRL, tichete cadou în

valoare totala de xx lei, asa cum rezultă și din Procesul verbal nr.xx, întocmit de către Direcția Regională Antifraudă Fiscală xx și din situația centralizatoare întocmită de organele de inspecție pe baza proceselor verbale de predare - primire transmise de SC xx SRL.

- se precizează că în Contractul nr.xx încheiat între SC xx SRL (în calitate de vânzător) și xx (în calitate de cumpărător), la Cap.IV - Pret și modalități de plată, la pct.4.2 se prevede : “(...) pentru fidelitatea cumpărătorului și în cazul unor achiziții de marfă în cantitate sau în valoare importantă, vânzătorul poate acorda cumpărătorului discounturi suplimentare”;

- acest punct din contract a fost modificat și completat ulterior prin acte adiționale încheiate pentru perioada verificată (anii xx), în care cumpărătorul a optat pentru acordarea discounturilor sub formă de bon valoric;

- se menționează de asemenea că, în procesele verbale de predare - primire (pentru anii xx) puse la dispoziție de către xx SRL, sunt înscrise: numărul de bucăți de tichete cadou acordate, valoarea acestora, precum și mențiunea “*cumpărătorul/ primitorul declară pe proprie răspundere că la data încheierii proceselor verbale a primit de la reprezentantul SC xx SRL articolele enumerate în acestea, respectiv tichetele cadou*”;

- organele de control precizează expres că, în perioada xx, tichetele cadou primite nu au fost înregistrate în evidența contabilă axx, acestea fiind însușite direct de către xx Ionuț (persoana care s-a ocupat efectiv de activitatea societății: preluare comenzi de la clienți, plasarea acestora către xx SRL, vânzarea pieselor către clienți, etc.) sau alți angajați ai societății - conform notei explicative date de administratorul societății - și cheltuite în scop personal de către acestia;

- în conformitate cu prevederile art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv prevederile art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea tranzacției, apreciind că tichetele cadou primite de administrator și/sau angajații societății în legătură cu activitățile prestate în cadrul societății, sunt considerate venituri asimilate salariilor;

- deficiențele prezentate detaliat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală au condus la stabilirea unei diferențe de obligații fiscale suplimentare în sumă totală contestată de xx lei, reprezentând : impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați, contribuția asiguratorie pentru muncă, contribuția pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatară, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și de organele fiscale, se rețin următoarele:

Inspecția fiscală desfășurată la xx din municipiul xx, jud. xx, a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului aferente perioadei xx, xx și respectiv xx, pentru impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și pentru contribuțiile sociale aferente acestora.

Urmare constatărilor inspecției fiscale ce au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.xx, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la

persoane juridice nr.xx prin care au fost stabilite obligații fiscale principale suplimentare în sumă totală contestată de xx lei reprezentând :

xxx

Incidente speței sunt prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Art.276 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.[...]”

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din Ordinul nr. 3741/2015, potrivit cărora :

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv [...]”.

Aspecte procedurale

În conformitate cu prevederile legale mai sus menționate, analiza contestației se face în raport de susținerile partilor, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei, soluționarea contestației făcându-se în limitele sesizării astfel că, referitor la alte aspecte contestate se reține că prin contestația formulată, xx. solicită și exonerarea de la plata accesoriilor, nelegal determinate, însă, conform documentelor aflate la dosarul prezentei cauze, rezultă că aceste accesorii ”nelegal determinate” la care face referire societatea petentă nu sunt stabilite prin actul administrativ fiscal atacat, respectiv Decizia de impunere nr.xx.

De altfel, din contestația formulată și din documentele existente la dosar, nu rezultă dacă, la data la care a fost contestată decizia de impunere sus menționată de către societatea comercială, se calculaseră accesorii și/sau se comunicase acesteia decizie de calcul accesorii în legătură cu debitele suplimentare din decizia de impunere contestată.

În acest sens trebuie reținut că Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează la art.268 alin.(1) și la art.269 alin.(1), lit.b) și la alin.(2) următoarele:

“Art.268 - Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se considera lezată în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal. [...]”

“Art.269 - Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

b) obiectul contestației; [...]

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat. [...]”.

Față de prevederile legale mai sus citate, rezultă că un contribuabil își poate exercita dreptul de a formula contestație, ca o cale administrativă de atac, împotriva unui act administrativ fiscal, însă în cazul de față, din contestația formulată xx. nu rezultă care este actul administrativ fiscal atacat prin care i-au fost calculate accesorii pe care aceasta să îl poată contesta și, de asemenea, nu rezultă nici dacă acestui contribuabil i-a fost comunicată până la data contestării Deciziei de impunere nr.xx și vreo decizie de calcul a accesoriilor în

legătură cu debitele suplimentare din decizia de impunere contestată, care să poată fi atacate.

Astfel, rezultă în mod evident, acțiunea prematură a contribuabilului de a contesta accesoriile pe care organul fiscal competent le-ar putea stabili și care nu sunt concret identificate și stabilite printr-un act administrativ fiscal ce poate fi legal atacat.

Pentru clarificarea aspectelor procedurale referitoare la obiectul contestației, cu adresa nr.xx, s-au cerut petentei precizări în conformitate cu art.art.268 alin.(1) și art.272 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv precizarea actelor administrativ fiscale/titlurile de creanță pe care societatea înțelege să le conteste, respectiv denumirea, numărul, data și organul emitent al acestora precum și cuantumul sumei totale contestate, individualizată pe categorii de creanțe fiscale, din fiecare dintre acestea.

Ca răspuns al acestui demers al organelor de soluționare, petenta, prin adresa înregistrată la DGRFP xx sub nr.xx precizează că înțelege să conteste actul administrativ fiscal/titlul de creanță reprezentat de : "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx care a avut la bază Raportul de inspecție fiscală nr.xx ambele întocmite de Administrația Județeană a Finanțelor Publice xx, iar cuantumul sumei totale contestate este de xx lei reprezentând impozit, taxă, contribuție stabilită suplimentar prin cele două acte deja amintite."

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că xx. poate formula contestație împotriva unei eventuale decizii de calcul a accesoriilor aferente debitelor suplimentare din decizia de impunere contestată, în termenul legal de 45 zile de la data comunicării acesteia, conform prevederilor art.270, alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

"Art.270 - Termenul de depunere a contestației

(1) Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decaderii."

Aspecte de fond

În fapt, conform celor consemnate în RIF nr.xx, în perioada xx xx din municipiul xx, jud. xx, a primit de la un furnizor de marfuri - respectiv S.C. xx S.R.L. - tichete cadou în valoare totală netă de xx lei, pentru îndeplinirea condițiilor impuse, între care să nu înregistreze datorii față de furnizor (facturi emise scadente și neachitate) precum și să atingă "targhet-urile" impuse de acesta.

Potrivit evidenței contabile transmisă spre verificare, organele de inspecție fiscală au identificat că în xx, contravaloarea tichetelor cadou nu a fost înregistrată în contabilitate și deci acestea nu au fost impozitate în nici un fel, fiind ridicate de personalul angajat al societății (asa cum a fost precizat în nota explicativă din data de administratorul societății xx) fiind distribuite și utilizate de către xx Ionut sau alți angajați ai societății și cheltuite în scop personal de către aceștia.

În cuprinsul Raportului de inspecție fiscală a fost consemnat și faptul că, având în vedere că tichetele cadou primite de societatea xx SRL au fost acordate și utilizate de administratorul și de către alți angajați ai societății, în schimbul desfășurării de către aceștia a unor activități generatoare de venituri, în baza art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a procedat la reîncadrarea tranzacției, astfel încât contravaloarea tichetelor a fost reconsiderată ca venituri din salarii și asimilate salariilor, așa cum rezultă din prevederile art.76 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile Normelor metodologice elaborate în aplicarea art.76 mai sus menționat.

Astfel, se reține că, în lipsa documentelor justificative, contribuabilul nu a putut să dovedească faptul că tichetele cadou primite au fost utilizate în condițiile prevăzute de art.2, alin.(1) din Legea nr.193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de cresa, cu modificările și completările ulterioare, de pct.2.2. din H.G. nr.1317/2006, pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a dispozițiilor Legii nr.193/2006 (pentru xx) și art.15, alin. (2) din Legea nr.165/2018 privind acordarea biletelor de valoare (pentru xx), respectiv pentru campanii de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, pentru protocol, pentru cheltuielile de reclama și publicitate, etc., rezultând prin urmare că tichetele nu au fost acordate potrivit legii și deci, acest caz nu se încadrează în niciuna din situațiile exceptate de la impozitare, atât în privința impozitului pe veniturile din salarii cât și în privința contribuțiilor sociale.

Prin urmare, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, consemnând constatările în conformitate cu legislația fiscală și cu situația fiscală reală determinată prin verificări proprii specifice, organele de inspecție fiscală - din analiza modalității și a condițiilor de acordare, din perspectiva respectării cadrului legal specific de acordare a tichetelor cadou - au determinat că aceste tichete nu au fost acordate în conformitate cu prevederile legale în vigoare, pentru a beneficia de exceptarea de la impozitare, și în consecință, veniturile astfel obținute pot fi asimilate avantajelor de natură salarială impozabile pentru care sunt aplicabile prevederile veniturilor din salarii și asimilate acestora.

Având în vedere cele reținute rezultă că, urmare a inspecției fiscale efectuate la x, în conformitate cu prevederile art.6, art.7, art.11 și ale art.118, alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, valoarea tichetelor cadou folosite de administratorului societății și de către alți angajați ai acesteia în scop personal, au fost reconsiderate venituri din salarii și asimilate salariilor, așa cum rezultă din prevederile art.76 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile normelor metodologice elaborate în aplicarea acestui articol.

În drept, prevederile art.6, art.7, și ale art.118 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare :

Art.6 - Exercițarea dreptului de apreciere

(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 constatările complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauza 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/platitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/platitorilor, 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/platitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/platitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/platitor, 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.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

(3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/platitor, acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/platitorului să își exercite dreptul

sau sa își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal.

Art.7 - Rolul activ și alte reguli de conduita pentru organul fiscal

(1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/platitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/platitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/platitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/ platitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examenilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Art.118 „(5) **Inspectia fiscala are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligatii prevazute de legislatia fiscala si contabila**”

Totodata, se retine că, în fundamentarea concluziilor asupra deficiențelor constatate organele de control au procedat la administrarea de probe în conformitate cu prevederile art.55 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 55 Mijloace de proba

(1) Constituie proba orice element de fapt care servește la constatarea unei stari de fapt fiscale, inclusiv înregistrari audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de proba, care nu sunt interzise de lege.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de proba, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/platitorului și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatari la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscuta de lege.”.

De asemenea, conform prevederilor art.72 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completările ulterioare:

“Art.72 Forța probanta a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/platitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care exista și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”, la stabilirea bazei de impozitare, **organele fiscale administrează probe de natura documentelor și evidențelor contabile ale contribuabilului și alte acte doveditoare.**

Față de prevederile legale mai sus citate se constată că legiuitorul lasă la latitudinea organelor fiscale să administreze ca mijloace de probă orice elemente de fapt care servesc la constatarea unei stări de fapt fiscale, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă.

Se reține prin urmare că organele de inspectie fiscala sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute în normele legale.

De asemenea, inspectia fiscala are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabili.

Având în vedere cele de mai sus, în cauză rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspectie fiscală au analizat, în vederea clarificării situației de fapt, atât documentele prezentate de societate cât și informațiile existente în baza de date a ANAF precum și informații transmise de terti și ca urmare a unor controale efectuate de alte organe cu atribuțiuni de control (ex. organele de specialitate din A.N.A.F. - Direcția Generală Antifrauda Fiscala - Direcția Regională Antifrauda Fiscala xx).

Astfel, prin analizarea tuturor informațiilor și documentelor avute la dispoziție, organele de inspectie fiscala au respectat prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare - ca, la stabilirea situației de fapt fiscale, să fi fost luate în considerare toate circumstanțele edificatoare cauzei.

Față de constatările organelor de inspectie fiscală care au efectuat verificarea și de cele reținute mai sus, rezultă că societatea nu a putut furniza documentele doveditoare în susținerea afirmațiilor făcute, ceea ce - alături de celelalte constatări făcute în timpul controlului - a îndreptățit concluzia că, în fapt, nu au fost prezentate suficiente dovezi în susținerea cauzei.

De altfel, se reține că nici în procedura contestației administrative nu au fost depuse astfel de documente în susținere, în condițiile în care, conform art.269 alin.(1) lit.c) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în contestație trebuie să se menționeze atât motivele de fapt și de drept, cât și să se depună dovezile pe care se întemeiază acestea, organul de soluționare neputându-se substitui contestației cu privire la motivele și probele deținute, pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Față de cele de mai sus, în speță sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.d) din Legea nr.207/2003 privind Codul de procedură fiscală :

“ Art.269 - Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

[...] c) motivele de fapt și de drept ;

d) dovezile pe care se întemeiază ; [...]”

coroborat cu prevederile pct.2.5. din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora :

“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Mai mult, potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, 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:

„Art. 249 - Sarcina probei Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250 - Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege,
precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală :

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

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatoarea este cea 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 acesteia.

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.

Astfel, se reține că, societatea comercială contestată nu prezintă dovezi relevante în sprijinul susținerilor sale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

Deși afirmă că în realitate a existat o situație de fapt și de drept diferită de cea descrisă în actul administrativ fiscal contestat, nu depune probe în susținerea afirmațiilor făcute.

Din raportul de inspecție fiscală se reține că organele de inspecție fiscală și-au fundamentat concluziile analizând conținutul tuturor probelor avute la dispoziție în ceea ce privește tichetele cadou, atât pentru neînregistrarea acestora în contabilitatea proprie cât și referitor la inexistența documentelor justificative pentru distribuirea și utilizarea acestora, precizând motivele reîncadrării contravalorii tichetelor cadou drept venituri din salarii și asimilate salariilor.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au retrat prin asimilare sumele aferente tichetelor cadou analizate ca fiind drepturi de natură salarială și au procedat la reîntregirea bazei de calcul a impozitului pe veniturile din salarii, cu consecința stabilirii prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. xx a obligațiilor fiscale suplimentare în sumă totală contestată de xx lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuțiile sociale - în conformitate cu prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2016, astfel cum s-a reținut mai sus .

În drept, începând cu data de 01.01.2016 sunt în vigoare prevederile art.76 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și Normele metodologice aferente, care stipulează la că:

„Art.76 - Definierea 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 sau nerezidentă ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detasare 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)*[...] s) orice alte sume sau avantaje în bani sau în natură;*

(3) Avantajele, în bani sau în natură, cu excepția celor prevăzute la alin.(4), primite în legătură cu o activitate menționată la alin. (1) și (2) includ, însă nu sunt limitate la:

[...] h) tichete cadou acordate potrivit legii, cu excepția destinațiilor și limitelor prevăzute la alin. (4) lit. a), tichete de masă, vouchere de vacanță și tichete de creșă, acordate potrivit legii.[...]

4) Următoarele venituri nu sunt impozabile, în întelesul impozitului pe venit:

a) [...] inclusiv tichete cadou, oferite salariaților, cât și cele oferite pentru copiii minori ai acestora,[...]"

Norme metodologice

"Pct.12. [...] (2) Avantajele în bani și în natură prevăzute la art. 76 alin.(3) din Codul fiscal sunt considerate a fi orice foloase primite de angajat de la terți sau ca urmare a prevederilor contractului individual de muncă ori a unei relații contractuale între părți, după caz.

(3) La stabilirea venitului net impozabil se au în vedere și avantajele primite de persoana fizică, în conformitate cu prevederile art.76 alin.(3) din Codul fiscal, cum ar fi: [...]

e) cadourile, inclusiv tichetele cadou primite cu diverse ocazii, cu excepția celor menționate la art.76 alin.(4) lit. a) din Codul fiscal."

Având în vedere aceste prevederi legale, se reține faptul că tichetele cadou pot fi considerate cheltuieli sociale doar în măsura în care sunt acordate ca parte a politicii sociale, sunt diferențiate între beneficiari și sunt acordate pentru situații sociale.

Potrivit normelor legale mai sus citate, se reține că, în desfășurarea activității lor, se pot acorda tichete cadou în scopul promovării afacerii, pentru campanii de marketing etc., înregistrarea lor în contabilitate fiind obligatoriu să respecte reglementările contabile aplicabile.

Cadourile, inclusiv tichetele cadou, oferite de angajatori salariaților, cât și cele oferite în beneficiul copiilor minori ai acestora, cu ocazia Paștelui, zilei de 1 iunie, Crăciunului și a sărbătorilor similare ale altor culte religioase, precum și cadourile, inclusiv tichetele cadou, oferite salariatelor cu ocazia zilei de 8 martie sunt neimpozabile, în măsura în care valoarea acestora pentru fiecare persoană în parte, cu fiecare ocazie din cele de mai sus, nu depășește 150 lei.

De asemenea, în perioada 01.01.2016 - 31.12.2018, legea specială pentru acordarea de tichete cadou în perioada supusă verificării este Legea nr.193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă, care în forma în vigoare în perioada de referință, prevede la art.2, alin.(1) următoarele:

„Tichetele cadou se pot utiliza pentru campanii de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, pentru protocol, pentru cheltuielile de reclamă și publicitate, precum și pentru cheltuieli sociale.”

Potrivit acestor prevederi legale, tichetele cadou pot avea diverse utilizări cum ar fi: campanii de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, pentru protocol, pentru cheltuielile de reclamă și publicitate, precum și pentru cheltuieli sociale.

Pentru aplicarea unitară a acestor prevederi legale a fost emisă Hotărârea Guvernului nr.1317/2006 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a dispozițiilor Legii nr.193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă, act normativ care la pct.2.1, 2.2 și 2.3 prevăd:

“[...] 2.1. Activitățile și destinațiile prevăzute la art. 2 alin. (1) din Legea nr. 193/2006, cu modificările ulterioare, sunt generatoare de cheltuieli care se încadrează în prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2.2. Angajatorii pot utiliza tichete cadou pentru campanii de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, pentru protocol, pentru cheltuielile de reclamă și publicitate, în limita sumelor destinate acoperirii valorii nominale a acestor tichete, prevăzute în bugetele proprii, aprobate potrivit legii, în poziții distincte de cheltuieli, denumite tichete cadou. În acest caz, regimul fiscal aplicabil contravalorii nominale a tichetelor cadou acordate de angajatori este cel stabilit prin dispozițiile Legii nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pentru cheltuielile efectuate de contribuabili.

2.3. Angajații persoane fizice care desfășoară o activitate într-o relație de angajare, în baza unui raport de muncă reglementat de Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, sau de o lege specială, pot beneficia de tichete cadou acordate de angajatorii lor, numai pentru destinațiile sau evenimentele care se încadrează în cheltuielile sociale. Angajatorii acordă angajaților proprii tichete cadou, în limita sumei prevăzute în bugetul de venituri de cheltuieli aprobat potrivit legii, într-o poziție distinctă de cheltuieli denumită "Tichete cadou" pentru cheltuieli sociale."

Potrivit acestor prevederi legale angajatorii pot utiliza tichete cadou pentru diverse campanii de marketing, promovarea pe piețe existente sau noi, pentru protocol, pentru cheltuieli de reclamă și publicitate, în limita sumelor prevăzute în bugetele proprii întocmite și aprobate de reprezentantul societății, fiind incluse în categoria cheltuielilor așa cum sunt stipulate în Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, potrivit pct.7.3 din Hotărârea Guvernului nr.1317/2006 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a dispozițiilor Legii nr.193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă, este prevăzut:

„7.3 Angajatorii sunt obligați să organizeze lunar o evidență proprie, potrivit modelelor de formulare prevăzute în anexele nr.2, 2 a), 2 b) și 2 c) la prezentele norme metodologice. ”

Mai mult, la pct.9.1 alin.a), b) și d) din același act normativ în care este stipulat:

„Angajatorul împreună cu organizațiile sindicale legal constituite sau cu reprezentanții salariaților, după caz, vor stabili prin Regulamentul intern de acordare a tichetelor de creșă și a tichetelor cadou prevederi referitoare la:

a) stabilirea concretă a activităților, destinațiilor și evenimentelor care se încadrează în cheltuielile sociale, pentru care se vor acorda salariaților tichete cadou și tichete de creșă și care vor face obiectul contractelor comerciale de prestări de servicii cu unitățile emitente de tichete de creșă și de tichete cadou;

b) unitatea emitentă a tichetelor de creșă cu care vor contracta prestarea serviciilor corespunzătoare și a tichetelor cadou în cazul cheltuielilor sociale;

[...] d) valoarea lunară a tichetelor cadou.”

Având în vedere aceste prevederi legale, se reține faptul că angajatorul are obligativitatea întocmirii unui Regulament intern de acordare a tichetelor cadou, în care să stabilească destinația activităților și evenimentelor în măsura în care sunt acordate ca parte a politicii sociale, fiind diferențiate între beneficiari, unitatea emitentă a tichetelor, și respectiv valoarea lunară a acestora.

Legea nr.193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă, în vigoare până la 31 decembrie 2018, a fost abrogată și înlocuită prin Legea nr.165/2018 privind acordarea biletelor de valoare.

Prevederi similare regăsim și la art.15 alin.(1) și alin.(2), art.16 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.165/2018 privind acordarea biletelor de valoare, coroborat cu prevederile art.1 alin.(1), art.7 alin.(1), art.11 alin.(1) și alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.1045/2018 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.165/2018 privind acordarea biletelor de valoare, pentru perioada xx.

Având în vedere aceste prevederi legale, se reține faptul că tichetele cadou pot fi considerate cheltuieli sociale doar în măsura în care sunt acordate ca parte a politicii sociale, sunt diferențate între beneficiari și sunt acordate pentru situații sociale.

Potrivit normelor legale mai sus citate, se reține că, în desfășurarea activității lor, societățile pot acorda tichete cadou în scopul promovării afacerii, pentru campanii de marketing etc., înregistrarea lor în contabilitate fiind obligatoriu să respecte reglementările contabile aplicabile.

În acest sens, prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

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

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

De asemenea, în O.M.F.P. nr.3.512/2008 privind documentele financiar-contabile, aplicabil anului 2015 se prevede:

„ 2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;***
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;***
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;***
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);***
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;***
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;***
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;***
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.***

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”

Începând cu anul 2016 devin obligatorii prevederile O.M.F.P. nr.2.634/2015 privind documentele financiar-contabile, după cum urmează:

“ A. Aspecte generale

1. Persoanele prevăzute la art.1 alin.(1)-(4) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare (denumite în continuare entități), consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate (în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;***
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul persoanei juridice/adresa persoanei fizice care întocmește documentul;***
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;***
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);***
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al***

efectuării acesteia;

- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;

- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare.

3. În cuprinsul oricărui document emis de către o entitate trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația în domeniu, respectiv forma juridică, codul de identificare fiscală și capitalul social, după caz.

4. Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

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

Așadar, nicio operațiune economico - financiară din activitatea unei entități nu poate fi efectuată fără să aibă la bază un document pe baza căruia să fie înregistrată în contabilitate.

Altfel spus, deși la prima vedere prevederile legale referitoare la tichetelor cadou nu implică întocmirea altor documente în afara tichetelor propriu-zise, din coroborarea textelor legale incidente în speță rezultă obligativitatea întocmirii documentelor care justifică utilizarea acestor tichete.

Din dosarul contestației nu rezultă că pentru tichetele cadou în cauză aceasta ar fi prezentat documente justificative de unde să reiasă informații relevante și suficiente cu privire la primirea și utilizarea acestora.

Mai mult, se recunoaște prin nota explicativă dată de reprezentantul societății că aceste tichetele cadou au fost ridicate de personalul societății, iar din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și a susținerilor părților rezultă că pentru distribuirea tichetelor nu a fost întocmit nici un document.

xx nu enumeră în contestația formulată și nu anexează la aceasta, în sprijinul afirmațiilor sale, documente justificative prin care să dovedească faptul că, în ceea ce privește tichetele cadou analizate, a respectat prevederile legale referitoare la înregistrarea acestora în evidența proprie, calculul, declararea precum și plata obligațiilor fiscale aferente.

Având în vedere cele mai sus detaliate și întrucât reprezentantul legal al societății nu a putut pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative și contabile care să ateste înregistrarea în evidența contabilă proprie a operațiunilor de primire a tichetelor pentru perioadă verificată, precum și documente justificative care să ateste distribuirea tichetelor cadou dar și pentru calculul, declararea și plata obligațiilor fiscale aferente acestor operațiuni, echipa de inspecție fiscală a tratat prin asimilare, sumele corespunzătoare tichetelor cadou pentru perioada analizată, ca fiind drepturi de natură salarială și a procedat la reîntregirea bazei de calcul a impozitului pe veniturile din salarii, cu consecința stabilirii prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx, a obligațiilor fiscale suplimentare aferente.

De reținut și faptul că xx. a primit tichete cadou un număr de luni consecutive, deci cu regularitate, nu cu anumite ocazii.

Având în vedere faptul că s-au primit și folosit tichete cadou cu regularitate fără documente justificative, precum și toate celelalte aspecte reținute anterior, nu se poate

afirma că xx a utilizat tichetele cadou în afara unei relații generatoare de venituri din salarii și asimilate salariilor, care s-ar încadra în veniturile din alte surse conform prevederilor art.114 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la 1 ianuarie 2016, coroborate cu prevederile pct.34 alin.(1) lit.f) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.1/2016, cu modificările și completările ulterioare și pentru care datorează doar impozit pe venit.

În varianta în care tichetele cadou au fost folosite în condițiile descrise anterior aceste tichete cadou nu se încadrau ca fiind în afara unei relații generatoare de venituri din salarii și asimilate salariilor care s-ar fi încadrat în veniturile din alte surse, conform prevederilor legale citate anterior.

Tichetele cadou, prin însăși denumirea lor, sunt gratuite, fără ca acordarea lor să fie condiționată de realizarea unor anumite obiective - așa cum este în situația de față când s-au acordat tocmai pentru îndeplinirea unor obiective determinate. Prin urmare, tichetele cadou se acordă gratuit în anumite condiții reglementate clar de Codul fiscal.

Acordarea tichetelor cadou altfel decât reglementează Codul fiscal prin sintagma potrivit legii, va induce acestor sume un alt caracter decât cel social sau cel al tichetelor cadou acordate în afara unei relații generatoare de venituri din salarii sau asimilate salariilor și, implicit un alt regim de impunere, identic cu cel aplicat veniturilor salariale.

Valoarea tichetelor cadou primite sub formă de premii, discounturi sau alte forme de retribuire a căror obținere este condiționată de realizarea anumitor performanțe în activitatea desfășurată de unitățile colaboratoare, tichetele cadou nu mai reprezintă cadouri ci foloase primite de la alte unități cu care are încheiate contracte de vânzare-cumpărare și distribuție (contracte comerciale), foloase care în drept reprezintă venituri asimilate salariilor angajaților societății, având în vedere prevederile art.76 alin. (2), lit.s) și alin.(3), lit.h) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.12, alin.(2) și (3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.1/2016 (ambele prevederi legale în vigoare de la 1 ianuarie 2016), prevederi citate mai sus.

Din prevederile legale citate în considerentele prezentei decizii de soluționare a contestației și din analiza documentelor existente la dosarul contestației se reține faptul că organele de inspecție fiscală au stabilit că, prin modul în care au fost primite și utilizate tichetele cadou, acestea se încadrează în categoria veniturilor asimilate salariilor iar în general, premiile și discounturile sunt componentă a altor adaosuri la salariu, fiind acordate pentru obținerea de performanțe profesionale, având același regim fiscal ca și veniturile din salarii.

Afirmația xx potrivit căreia a primit și utilizat tichete cadou care se încadrează în categoria veniturilor din alte surse, nu este dovedită cu niciun document, deși sarcina probei revine contestatoarei așa cum am arătat în considerentele prezentei decizii de soluționare a contestației.

Conform reglementărilor în vigoare,xx avea obligativitatea să dețină și să prezinte organelor de inspecție fiscală toate documentele din care să rezulte starea de fapt fiscală, alta decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În consecință și având în vedere cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației reține că echipa de inspecție fiscală a reținat prin asimilare sumele aferente tichetelor cadou pentru perioada analizată ca fiind drepturi de natură salarială pentru care societatea nu a efectuat înregistrările și nu a depus documentele justificative, astfel încât aferent acestor xx avea obligația de a calcula și contribuțiile sociale pentru care, începând

cu data de 01 ianuarie 2016, sunt aplicabile prevederile art.138, art.139, art.140, art.141, art.142, art.156, art.157, art.158, art.168, art.184, art.185, art.186 lit.a) și lit.b), art.187 lit.a), art.188, art.190 alin.(1), art.193, art.194, art.195 alin.(1) lit.a), art.199 alin.(1), art.203 alin.(1), art.204 alin.(1) lit.a), art.207 alin.(1), art.208 alin.(1), art.209, art.210, art.211, art.212 alin.(1), art.214 alin.(1), art.215 alin.(1), art.220¹ alin.(1), art.220² alin.(1), art.220³ și art.220⁴, 220⁶ din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare pentru perioada verificată), din care cităm:

„ART.138 - Cotele de contribuții de asigurări sociale datorate bugetului asigurărilor sociale de stat

Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt următoarele:

a) 26,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 15,8% pentru contribuția datorată de angajator; [...]"

„ART.139 - Baza de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor

(1) Baza lunară de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, o reprezintă câștigul brut realizat din salarii și venituri asimilate salariilor, în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială 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 asupra cărora se datorează contribuția sunt cele prevăzute la art.145, alin.(1) lit.a); [...]"

„ART.140 - Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale datorate de angajatori sau persoane asimilate acestora, prevăzute la art.136, lit.c)

Pentru persoanele prevăzute la art.136 lit.c), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale o reprezintă suma câștigurilor brute prevăzute la art.139, realizate de persoanele fizice care obțin venituri din salarii sau asimilate salariilor. Baza de calcul nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților pentru care angajatorul datorează contribuție diferențiată în funcție de condițiile de muncă, din luna pentru care se calculează această contribuție datorată bugetului asigurărilor sociale de stat, și valoarea corespunzătoare a de 5 ori câștigul salarial mediu brut. în situația depășirii acestui plafon, în cazul angajatorilor care datorează contribuție la bugetul asigurărilor sociale de stat, diferențiată în funcție de condițiile de muncă, baza de calcul la care se datorează această contribuție, corespunzătoare fiecărei condiții de muncă, se stabilește proporțional cu ponderea, în total bază de calcul, a câștigurilor salariale brute realizate în fiecare dintre condițiile de muncă."

„ART.141 - Excepții specifice contribuțiilor de asigurări sociale

Se exceptează de la plata contribuțiilor de asigurări sociale următoarele venituri:

a) prestațiile suportate din bugetul asigurărilor sociale de stat, potrivit legii;

b) veniturile din salarii și asimilate salariilor realizate de persoanele fizice asigurate în sisteme proprii de asigurări sociale, precum și de către persoanele care au calitatea de pensionari ai acestor sisteme, care nu au obligația asigurării în sistemul public de pensii, potrivit legii.

c) veniturile acordate, potrivit legii, personalului militar în activitate, polițiștilor și funcționarilor publici cu statut special care își desfășoară activitatea în instituțiile din sectorul de apărare, ordine publică și securitate națională, pentru care se datorează contribuție individuală la bugetul de stat potrivit Legii nr.223/2015 privind pensiile militare de stat.

d) ajutoarele/sumele acordate potrivit legii, în cazul decesului personalului din cadrul instituțiilor publice de apărare, ordine publică și securitate națională, decedat ca

urmare a participării la acțiuni militare, și indemnizațiile lunare de invaliditate acordate personalului ca urmare a participării la acțiuni militare.”

„ART.142 - Venituri din salarii și venituri asimilate salariilor care nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuțiilor de asigurări sociale

Nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuțiilor de asigurări sociale următoarele:

[...] b) ajutoarele de înmormântare, ajutoarele pentru bolile grave și incurabile, ajutoarele pentru dispozitive medicale, ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru pierderi produse în gospodăriile proprii ca urmare a calamităților naturale, veniturile reprezentând cadouri în bani și/sau în natură oferite salariaților, cele oferite pentru copiii minori ai acestora, inclusiv tichetele cadou, contravaloarea transportului la și de la locul de muncă al salariatului, acordate de angajator pentru salariații proprii sau alte persoane, precum și contravaloarea serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, pe perioada concediului, acordate de angajator pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă.

Cadourile în bani și în natură oferite de angajatori angajaților, cele oferite în beneficiul copiilor minori ai acestora, inclusiv tichetele cadou, cu ocazia Paștelui, zilei de 1 iunie, Crăciunului și a sărbătorilor similare ale altor culte religioase, precum și cadourile în bani și în natură oferite angajatelor cu ocazia zilei de 8 martie nu sunt cuprinse în baza lunară de calcul, în măsura în care valoarea acestora pentru fiecare persoană în parte, cu fiecare ocazie din cele de mai sus, nu depășește 150 lei.

Nu sunt incluse în baza lunară de calcul al contribuțiilor veniturile de natura celor prevăzute mai sus, realizate de persoane fizice, dacă aceste venituri sunt primite în baza unor legi speciale și finanțate din buget;

[...] r) tichetele de masă, voucherele de vacanță, tichetele cadou și tichetele de creșă, acordate potrivit legii;[...]

Art.156 - Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate

Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate sunt următoarele:

a) 5,5% pentru contribuția individuală;

b) 5,2% pentru contribuția datorată de angajator.”

“ART.157 - Baza de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor

(1) Baza lunară de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, o reprezintă câștigul brut 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. [...];

[...] (2) Nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate sumele prevăzute la art.76, alin.(4) lit. d), art.141, lit.d) și art.142.”

„ART.158 - Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de angajatori sau de persoane asimilate acestora prevăzute la art.153, alin. (1) lit.f)

(1) Pentru persoanele prevăzute la art.153, alin.(1), lit.f), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute prevăzute la art.157 asupra cărora se datorează contribuția individuală. [...]

„ART.168 - Stabilirea și plata contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, precum și instituțiile prevăzute la art.153, alin.(1), lit.g) - o) au obligația de a calcula și de a reține la sursă contribuțiile individuale de asigurări sociale de sănătate,

precum și obligația de a calcula contribuțiile de asigurări sociale de sănătate datorate de aceștia, după caz. [...]"

„ART.186 - Cotele de contribuții de asigurări pentru șomaj

Cotele de contribuții de asigurări pentru șomaj sunt următoarele:

a) 0,5% pentru contribuția individuală;

b) 0,5% pentru contribuția datorată de angajator.”

„ART.187 - Baza de calcul al contribuției individuale de asigurări pentru șomaj în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor

(1) Baza lunară de calcul al contribuției individuale de asigurări pentru șomaj, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, reprezintă câștigul brut realizat din salarii și venituri asimilate salariilor în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială 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; [...]"

„ART.188 - Baza de calcul al contribuției de asigurări pentru șomaj datorate de angajatori sau persoane asimilate acestora

Pentru persoanele prevăzute la art.184, lit.b), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări pentru șomaj prevăzută de lege reprezintă suma câștigurilor brute prevăzute la art.187, acordate persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, asupra cărora există, potrivit legii, obligația de plată a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj.”

„ART.190 - Stabilirea și plata contribuțiilor de asigurări pentru șomaj

(1) Persoanele prevăzute la art.184, lit.b) au obligația de a calcula și de a reține la sursă contribuțiile individuale de asigurări pentru șomaj, precum și obligația de a calcula contribuțiile de asigurări pentru șomaj datorate de aceștia, după caz. [...]"

„ART.194 - Cota de contribuție pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate

Cota de contribuție pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate este de 0,85%.”

„ART.195 - Baza de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate

(1) Pentru persoanele prevăzute la art.192, lit.a) baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate din salarii și venituri asimilate salariilor, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială 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; [...]"

„ART.199 - Stabilirea și plata contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate

(1) Persoanele prevăzute la art.192, lit.a) și c) au obligația de a calcula contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate. [...]"

„ART.203 - Cotele de contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale

(1) Cota de contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale este cuprinsă între 0,15% și 0,85%, diferențiată în funcție de clasa de risc, conform legii.”

„ART.204 - Baza de calcul al contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale

(1) Pentru persoanele prevăzute la art.201, lit.a) baza lunară de calcul al contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de angajații acestora, în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială 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; [...]"

„ART.207 - Stabilirea și plata contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale

(1) Persoanele prevăzute la art.201 au obligația de a calcula contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale.[...]"

„ART.208 - Depunerea Declarației privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate

(1) Persoanele prevăzute la art.201 sunt obligate să depună lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile, declarația prevăzută la art.147, alin.(1). [...]"

„ART.209 - Contribuabilii/plătitorii de venit la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale

Contribuabilii/plătitorii de venit la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, obligați la plata contribuției sunt persoanele fizice și juridice, cu excepția instituțiilor publice definite conform Legii nr.500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare, și Legii nr.273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, ce pot să angajeze forță de muncă pe bază de contract individual de muncă, în condițiile prevăzute de Legea nr.53/2003 - Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare."

„ART.211 - Cota de contribuție la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale

Cota de contribuție la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajator, este de 0,25%."

„ART.212 - Baza de calcul al contribuției la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajatori sau persoane asimilate acestora

(1) Pentru persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator prevăzute la art.209, baza lunară de calcul al contribuției la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de angajații care au la bază un contract individual de muncă, din salarii sau venituri asimilate salariilor, în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială 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; [...]"

„ART.214 - Stabilirea și plata contribuției la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, prevăzute la art.209, au obligația de a calcula contribuția de asigurare la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale. [...]"

„ART.215 - Depunerea Declarației privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate

(1) Persoanele prevăzute la art.209 sunt obligate să depună lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile, declarația prevăzută la art.147, alin.(1). [...]"

„ART.220¹- Contribuabilii care datorează contribuția asiguratorie pentru muncă
Contribuabilii obligați la plata contribuției asiguratorii pentru muncă sunt, după caz:

a) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, pentru cetățenii români, cetățeni ai altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau reședința în România, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte; [...]"

„ART.220²- Categori de venituri pentru care se datorează contribuția asiguratorie pentru muncă

(1) Contribuția asiguratorie pentru muncă se datorează pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor, definite la art.76 alin.(1) - (3), după caz, acordate de către contribuabilii prevăzuți la art.2201 lit.a), respectiv realizate de către persoanele fizice prevăzute la art.2201 lit.b). [...]"

„ART. 220³- Cota contribuției asiguratorie pentru muncă

Cota contribuției asiguratorie pentru muncă este de 2,25%. [...]"

„ART. 220⁴- Baza de calcul al contribuției asiguratorii pentru muncă

[...] (2) Nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuției asiguratorie pentru muncă sumele prevăzute la art.142."

De asemenea, Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, precizează:

"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:

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

[...] (2) Avantajele în bani și în natură prevăzute la art.76 alin.(3) din Codul fiscal sunt considerate a fi orice foloase primite de angajat de la terți sau ca urmare a prevederilor contractului individual de muncă ori a unei relații contractuale între părți, după caz.

(3) La stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de persoana fizică, în conformitate cu prevederile art.76 alin.(3) din Codul fiscal, cum ar fi:

[...] e) cadourile, inclusiv tichetele cadou primite cu diverse ocazii, cu excepția celor menționate la art.76 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal; [...]"

[...] (11) În sensul prevederilor art.76 alin.(4) lit. a) din Codul fiscal limita de 150 lei se aplică separat pentru cadourile, inclusiv tichetele cadou, acordate pentru fiecare ocazie din cele prevăzute, pentru fiecare angajat și pentru fiecare copil minor al angajatului, chiar și în cazul în care părinții lucrează la același angajator. Partea care depășește limita de 150 lei reprezintă venit impozabil din salarii. [...]"

"3. (1) Sumele care se includ în câștigul brut realizat din salarii și în veniturile asimilate salariilor, care reprezintă baza lunară de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale, sunt cele prevăzute la art.139 alin.(1) din Codul fiscal, inclusiv cele prevăzute în normele metodologice de aplicare a art.76 alin.(1) - (3) din Codul fiscal, cu excepția veniturilor asupra cărora nu există obligația plății contribuției de asigurări sociale potrivit prevederilor art.141 și 142 din Codul fiscal."

"5. (1) În aplicarea prevederilor art.142 lit.b) din Codul fiscal, partea care depășește limita de 150 lei reprezintă venit din salarii și se cuprinde în baza de calcul al contribuțiilor sociale obligatorii.

(2) În sensul art.142 lit.r) din Codul fiscal, nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale obligatorii tichetele cadou acordate potrivit legii, altele decât cele acordate pentru ocaziile prevăzute la art.142 lit.b) din Codul fiscal. [...]"

“11. (1) Sumele care se includ în câștigul brut realizat din salarii și în veniturile asimilate salariilor, care reprezintă baza lunară de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate, sunt cele prevăzute la art.157 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv cele prevăzute în normele metodologice de aplicare a art.76 alin.(1) - (3) din Codul fiscal, cu excepția veniturilor asupra cărora nu există obligația plății contribuției de asigurări sociale de sănătate potrivit prevederilor art.157 alin.(2) din Codul fiscal. [...]”

“31. (1) Sumele care se includ în câștigul brut realizat din salarii și în veniturile asimilate salariilor, care reprezintă baza lunară de calcul al contribuției asiguratorie pentru muncă, sunt cele prevăzute la art.204 alin.(1) din Codul fiscal, inclusiv cele prevăzute în normele metodologice de aplicare a art.76 alin.(1) - (3) din Codul fiscal, cu excepția veniturilor asupra cărora nu există obligația plății contribuției asiguratorie pentru muncă potrivit prevederilor art. 220⁵ din Codul fiscal. [...]”

Având în vedere prevederile legislației reținute de organele fiscale, care constituie temeiul legal pentru acordarea tichetelor cadou, respectiv a biletelor de valoare, din punct de vedere fiscal, în funcție de natura venitului în care se încadrează, regimul fiscal aplicabil tichetelor cadou - în cazul în care acestea se acordă în alte situații și în alte condiții decât cele pentru care se aplică regimul neimpozității, respectiv exceptării de la plata contribuțiilor sociale obligatorii - **acestea pot fi asimilate avantajelor de natură salarială impozabile, pentru care sunt aplicabile prevederile corespunzătoare veniturilor din salarii și asimilate acestora**, în acest caz evaluarea lor efectuându-se la nivelul valorii nominale a tichetelor cadou .

Totodată, se reține că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic ci și din punct de vedere al scopului urmărit de contribuabil. În acest spirit o operațiune normală din punct de vedere juridic poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

În speță, la reîncadrarea operațiunilor analizate, organele de inspecție fiscală au avut în vedere reflectarea conținutului economic al acestora în baza prevederilor legale și informațiilor cuprinse în evidența contabilă a societății, a informațiilor transmise de contribuabil și celorlate informații și dovezi avute la dispoziție, în ansamblul lor, fără a urmări aplicarea art.11 din Codul fiscal în detrimentul contribuabilului.

Așadar, în cauză se reține că societatea petentă nu a prezentat, în susținerea argumentelor proprii și documente doveditoare care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală și prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Astfel, având în vedere cele prezentate mai sus, susținerile părților, actele și documentele existente la dosarul contestației, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, în speță se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: “Art.279(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu prevederile pct.11.1, lit.a) din Ordinul prezidentului Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: “Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;” și se va respinge ca neîntemeiată **contestația formulată de xx, pentru suma contestată de xx lei**, reprezentând impozit pe venituri din salarii (xx lei) și contribuții sociale obligatorii (xx lei), obligații fiscale stabilite

suplimentar prin Decizia de impunere nr. xx, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. xx.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale menționate, se :

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată dextr din municipiul xx, județul xx, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx*, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.xx, de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice xx, pentru suma totală contestată de xx lei reprezentând:

xxx

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