

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ**  
**DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE**  
**A JUDEȚULUI P R A H O V A**  
**Biroul Soluționare Contestații**

**DECIZIA Nr. 109 din 29 aprilie 2010**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. "x" S.R.L.**  
**din municipiul x, județul Prahova**

Biroul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Prahova a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală Prahova, prin adresa nr. x din x martie 2010 – înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr. x/x martie 2010, în legătură cu contestația **Societății Comerciale "x" S.R.L.** din municipiul x, județul Prahova, formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x din x februarie 2010, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, precum și împotriva Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de x februarie 2010 de inspectori din cadrul A.I.F. Prahova, comunicate societății comerciale la data de x martie 2010.

În conformitate cu prevederile art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa susmenționată, A.I.F. Prahova a transmis Dosarul contestației către D.G.F.P. Prahova – Biroul soluționare contestații.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor art. 207 și ale art. 209 alin. (1) lit. a) din TITLUL IX – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Ordonanței Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală – republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv transmiterea contestației nr.x/x.03.2010 în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat, înregistrată la A.F.P.C.M. Prahova sub nr. x/x martie 2010, iar la A.I.F. Prahova sub nr. x/x martie 2010, precum și încadrarea în cuantumul de până la 1.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei, procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

Ulterior, societatea comercială a adus completări la contestația inițială, prin adresa nr. x/x.03.2010 depusă și înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr. x/x martie 2010, respectiv și-a majorat pretențiile prin contesarea suplimentară a sumei de x lei, încadrându-se procedural în termenul de depunere a contestației – conform prevederilor art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală – republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct. 3.13. din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul M.F.P.–A.N.A.F. nr. 519/2005.

Societatea Comercială "x" S.R.L. are sediul social în municipiul x, Str. x, Nr. x, județul Prahova, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Prahova sub nr. **J29/x/x** și are codul unic de înregistrare fiscală **x** cu atribut fiscal **RO**.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de **x lei** – din care:

- *impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor* ..... x lei;
- *majorări de întârziere aferente impozitului* ..... x lei;
- *contribuția de asig.sociale datorată de angajator stabilită suplimentar* .x lei;
- *majorări de întârziere aferente CAS angajator* ..... x lei;
- *contribuția de asig.sociale reținută de la asigurați stabilită suplimentar* x lei;
- *majorări de întârziere aferente CAS asigurați* ..... x lei;
- *contrib.de asig.ptr.accid. datorată de angajator stabilită suplimentar* . x lei;
- *majorări de întârziere aferente Fd. accid.* ..... x lei;
- *contrib.de asig.ptr. șomaj datorată de angajator stabilită suplimentar* . x lei;
- *majorări de întârziere aferente Fd.șomaj angajator* ..... x lei;
- *contrib.de asig.ptr. șomaj reținută de la asigurați stabilită suplimentar* .x lei;
- *majorări de întârziere aferente Fd.șomaj asigurați* ..... x lei;
- *contrib.ptr. conced.med.datorată de angajator stabilită suplimentar..* x lei;
- *majorări de întârziere aferente* ..... x lei;
- *contrib.de asig.de sănătate datorată de angajator stabilită suplim.* . x lei;
- *majorări de întârziere aferente CASS angajator* ..... x lei;
- *contrib.de asig.de sănătate datorată de asig. stabilită suplimentar* . x lei;
- *majorări de întârziere aferente CASS asigurați* ..... x lei;
- *contrib.datorată de angajator la Fond.de garant.stabilită suplim...* x lei;
- *majorări de întârziere aferente Fd.garantare* ..... x lei.

**Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:**

**I. – Sușinerile contestatoarei sunt următoarele (citată):**

**a) Contestația inițială, înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr. x/x martie 2010:**

"[...] Subscrisa **S.C.x S R L**, [...], reprezentată legal de către dl x în calitate de administrator, [...], în termen legal, formulează prezenta:

**CONTESTAȚIE**  
**Împotriva**

**DECIZIEI DE IMPUNERE nr.x din x/02/2010, întocmită în baza constatărilor din Raportul de Inspecție Fiscală (R.I.F) încheiat în data de x/02/2010 [...].**

**Obiectul contestației**

Prin prezenta, solicităm anularea parțială a obligațiilor fiscale și a accesoriilor aferente în sumă totală de x lei calculate pentru tichetele cadou acordate salariaților în decembrie 2007 prin Raportul de inspecție fiscală nr. x/x.02.2010 [...].

Astfel, organele de control au apreciat că **cheltuielile sociale** efectuate de către societatea x S R L prin acordarea de tichete cadou salariaților în decembrie 2007 reprezintă drepturi asimilate salariilor, motiv pentru care au procedat la calcularea taxelor, impozitelor și accesoriilor aferente specifice salariilor.

**ÎN FAPT**, arătăm următoarele:

[...] Urmare acestui control, organul fiscal a reținut în sarcina S.C.x S R L [...], obligația de plată a sumei de x lei, reprezentând diferență suplimentară C A S angajator, C A S angajați, fond de risc și accidente, ajutor șomaj angajator, ajutor șomaj angajați, fond de garantare a creanțelor salariale, C A S S angajator, C A S S angajați, contribuția pentru concedii și indemnizații și accesorii aferente obligațiilor, stabilite pentru tichetele cadou primite de către angajații societății

sub formă de ajutor social și tratate de către organul de inspecție fiscală ca drepturi salariale pentru munca prestată în decembrie 2007, după cum urmează: [...].

**ÎN DREPT**, au fost invocate ca incidente în cauză, dispozițiile :

- art.55, alin.(4), lit.a din Legea 571/2003 [...];
- art.55, alin.(2), lit.k din Legea 571/2003 [...];
- pct.70 lit.e) din normele de aplicare ale Codului fiscal;

În realitate, decizia de impunere contestată este parțial netemeinică și nelegală și se impune a fi anulată cu consecința exonerării S C x S R L , de obligațiile fiscale și accesorii aferente în sumă totală de x lei, reținute în actul administrativ atacat, pentru următoarele :

#### **MOTIVE**

#### **Referitor la impozitul pe veniturile din salarii :**

Așa cum s-a reținut în **Raportul de inspecție fiscală**, tichetele cadou acordate au fost încadrate la categoria “avantaje (cadouri) de natură salarială” conform art.55, alin(4), lit.a) și nicidecum precum cheltuieli sociale așa cum sunt prevăzute în Codul fiscal art.21 alin.3 lit.c “[...]”, suplimentându-se astfel baza impozabilă cu c-valoarea tichetelor cadou transformate în drepturi salariale brute fapt ce a condus la stabilirea în sarcina subscrisei a unei obligații suplimentare privind impozitul pe salarii și accesorii aferente.

Invocarea art.55 alin.(4) lit.a, alin.(2) lit.k pentru justificarea obligației de plată – impozitul pe salarii și a accesoriilor aferente – este eronată din următoarele considerente:

[...] Societatea x S R L a efectuat o cheltuielă socială conform contract colectiv de muncă așa cum prevede și pct.33 (1) din normele de aplicare ale codului fiscal, încadrată în procentul de deductibilitate la calculul impozitului pe profit de 2% aplicat asupra fondului de salarii realizat și nicidecum nu a plătit sub forma tichetelor cadou munca prestată de către salariații săi în lunile decembrie 2007.

Deasemenea, transformându-se de către organul de control c-valoarea tichetelor cadou în venituri salariale brute sau asimilate salariilor, societatea se vede îndreptățită să procedeze la imputarea acestor “avantaje” salariaților săi sub motivația de “muncă neprestată conform drepturilor salariale achitate” și în conformitate cu prevederile art.55 alin.5 “avantajele primite în bani și în natură și imputate salariatului în cauză nu se impozitează”.

#### **Referitor la contribuțiile sociale stabilite**

În baza reglementărilor în domeniul contribuțiilor sociale și anume **Legea nr.19/2000 [...], Legea nr.76/2002 [...], Legea nr.346/2002 [...], Legea 399/2006 [...], Legea nr.95/2006 [...]** și **Legea 200/2006 [...]** se stabilește baza lunară de calcul pentru care se datorează contribuțiile sociale și excepțiile asupra cărora nu se aplică aceste contribuții [...].

În concluzie, pentru tichetele cadou acordate în luna decembrie 2007 sunt aplicabile prevederile Legii 193/2006 și a Normelor metodologice date în aplicarea acestei legi referitoare la necalcularea și nereținerea contribuțiilor sociale prevăzute de legile menționate mai sus în măsura în care tichetele cadou au fost acordate salariaților pentru activități, destinații și evenimente care se încadrează în cheltuieli sociale așa cum sunt ele explicate în Codul fiscal la art.21.alin(3)lit.c. [...].”

#### **b) Completare la contestația inițială, înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr. 2168/29 martie 2010:**

##### **“[...] Obiectul contestației**

Prin prezenta, solicităm anularea parțială a obligațiilor fiscale și a accesoriilor aferente în sumă totală de x lei calculate pentru tichetele cadou acordate salariaților în decembrie 2008 prin Raportul de inspecție fiscală nr. x/x.02.2010 [...].

Astfel, organele de control au apreciat că **cheltuielile sociale** efectuate de către societatea x S R L prin acordarea de tichete cadou salariaților în decembrie 2008 reprezintă drepturi asimilate salariilor, motiv pentru care au procedat la calcularea taxelor, impozitelor și accesoriilor aferente specifice salariilor.

##### **ÎN FAPT, arătăm următoarele:**

[...] Urmare acestui control, organul fiscal a reținut în sarcina S.C.x S R L [...], obligația de plată a sumei de x lei, reprezentând diferență suplimentară C A S angajator, C A S angajați, fond de

risc și accidente, ajutor șomaj angajator, ajutor șomaj angajați, fond de garantare a creanțelor salariale, C A S S angajator, C A S S angajați, contribuția pentru concedii și indemnizații și accesorii aferente obligațiilor, stabilite pentru tichetele cadou primite de către angajații societății sub formă de ajutor social și tratate de către organul de inspecție fiscală ca drepturi salariale pentru munca prestată în decembrie 2008, după cum urmează: [...].

**ÎN DREPT**, au fost invocate ca incidente în cauză, dispozițiile :

- art.55, alin.(4), lit.a din Legea 571/2003 [...];
- art.55, alin.(2), lit.k din Legea 571/2003 [...];
- pct.70 lit.e) din normele de aplicare ale Codului fiscal;

#### **MOTIVE**

**Referitor la impozitul pe veniturile din salarii :**

Așa cum s-a reținut în **Raportul de inspecție fiscală**, tichetele cadou acordate au fost încadrate la categoria “avantaje (cadouri) de natură salarială” conform art.55, alin(4), lit.a) și nicidecum precum cheltuieli sociale așa cum sunt prevăzute în Codul fiscal art.21 alin.3 lit.c “[...]”, suplimentându-se astfel baza impozabilă cu c-valoarea tichetelor cadou transformate în drepturi salariale brute fapt ce a condus la stabilirea în sarcina subscrisei a unei obligații suplimentare privind impozitul pe salarii și accesorii aferente.

Invocarea art.55 alin.(4) lit.a, alin.(2) lit.k pentru justificarea obligației de plată – impozitul pe salarii și a accesoriilor aferente – este eronată din următoarele considerente:

[...] Societatea x S R L a achitat aceleași drepturi salariale în luna decembrie 2007 și decembrie 2008 ca și în restul lunilor din an pentru aceiași muncă prestată conform contractului individual de muncă și fișei postului anexată acestuia, fiecare parte contractuală respectându-și clauzele din contract cu privire la munca prestată și la drepturile salariale aferente.

Acordarea tichetelor cadou a fost condiționată, conform protocolului încheiat între reprezentanții salariaților și patronat, de posibilitățile financiare ale societății existente în ultima lună a anului și nicidecum ca plată a unor drepturi salariale obligatorii (a se observa că societatea nu a acordat tichete cadou în cadrul acțiunilor sociale decât în lunile decembrie 2007 și decembrie 2008, fără a acorda în alte luni ale anului, ca să putem interpreta că de fapt scopul societății era să plătească mascat o muncă prestată)

Deasemenea, având în vedere pe de o parte, creșterea obligațiilor fiscale prin transformarea de către organul de control a c-valorii tichetelor cadou în venituri salariale brute sau asimilate salariilor și lipsa de disponibilități bănești (x S R L are pentru o perioadă de 6 luni obligațiile fiscale amânate la plată) pe de altă parte, societatea a negociat și a obținut acordul reprezentanților salariaților pentru imputarea acestor “avantaje” salariaților săi sub motivația de “muncă neprestată conform drepturilor salariale achitate” și în conformitate cu prevederile art.55 alin.5 “avantajele primite în bani și în natură și imputate salariatului în cauză nu se impozitează”. [...].”

**II. – Din Decizia de impunere nr. x din x februarie 2010, respectiv din anexa la aceasta - Raportul de inspecție fiscală din x februarie 2010, rezultă următoarele:**

\* Inspecția fiscală desfășurată în perioada x - x februarie 2010 a avut ca obiectiv al controlului verificarea modului de calcul, evidențiere, declarare și virare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale datorate bugetului general consolidat la S.C. "x" S.R.L. x, printre care și cele privind impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale pentru perioada 01 august 2006 – 30 decembrie 2009.

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală din data de x februarie 2010 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. x din x februarie 2010.

**În acest Raport, la CAPITOLUL III – Constatări fiscale — s-a consemnat (citat):**

"[...] III.5 Impozitul pe veniturile din salarii

Verificarea s-a făcut în conformitate cu prevederile Titlului III, capitolul III, din Legea 571/2003 [...] și ale H.G. nr. 44/2004 [...] și a cuprins perioada august 2006 – decembrie 2009.

[...] Urmare verificării, au fost constatate unele deficiențe care au avut drept consecință, suplimentarea bazei impozabile cu valoarea corespunzătoare tichetelor cadou care, în luna decembrie 2007 și 2008, au fost distribuite peste măsura prevăzută de art. 55, alin. (4), lit.a) din Codul fiscal.

În acest context, arătăm că articolul de lege de mai sus, adoptat de către legiuitor pentru "Definirea veniturilor din salarii" și intitulat ca atare, oferă posibilitatea ca o serie de avantaje (cadouri), acordate salariaților care au copii, să nu fie impozitate de către angajator.

De menționat însă că permisivitatea în cauză este condiționată de întrunirea a două aspecte și care – în măsura în care sunt încălcate – pot determina, așadar, caracterul impozabil și anume: cadourile să fie acordate cu ocazia sărbătorilor religioase sau a zilei de 1 iunie, pe de o parte și, de asemenea, în limita a 150 lei pentru fiecare astfel de eveniment.

Față de cele prezentate, menționăm că, în cazul SC x SRL, au fost constatate 2 situații, care au condus la acordarea unor avantaje (cadouri) în sumă netă de x lei (anexa nr. x):

a) tichete care nu au fost acordate în beneficiul copiilor minori, în valoare totală de x lei.

b) tichete acordate în beneficiul copiilor minori, însă peste limita legală de 150 lei, valoarea totală astfel obținută cuantificând x lei.

În consecință, având în vedere și prevederile art. 55, alin. (2), lit.k) din același act normativ, precum și ale pct. 70 lit.e) din normele de aplicare ale Codului fiscal, valoarea în cauză a fost asimilată salariilor, motiv pentru care s-a procedat la calculul unui impozit suplimentar în valoare totală de x lei (anexa nr. x).

De asemenea, în conformitate cu prevederile art. 120, alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 ®, [...], au fost stabilite și obligații fiscale accesorii în sumă de x lei termenul limită fiind x.02.2010 (anexa nr. x).

[...] III.6 Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator

[...] Amintim faptul că, la sfârșitul anilor 2007 și 2008, societatea a acordat o serie de tichete cadou în astfel de condiții, încât – potrivit dispozițiilor legale în materie de fiscalitate – au determinat includerea în categoria veniturilor salariale și, implicit, tratamentul fiscal aplicabil acestora.

Având în vedere prevederile art. 23 și 24 din Legea 19/2000 [...], potrivit cărora baza de calcul a contribuției datorate de către angajator o reprezintă venitul realizat într-o lună, a fost calculată o contribuție suplimentară la bugetul asigurărilor sociale de stat, în sumă de x lei, corespunzător tichetelor în cauză (anexa nr. x).

De asemenea, au fost calculate accesorii în valoare de x lei, în conformitate cu prevederile art. 120, alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 ®, [...] (anexa nr. x).

III.7 Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați

[...] Având în vedere art. 23, alin. (1), lit.a) din Legea nr. 19/2000 [...], a fost stabilită o contribuție suplimentară în sumă de x lei, corespunzător valorii tichetelor cadou acordate de către societate peste limitele prevăzute de legislația referitoare

Pentru diferența suplimentară stabilită la control, în sumă de x lei, au fost calculate accesorii în quantum de x lei, în conformitate cu prevederile art. 120, alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 ®, [...] (anexa nr.x).

III.8 Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, datorată de angajator

[...] Așa cum am arătat mai sus, tichetele cadou distribuite angajaților, independent de prevederile legale, au fost tratate – din punct de vedere fiscal – ca venituri impozabile, fapt ce a condus la stabilirea unei contribuții suplimentare de plată, în sumă de x lei (anexa nr. x). În acest context, amintim prevederile art. 101, alin. (1), lit.a) din Legea nr. 346/2002 [...].

Pentru diferența suplimentară stabilită la control, au fost calculate accesorii în sumă de x lei, în conformitate cu prevederile art. 120, alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 ®, [...] (anexa nr. x).

[...] III.9 Contribuția angajatorului la fondul de șomaj

[...] La control s-a calculat suplimentar o contribuție a angajatorului la fondul pentru plata ajutorului de șomaj în cuantum de x lei, corespunzător tichetelor cadou distribuite angajaților fără respectarea prevederilor fiscale (anexa nr. x).

Societatea a încălcat astfel, prevederile art. 26\* din Legea nr. 76/2006 [...].

Pentru diferența suplimentară stabilită la control, [...], au fost calculate majorări de întârziere în sumă de x lei, conform art. 120, alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 republicată, [...], (anexa nr.x).

**III.10 Contribuția individuală la fondul de șomaj reținută de la asigurați**

[...] Urmare verificării, s-a stabilit o contribuție suplimentară de plată, în cuantum de x lei, aferentă contravalorii tichetelor cadou acordate salariaților în condițiile prezentate mai sus (anexa nr. x). În acest caz, s-au avut în vedere prevederile art. 27\*, din Legea nr. 76/2006 [...].

Pentru diferența suplimentară, la control au fost calculate majorări de întârziere în sumă de x lei, conform art. 120, alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 republicată, [...], (anexa nr.5.3).

[...] **III.11 Contribuția angajatorului la fondul de sănătate**

[...] Urmare verificării, s-a stabilit o contribuție suplimentară de plată, în cuantum de x lei, aferentă contravalorii tichetelor cadou acordate salariaților peste limita legală (anexa nr.x). În acest caz, s-au avut în vedere prevederile art. 258\*, alin. (1) și (2) din legea nr. 95/2006 [...].

Pentru diferența suplimentară stabilită la control, au fost calculate majorări de întârziere în cuantum de x lei, în conformitate cu art. 120, alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 republicată, [...], (anexa nr.x).

**III.12 Contribuția individuală la fondul de sănătate reținută de la asigurați**

[...] În urma verificării efectuate, la control a fost stabilită o diferență suplimentară, în sumă de x lei, corespunzător tichetelor cadou acordate angajaților peste limita legală.

S-au avut în vedere prevederile art. 257\*, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 95/2006 [...].

Pentru diferența suplimentară stabilită, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de x lei, în conformitate cu prevederile art. 120, alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 republicată, [...], (anexa nr.x).

**III.13 Contribuția la fondul pentru concedii și indemnizații pentru persoane juridice**

[...] Amintim că tichetele cadou acordate salariaților peste limitele legale au fost tratate (din punct de vedere fiscal) asemenea veniturilor salariale, motiv pentru care a fost calculată o contribuție suplimentară în cuantum de x lei (anexa nr. x). S-au avut în vedere prevederile art. 6\*, alin. (2) din O.U.G. nr.158/2005 [...].

De asemenea, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de x lei, în conformitate cu prevederile art. 120, alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 republicată, [...], (anexa nr.x).

**III.14 Contribuția privind fondul de garantare în plată a creanțelor salariale**

[...] Urmare verificării, a fost calculată o contribuție suplimentară de x lei, corespunzător tichetelor cadou acordate salariaților peste limita legală (anexa nr.x). S-au avut în vedere prevederile art. 7\*, alin. (1) din Legea nr.200/2006 [...].

De asemenea, au fost calculate majorări de întârziere în cuantum de x lei, în conformitate cu prevederile art. 120, alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 republicată, [...], (anexa nr.x). [...]”

**III. – Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada emiterii actului administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:**

\* În **Raportul de inspecție fiscală din x februarie 2010** încheiat de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Prahova la S.C. "x" S.R.L. a fost consemnată verificarea în ceea ce privește modul de calcul, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat, printre care și cele privind impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale.

Obiectul principal de activitate al societății comerciale este “x” - cod CAEN x.

În urma inspecției fiscale s-a constatat că, în luna decembrie a anului 2007 și în luna decembrie a anului 2008, societatea comercială contestatoare a acordat

salariaților săi tichete cadou, în baza prevederilor Legii nr. 193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă care, la art. 2 alin. (1), prevede:

"[...] Art. 2. – (1) 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."

De asemenea, Normele metodologice de aplicare a Legii nr.193/2006, aprobate prin H.G. nr. 1317/2006 prevăd:

"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 și cheltuieli aprobat potrivit legii, într-o poziție distinctă de cheltuieli denumită "Tichete cadou" pentru cheltuieli sociale."

Contravaloarea acestor tichete a fost considerată integral cheltuială socială, așa cum rezultă din cele consemnate în Raportul de inspecție fiscală din x februarie 2010, fără a fi supuse impozitării.

În baza prevederilor art. 55 alin. (1), alin. (2) lit. k) și alin. (4) din Codul fiscal, a pct. 68 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 și a pct. 11.1. din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă aprobate prin H.G. nr. 1317/2006, o parte din tichetele cadou acordate salariaților, respectiv suma totală de x lei, a fost considerată la inspecția fiscală drept venituri de natură salarială, întrucât acestea au fost acordate peste limita legală de 150 lei/persoană (x lei), sau au fost acordate salariaților care nu au în întreținere copii minori (x lei).

În toate aceste cazuri, societatea nu a respectat prevederile Legii nr. 193/2006 privind utilizarea tichetelor cadou pentru salariații proprii doar în limita cheltuielilor sociale.

Pentru suma totală de x lei reprezentând venituri de natură salarială, S.C. "x" S.R.L. avea obligația calculării, reținerii, declarării și virării impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale de natură salarială (CAS, CASS, șomaj, fonduri speciale etc.), în baza art. 55 din Codul fiscal (pentru impozitul pe veniturile din salarii), a art. 23 alin.(1) lit.a) și art. 24 alin. (1) din Legea nr. 19/2000, art. 101 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 346/2002, art. 26 și 27 din Legea nr. 76/2006, art. 257 alin. (2) lit. a) și art. 258 alin. (1) și alin (2) din Legea nr. 95/2006, art. 6 alin. (2) din O.U.G. nr. 158/2005 și art. 7 alin. (1) din Legea nr. 200/2006 (pentru contribuțiile sociale de natură salarială).

Astfel, conform celor consemnate în RIF și în decizia de impunere emisă în baza acestuia, au fost stabilite obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de x lei, din care x lei reprezintă diferență suplimentară privind impozitul pe veniturile din salarii și majorări de întârziere aferente, iar x lei reprezintă diferențe suplimentare privind contribuțiile sociale și majorări de întârziere aferente.

.....  
\* **Prin contestația și completarea la aceasta formulate** de S.C. "x" S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. x din x februarie 2010 sunt contestate

obligățiile fiscale suplimentare de plată privind impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale în sumă totală de x lei.

Astfel, societatea comercială consideră că, în baza prevederilor Legii nr. 193/2006, ale Codului fiscal și ale actelor normative privind contribuțiile de natură salarială nu datorează impozit pe veniturile din salarii, contribuții sociale și fonduri speciale stabilite suplimentar la control.

Ca motivație în susținerea contestației se invocă faptul că organele de inspecție fiscală au încadrat eronat în categoria veniturilor asimilate salariilor tichetele cadou acordate de societatea comercială salariaților săi în luna decembrie 2007 și în luna decembrie 2008.

Se mai arată că tichetele cadou acordate salariaților nu fac parte din salariu, întrucât nu au fost acordate în urma unei munci prestate de salariați, ci sunt cheltuieli sociale conform contractului colectiv de muncă, astfel fiind neimpozabile și nedatorându-se contribuții sociale.

.....  
\* **Fată de cele prezentate mai sus,** rezultă că obligățiile fiscale suplimentare în sumă totală de x lei înscrise în Raportul de inspecție fiscală din x februarie 2010 și în Decizia de impunere nr. x/x februarie 2010, au fost corect calculate de organele de inspecție fiscală, întrucât:

– Tichetele cadou reprezintă venituri de natură salarială, asimilate salariilor, intrând în categoria avantajelor prevăzute la art. 55 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal:

*"(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor: [...]*

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

și la pct. 70 lit. e) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004:

*"70. La stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de persoana fizică, cum ar fi: [...]*

*e) cadouri primite cu diverse ocazii, cu excepția celor menționate la art. 55 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal;"*

La art. 55 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal se prevede:

*"(4) Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:*

*a) [...]. Cadourile oferite de angajatori în beneficiul copiilor minori ai angajaților, cu ocazia Paștelui, zilei de 1 iunie, Crăciunului și a sărbătorilor similare ale altor culte religioase, precum și cadourile oferite angajaților cu ocazia zilei de 8 martie sunt neimpozabile, în măsura în care valoarea cadoului oferit fiecărei persoane, cu orice ocazie din cele de mai sus, nu depășește 150 lei."*

Astfel, tichetele cadou acordate salariaților peste limita legală prevăzută la art. 55 alin.(4) lit. a) din Codul fiscal, respectiv tichetele cadou acordate angajaților care nu au în întreținere copii minori și tichete cadou acordate în beneficiul copiilor minori, dar peste limita neimpozabilă de 150 lei/persoană, așa cum este cazul de față, sunt venituri de natură salarială obținute în baza unui contract individual de muncă, definite la art. 55 alin. (1) din Codul fiscal și sunt supuse impozitării cu impozitul pe veniturile din salarii, conform art. 57 din Codul fiscal.

– **Veniturile de natură salarială**, din care fac parte și tichetele cadou, definite la art. 55 din Codul fiscal și în Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, așa cum am arătat mai sus, reprezintă bază de calcul nu doar



pentru impozitul pe veniturile din salarii, ci și bază de calcul pentru contribuțiile sociale aferente veniturilor din salarii.

Astfel, conform prevederilor legilor speciale mai sus amintite, baza de impozitare pentru contribuțiile sociale este reprezentată de veniturile brute din salarii realizate lunar, respectiv :

– Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 23. – (1) Baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale în cazul asiguraților o constituie:

a) venitul brut realizat lunar, în situația asiguraților prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I și II; [...];

Art. 24. – (1) Baza lunară de calcul a contribuției de asigurări sociale datorate de către angajator o constituie suma veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale conform art. 23 alin. (1).”

– Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 101. – (1) Baza lunară de calcul la care angajatorul datorează contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale pentru persoanele prevăzute la art. 5 și 7 o constituie:

a) suma veniturilor brute realizate lunar;”

– Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 26. – Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la bugetul asigurărilor pentru șomaj, a cărei cotă se aplică asupra sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj, conform art. 27 alin. (1).

Art. 27. – (1) Angajatorii au obligația de a reține și de a vira lunar contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj, a cărei cota se aplică asupra bazei lunare de calcul, reprezentată de venitul brut realizat lunar, în situația persoanelor asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevăzute la art. 19. [...].”

– Legea nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 7. – (1) Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la Fondul de garantare în cotă de 0,25%, aplicată asupra sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii. ”

– Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 257. – (2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 5,5%, care se aplică asupra:

a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit; [...]

Art. 258. – (1) Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurații au obligația să calculeze și să vireze la fond o contribuție de 5,2% asupra fondului de salarii, datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă.

(2) Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei legi, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de o persoană fizică și juridică pentru plata drepturilor salariale sau asimilate salariilor”

– O.U.G. nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 6. – (2) Persoanele juridice sau fizice prevăzute la art. 5 lit. a) au obligația plății cotei de contribuție pentru concedii și indemnizații de 0,85%, aplicată la fondul de salarii realizat, cu respectarea prevederilor legislației financiar-fiscale în materie. Prin fond de salarii realizat, în

sensul prezentei ordonanțe de urgență, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de un angajator pentru plata drepturilor salariale sau de natură salarială.

Este adevărat că legislația susmenționată privind contribuțiile sociale nu prevede expres ca făcând parte din fondul de salarii "tichetele cadou", dar aceasta se datorează faptului că Legea nr. 193/17 mai 2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă a fost adoptată ulterior legislației privind CAS, CASS, contribuții pentru fondul de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale, pentru fondul de asigurări de șomaj, pentru fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale și pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, iar legiuitorul a precizat ca făcând parte din fondul de salarii și orice alte sume plătite din acest fond, din care fac parte și "tichetele cadou", așa cum se prevede la art. 55 din Codul fiscal și în Normele metodologice de aplicare a acestuia.

Conform actelor normative menționate mai sus privind contribuțiile sociale, ca și a normelor metodologice de aplicare a acestora, în baza de impozitare pentru contribuțiile sociale sunt cuprinse "veniturile brute realizate lunar", respectiv "orice alte sume plătite din fondul de salarii", din care fac parte și tichetele cadou.

– Prin nerespectarea de către S.C. "x" S.R.L. a prevederilor Legii nr. 193/2006, respectiv acordarea tichetelor cadou către salariați și pentru alte destinații care nu se încadrează în cheltuielile sociale (acestea fiind prezentate la art. 55 alin.(4) lit. a) din Codul fiscal, mai sus citate), respectiv acordarea tichetelor cadou peste limita legală de 150 lei/persoană, sau acordarea tichetelor cadou salariaților care nu au în întreținere copii minori, societatea comercială este obligată atât la plata impozitului pe venit, cât și a contribuțiilor sociale aferente contravalorii tichetelor cadou, care fac parte din fondul total de salarii realizat de angajați.

– Un argument în plus pentru obligația societății comerciale de a plăti contribuții sociale aferente tichetelor cadou acordate salariaților peste limita legală, este și Sentința nr. 64/24.02.2009 dată de Tribunalul Prahova într-o speță similară, rămasă irevocabilă prin respingerea recursului societății comerciale contestatoare de către Curtea de Apel Ploiești, și în care se precizează că tichetele cadou fac parte din fondul total de salarii pentru care se datorează atât impozitul pe venitul din salarii, cât și contribuțiile sociale aferente.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că, în mod corect și legal la inspecția fiscală din x februarie 2010, au fost stabilite diferențele suplimentare de plată în contul impozitului pe veniturile din salarii și în conturile contribuțiilor sociale în sumă totală de x lei aferente tichetelor cadou acordate peste limita legală, drept pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

**IV. – Concluzionând analiza contestației formulată de Societatea Comercială "x" S.R.L. cu sediul în municipiul Ploiești, județul Prahova, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x din x februarie 2010, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova , în conformitate cu prevederile alin. (1) al art. 216 din Ordonanța Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, se:**

## D E C I D E :

**1. – Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma totală de x lei – din care:**

– impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor .....	x lei;
– majorări de întârziere aferente impozitului .....	x lei;
– contribuția de asig.sociale datorată de angajator stabilită suplimentar .....	x lei;
– majorări de întârziere aferente CAS angajator .....	x lei;
– contribuția de asig.sociale reținută de la asigurați stabilită suplimentar ....	x lei;
– majorări de întârziere aferente CAS asigurați .....	x lei;
– contrib.de asig.ptr.accid. datorată de angajator stabilită suplimentar .....	x lei;
– majorări de întârziere aferente Fd. accid. ....	x lei;
– contrib.de asig.ptr. șomaj datorată de angajator stabilită suplimentar .....	x lei;
– majorări de întârziere aferente Fd.șomaj angajator .....	x lei;
– contrib.de asig.ptr. șomaj reținută de la asigurați stabilită suplimentar .....	x lei;
– majorări de întârziere aferente Fd.șomaj asigurați .....	x lei;
– contrib.ptr. concedii medicale datorată de angajator stabilită suplimentar ....	x lei;
– majorări de întârziere aferente .....	x lei;
– contrib.de asig.de sănătate datorată de angajator stabilită suplimentar .....	x lei;
– majorări de întârziere aferente CASS angajator .....	x lei;
– contrib.de asig.de sănătate datorată de asigurați stabilită suplimentar .....	x lei;
– majorări de întârziere aferente CASS asigurați .....	x lei;
– contrib.datorată de angajator la Fondul de garantare stabilită suplimentar	x lei;
– majorări de întârziere aferente Fd.garantare .....	x lei.

**2. – În conformitate cu prevederile alin. (2) al art. 218 din O.G. nr. 92/2003, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, și ale alin. (1) al art. 11 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, prezenta decizie poate fi atacată – în termen de 6 (șase) luni de la data primirii acesteia - la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Prahova.**

**DIRECTOR COORDONATOR,**