



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agencia Națională de  
Administrație Fiscală**

**Direcția Generală a Finanțelor  
Publice a Județului Bacău**



Str. Dumbrava Roșie nr. 1-3  
Bacău, jud. Bacău  
Tel : +023 451 00 15  
Fax : +023 451 00 05  
e-mail : dgfp.bc@mfinante.ro

### **DECIZIE 783 /20.08.2012**

privind soluționarea contestației formulate de ... I.I. împotriva  
deciziilor de impunere nr.... și ...

Direcția generală a finanțelor publice Bacău a primit spre soluționare de la Activitatea de inspecție fiscală-Biroul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, cu adresa nr...., înregistrată la instituția noastră sub nr...., contestația formulată de ... I.I. cu domiciliul fiscal în orașul Bacău, str. ..., nr...., C. ..., jud.Bacău.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor dispuse de organele de inspecție fiscală prin deciziile de impunere nr. ... și ... privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asocieră, emise în baza raportului de inspecție fiscală nr....

Suma contestată este **... lei**, și reprezintă:

- ...lei – impozit pe venit din activități independente ;
- ... lei – accesorii aferente impozitului pe venit din activități independente ;
- ... lei-contribuția de asigurări sociale datorată de angajator ;
- ... lei-accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator ;
- ... lei-contribuția individuală de asigurări sociale datorată de angajați ;

- ... lei-accesorii aferente contributiei individuale de asigurari sociale datorata de angajati ;
- ... lei-contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorate de angajator ;
- ... lei-accesorii aferente contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorate de angajator ;
- ... lei-contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator ;
- ... lei-accesorii aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator ;
- ... lei- contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati ;
- ... lei-accesorii aferente contributiei individuale de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati ;
- ... lei-contributia de asigurari pentru sanatate datorata de angajator ;
- ... lei-accesorii aferente contributiei de asigurari pentru sanatate datorata de angajator ;
- ... lei-contributia de asigurari pentru sanatate retinuta de la angajati ;
- ... lei-accesorii aferente contributiei de asigurari pentru sanatate retinuta de la angajati ;
- ... lei-contributia angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale ;
- ... lei-accesorii aferente contributiei angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale ;
- ... lei-contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoane fizice sau juridice ;
- ... lei-accesorii aferente contributiei pentru concedii si indemnizatii de la persoane fizice sau juridice.

-... lei-impozit pe venituri din salarii ;

-... lei- accesorii aferente impozitului pe venituri din salarii.;

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art.207, alin.(1) din OG nr.92/2003, republicata privind Codul de procedura fiscala.

In indeplinirea regulilor procedurale, contestatia este semnata de avocat ..., asociat coordonator al societatii civile de avocati ..., ..., fiind insotita de stampila acesteia. La dosarul contestatiei este depusa in original imputernicirea avocatiala nr.... prin care avocat ... este imputernicit de ... I.I. sa-l reprezinte in fata DGFP Bacau -Activitatea de Inspectie Fiscala.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin contestatia formulata in data de 09.07.2012, completata cu adresa inregistrata la AIF Bacau sub nr...., petenta arata ca prin deciziile de impunere nr.... si ... s-a dispus in mod netemeinic si nelegal plata suplimentara a unor sume calculate in afara starii de fapt rezultata din actele fiscale, in raportul de inspectie fiscala nr. ... ce a stat la baza emiterii celor 2 decizii regasindu-se erori de interpretare a actelor normative in vigoare.

Petenta arata ca are incheiate un numar de 5 contracte de munca pentru persoane ce desfasoara activitate pe teritoriul Italiei pentru efectuarea de lucrari de pardosire si placare a peretilor, delegare conforma cu dispozitiile art.43 din Legea nr.53/2003, republicata privind Codul Muncii.

Petenta arata ca actele administrative fiscale contestate au fost emise in mod nelegal, argumentand astfel :

1. In ceea ce priveste *impozitul pe veniturile din salarii*, organul de inspectie fiscala a stabilit ca pentru perioada 01.03.2010-31.12.2011, ... I.I a acordat personalului delegat in Italia drepturi salariale in suma totala de ... lei, cu titlu de diurna, peste limita a 120 zile calendaristice anual/persoana delegata si pe care le-a considerat venituri de natura salariala invocand prevederile art.44, alin 1 din Legea 53/2003 privind Codul muncii precum si Circulara ANAF Directia Generala Coordonare Inspectie Fiscala nr...., astfel ca suma de ... lei a fost supusa impozitarii, prin aplicarea prevederilor art.55, alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal stabilindu-se un impozit pe venit salarial suplimentar in suma de ... lei plus accesoriile aferente in suma de ... lei(majorari/dobanzi de intarziere) respectiv ... lei(penalitati de intarziere).

In sustinerea celor afirmate, petenta sustine:

- Adresa A.N.A.F. nr. ... nu poate fi retinuta ca temei de drept pentru ca nu a fost publicata si a fost adoptata de o institutie ce nu este abilitata sa interpreteze Codul muncii, unica autoritate legiuitoare a tarii fiind Parlamentul Romaniei.

- Prevederile art. 55 alin. (1) invocate in decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala nu sunt aplicabile in cazul diurnei, deoarece potrivit acestui articol „ sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani si/sau în natura obținute de o persoana fizica ce desfășoară o activitate **în baza unui contract individual de munca** „,

- In cazul delegarii, elementul contractului individual de munca supus modificarii este locul muncii, celelalte elemente esentiale ale contractului nu pot fi modificate. Aceste prevederi sunt specifice contractelor de munca,

reglementate de Legea nr.53/2003- Codul muncii, iar diurna obtinuta de angajat nefiind prevazuta in contractele individuale de munca, nu poate fi incadrata in venituri de natura salariala supuse impozitarii in conformitate cu prevederile art. 55 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal si pct.83 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

- Diurna nu este considerata venit nici de prevederile Codului muncii nici de cele ale codului fiscal, ci reprezinta o suma de bani pe care angajatorul o da angajatului in cazul deplasarii in interes de serviciu.

- Ca principiu, deplasarea reprezinta o modificare exclusiv a locului muncii, cu mentinerea acelorasi caracteristici generale ale postului si a acelorasi atributii de serviciu.Organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere faptul ca se desprinde ideea potrivit careia la final de luna salariatii au revenit la locul muncii angajatorului, o anumita perioada de timp, dupa care, au fost delegati din nou, durata deplasarii lunare variind intre 25 si 30 zile calendaristice.

In acest context este invocat si faptul ca potrivit prevederilor art.45 din Codul Muncii delegarea unui angajat poate fi dispusa pentru o perioada de cel mult 60 zile calendaristice in 12 luni si se poate prelungi pentru perioade succesive de maxim 60 de zile calendaristice, numai cu acordul salariatului.Aceste acorduri au fost prezentate in scris organelor de inspectie fiscala pentru toti salariatii care au depasit 60 zile de delegare in cadrul uni an, insa nu au fost luate in considerare.Cu alte cuvinte, in 12 luni calendaristice, angajatul poate fi delegat cu acordul sau mai mult de 120 zile, avand posibilitatea prestarii muncii in delegatie pe o perioada mai mare de 120 zile calendaristice pe an.

In ceea ce priveste legalitatea modului de impozitare a veniturilor precum si suma contestata privind impozitul pe veniturile din salarii de ... **lei plus accesoriile aferente**, petenta afirma ca organele de inspectie fiscala nu au vrut sub nici o forma sa tina cont de prevederile art. 55, alin (1) si (4), lit g) din Legea 571/2003 privind codul fiscal care definesc veniturile din salarii si de asemenea precizeaza care sunt sumele ce nu sunt incluse in veniturile salariale si nu sunt impozitate in intelesul impozitului pe venit.

Potrivit prevederilor pct.68 lit. a) din Normele metodologice de aplicare a art.55 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, veniturile din salarii sau asimilate salariilor cuprind, sumele primite pentru munca prestata ca urmare a contractului individual de

munca, a contractului colectiv de munca, precum si pe baza actului de numire, cum sunt : salariile de baza, **sporurile** si adaosurile de orice fel, indemnizatiile, **recompensele si premiile** de orice fel, sumele primite pentru concediul de odihna, sumele primite in caz de incapacitate temporara de munca, **orice alte castiguri in bani si in natura, primite** de la angajatori de catre angajati, **ca plata a muncii lor.**

In consecinta, mentioneaza contestatoarea, diurna **nu se acorda pentru plata muncii**, aceasta fiind o suma fixa prevazuta de lege ce are rolul de a acoperi cheltuielile de deplasare generate de dislocarea salariatului din mediul sau de viata obisnuit, precum si faptul ca prin natura lor atât diurna cât și indemnizația de detașare se acordă pentru acoperirea unor cheltuieli legate de disconfortul creat în alt amplasament decât în cel care se regăsește locul de muncă permanent.

2. In ceea ce priveste **contributia la asigurarile sociale de stat**, sumele contestate sunt:

-... lei – contributia de asigurari sociale datorata de angajator si accesoriile aferente in suma de ... lei;

-... lei – contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati si accesoriile aferente in suma de ... lei.

La verificarea acestor contributii sociale, ca si in cazul impozitului pe veniturile din salarii, baza de impozitare a fost majorata de organele de inspectie fiscala cu suma de ... lei, peste limita a 120 zile calendaristice anual/persoana delegata si pe care le-a considerat venituri de natura salariala, invocand prevederile art.44, alin.(1) din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii si Circulara ANAF Directia Generala Coordonare Inspectie Fiscala nr...., insa se ignora in mod intentionat textele legale esentiale in economia problemei, respectiv prevederile art.26, alin.(1), lit.c) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale, art.37, alin.(1), lit.b) din Legea nr.263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice.

Argumentele organelor de inspectie, mentioneaza petenta, in sensul ca debitele suplimentare vizeaza doar sumele acordate cu titlu de diurna pentru perioade ce depasesc 120 zile anual/persoana delegata in strainatate, nu sunt legale, deoarece durata delegarii poate fi si mai mare de 120 zile, iar diurna acopera unele costuri pe care salariatii le au atunci cand se deplaseaza in alte localitati, pentru masa si alte cheltuieli de intretinere.

**3. In ceea ce priveste contributia pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator, suma contestata este ... lei si accesoriile aferente in cuantum ... lei.**

Referitor la aceasta suma, petenta sustine ca nu s-a tinut seama de prevederile art.5, alin.(1), lit.a) si art.7, alin.(1) din Legea nr.346/2002 privind contributia datorata de angajator la asigurarea pentru accidente de munca si boli profesionale, organele de inspectie stabilind in mod nelegal debit suplimentar de ... lei plus majorarile de intarziere aferente in cuantum de ... lei.

Si in acest caz petenta contesta argumentele organelor de inspectie in sensul ca debitele suplimentare vizeaza doar sumele acordate cu titlu de diurna pentru perioade ce depasesc 120 zile anual/persoana delegata in strainatate, deoarece durata delegarii poate fi si mai mare de 120 zile.

**4. In ceea ce priveste contributia pentru asigurarile de somaj, sumele contestate sunt:**

-... lei- contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator si accesoriile aferente in suma de ... lei;

-... lei- contributia de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati si accesoriile aferente in suma de ... lei.

Petenta sustine ca si in cazul acestor contributii, baza de impozitare a fost majorata de organele de control cu suma de ... lei, peste limita a 120 zile calendaristice anual/persoana delegata si pe care le-a considerat venituri de natura salariala invocand prevederile art.44, alin.(1) din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii precum si Circulara ANAF Directia Generala Coordonare Inspectie Fiscala nr...., ignorand temeiul legal in acest caz, respectiv Legea nr.76/16.01.2002 privind sistemul asigurarilor pentru somaj si stimularea ocuparii fortei de munca- art.19, HG nr.174/20.02.2002 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii 76/2002, art.14, alin.(2), lit.b), conform carora in baza de calcul asupra careia angajatorii au obligatia de a retine si vira contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj nu se includ sumele reprezentand ”diurne de deplasare si delegare,[...]”, prevederi legale ce au fost ignorate de organele de inspectie fiscala.

**5. In ceea ce priveste contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, suma contestata este ... lei si accesoriile aferente in suma de ... lei.**

Si in acest caz petenta sustine ca baza de impozitare a fost majorata de organele de control cu suma de ... lei, reprezentand cheltuieli inregistrate in contabilitate, aferente veniturilor incasate de salariatii peste limita a 120 zile calendaristice anual/persoana delegata si pe care le-a considerat venituri de natura salariala invocand prevederile art.44, alin.(1) din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii si Circulara ANAF Directia Generala Coordonare Inspectie Fiscala nr.....

Fata de acest tip de obligatie fiscala petenta invoca prevederile art.7, alin.(1) din Legea nr.200/22.05.2006 privind constituirea si utilizarea fondului de garantare pentru plata creantelor salariale, care precizeaza ca aceasta contributie se calculeaza prin aplicarea unei cote de 0,25% asupra veniturilor care constituie baza de calcul a contributiei individuale la fondul de somaj.

6. In ceea ce priveste **contributia pentru asigurarile de sanatate**, sumele contestate sunt:

-... lei- contributia de asigurari de sanatate datorata de angajator si accesoriile aferente in suma de ... lei;

-... lei- contributia de asigurari de sanatate datorata de asigurati si accesoriile aferente in suma de ... lei.

Petenta arata ca prevederile legale care stabilesc obligatia calcularii, retinerii si virarii acestei obligatii, sunt reprezentate de dispozitiile art.257 din Legea 95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, art.5, alin.(1), (2) si (3) din Ordinul nr.617/13.08.2007 al casei de Asigurari de Sanatate, ce trebuie coroborate cu prevederile codului fiscal referitoare la definirea veniturilor din salarii, respectiv art.55, alin.(4) si nu prevederile art.44, alin.(1) din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii si Circulara ANAF Directia Generala Coordonare Inspectie Fiscala nr.....

Din analiza acestor texte de lege consemneaza petenta, nu se poate desprinde decat o singura idee, si anume aceea ca indemnizatiile primite pe perioada delegarii nu sunt supuse contributiilor angajatorului sau asiguratilor.

7. In ceea ce priveste **impozitul pe venituri din activitati independente**, suma contestata este ...lei si accesoriile aferente in suma de ... lei.

Intreprinderea individuala arata ca in perioada martie 2010-decembrie 2011, pentru care organele de inspectie fiscala au emis decizia de impunere nr..../2012 intreprinderea individuala a realizat venit impozabil, pe care l-a si

achitat la bugetul statului,” *in timp ce pentru aceeasi perioada controlul a stabilit o pierdere fiscala de recuperat in anii precedenti in suma totala de ...lei*”, ca urmare a reducerii cheltuielilor deductibile pentru perioada martie 2010-decembrie 2011 cu suma totala de ... lei ce reprezinta cheltuieli cu cazarea, impozit pe venit, salarii si diurna nedeductibila.

In legatura cu durata delegarii mai mare de 120 zile anual/persoana, in corelatie cu cheltuielile de deplasare aferente duratei depasite, petenta consemneaza ca, in situatia in care in locul persoanelor delegate ce au depasit 120 zile de delegare, pentru sustinerea activitatii ar fi fost trimise alte persoane tot pentru o perioada de 120 zile, cheltuielile inregistrate de intreprinderea individuala ar fi fost aceleasi fara efecte asupra venitului impozabil, insa nici aceste aspecte nu au fost luate in considerare de organele de control fiscal care in mod nelegal au stabilit pierdere de recuperat in anii precedenti in suma de ... lei.

Petenta arata ca organele de inspectie fiscala si-au depasit competentele si atributiile, stabilind ca dupa depasirea perioadei de delegare de 120 zile, cheltuiala cu diurna se transforma in venit salarial, interpretarea autoritatii fiscale, se bazeaza pe prevederile art.44 din Legea nr.53/2003-Codul muncii, ignorand Codul fiscal care nu prevede nici o limita a duratei de delegare, fiind singurul act normativ ce reglementeaza modul de impunere a impozitelor si taxelor datorate bugetului de stat, iar in ce priveste contributiile sociale, actele normative in vigoare nu stipuleaza faptul ca se datoreaza contributii aferente diurnelor acordate in cazul delegarilor in tara sau in strainatate.

Petenta consemneaza deasemena ca dreptul salariatilor din sectorul privat la indemnizatia de delegare (diurna) este consacrat de Codul muncii la art.44, alin.(2) iar minimul acesteia este cel stabilit prin actele normative ce se aplica la institutiile publice.

**II.** Prin decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr..../..., ce are la baza raportul de inspectie fiscala nr. ..., la pct.4.1 s-a stabilit suplimentar o diferenta in plus de impozit pe venitul net anual in suma de ...lei, aferenta unei baze impozabile suplimentare in suma de ... lei, motivat de urmatoarele fapte, astfel cum se regasesc la pct.3.1.1 din actul administrativ nr..../:



-... lei- diferenta in plus fata de declaratul contribuabilului reprezentand valoarea facturii nr..., incasat cu chitanta nr... si operata in evidenta contabila in anul 2011 in loc de 2010.

-... lei-diferenta in minus fata de declaratul contribuabilului, reprezentand cheltuieli nedeductibile.

Temeiul de drept(pct.3.1.2 din decizia de impunere nr.../...) in baza caruia a fost stabilit debitul suplimentar este art. 48, alin.(1), alin.(5), art.84, alin.(1) din Legea nr.571/2003, pct.181 din HG nr.44/2004, OMFP 1040/08.07.2004, OMEF nr.149/2007, Legea nr. 210 privind aprobarea OG nr.20/2005 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003.

In temeiul prevederilor art.119-120 din OG nr.92/2003, au fost calculate accesorii in suma de ... lei din care ... lei dobanzi/majorari de intarziere si ... lei penalitati de intarziere.

Prin decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.../..., ce are la baza raportul de inspectie fiscala nr. ..., la pct.3.1 s-au stabilit suplimentar urmatoarele obligatii fiscale:

-... lei – CAS angajator ;

-... lei- contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorate de angajator ;

-... lei-contributia individuala de asigurari sociale datorata de angajati ;

-... lei-contributia de asigurari pentru sanatate retinuta de la angajati ;

-... lei-contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoane fizice sau juridice ;

-... lei-contributia angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale ;

-... lei-contributia de asigurari pentru sanatate datorata de angajator ;

-... lei-contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator ;

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

-... lei-impozit pe venituri din salarii.

La baza stabilirii acestor obligatii fiscale suplimentare a stat faptul ca I.I. ... a acordat in perioada iulie 2010-aprilie 2011 personalului delegat in Italia diurna peste limita celor 120 zile calendaristice pentru care se poate acorda o astfel de indemnizatie. Suma totala a acestor drepturi salariale este de ... lei, evidentiata in registrul de incasari si plati si in dispozitiile de plati conform situatiilor anexe nr.4 cu urmatoarea defalcare anuala:

-anul 2010 - ... lei anexa nr.4;

-ianuarie-aprilie 2011 -... lei anexa nr.4.

La acordarea drepturilor salariale peste limita celor 120 zile calendaristice pentru care se poate acorda o astfel de indemnizatie, au stat ordinele de deplasare din care rezulta ca durata delegarii depaseste 30 zile consecutiv iar sumele inscrise in acestea cu titlu de diurna corespund cu cele inregistrate in registrul de incasari si plati. Din datele inscrise in situatia din anexa nr.9 rezulta: persoanele care au depasit in perioada iulie 2010-aprilie 2011, 120 zile de delegare, luna in care s-a realizat depasirea si sumele aferente depasirii, dupa cum urmeaza: ... incepand cu iulie 2010, ... incepand cu iulie 2010, ... incepand cu noiembrie 2011, ... incepand cu ianuarie 2011.

Diurna a fost acordata in conditiile prevazute de art.17, alin.(1) si (2), art.19 din HG 518/1995 coroborat cu art.44-46 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii si art.21, alin.(3), lit.b) din Legea nr.571/2003, deci diferentiata in functie de perioadele de timp de delegare prevazute in ordinele de deplasare emise pentru salariatii trimisi in starinatate si sumele platite cu titlu de „diurna” de catre angajatorul roman, constatand in perioada iulie 2010-aprilie 2011 ca „diurna” este acordata peste perioada a 120 de zile, fapt pentru care sumele respective au fost considerate venit de natura salariala, asupra carora au calculat obligatiile fiscale aferente.

Fata de cele expuse mai sus, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea drepturilor de natura salariala pe fiecare salariat pentru intervalul iulie 2010-aprilie 2011, cu implicatii fiscale asupra impozitului pe veniturile din salarii, impozitului pe profit si contributiilor de asigurari sociale de stat, somaj, sanatate, fonduri speciale:

Pentru diferentele suplimentare stabilite urmare a inspectiei fiscale fata de obligatiile evidentiata/declarate s-au calculat accesorii, reprezentand **majorari de intarziere/dobanzi de intarziere** pentru perioada 26.08.2010 – 15.05.2012 in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120, alin. (1) din OG nr.92 /2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si

completarile ulterioare, in cota stabilita de art. 120, alin. (7) din acelasi act normativ, iar in conformitate cu prevederile art.120<sup>^1</sup> alin.(1) si alin (2) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare s-au calculat si **penalitati de intarziere**, numai pentru obligatiile pentru care la data incheierii inspectiei fiscale sunt indeplinite conditiile prevazute de lege, astfel:

- ... lei-accesorii aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator ;

- ... lei-accesorii aferente contributiei individuale de asigurari sociale datorata de angajati ;

- ... lei-accesorii aferente contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorate de angajator ;

- ... lei-accesorii aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator ;

- ... lei-accesorii aferente contributiei individuale de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati ;

- ... lei-accesorii aferente contributiei de asigurari pentru sanatate datorata de angajator ;

- ... lei-accesorii aferente contributiei de asigurari pentru sanatate retinuta de la angajati ;

- ... lei-accesorii aferente contributiei angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale ;

- ... lei-accesorii aferente contributiei pentru concedii si indemnizatii de la persoane fizice sau juridice.

- ... lei- accesorii aferente impozitului pe venituri din salarii.

**III.** Luand in considerare motivele invocate de petenta in contestatia formulata, constatările organului de control, precum si prevederile legale in vigoare la data verificării, se retin urmatoarele:

...-ÎNTRERINDERE INDIVIDUALA, CNP ..., si cod fiscal ... are domiciliul fiscal in orasul Bacau, str. ..., nr...., jud.Bacau, iar locul de desfasurare a activitatii este in Italia, in orasele Torino, Bolzano, Genova, Tuenno, Vergiate, Merano conform contractelor individuale de munca inregistrate la ITM Bacau astfel: pentru ... contractul nr...., pentru ... contractul nr...., pentru ... contractul nr...., pentru ... contractul nr.... si pentru ...contractul nr.... si consta in efectuarea de lucrari de pardosire si placare a peretilor, cod CAEN 4333.

**1.Cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice Bacau, prin biroul de solutionare a contestatiilor este dacã in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca sumele platite angajatilor in strainatate cu titlul de diurna si/sau indemnizatie de delegare peste limita legala se incadreaza in categoria veniturilor salariale si pe cale de consecinta daca I.I. ... datoreaza bugetului de stat impozitul pe veniturile din salarii in suma de ... lei.**

Perioada verificata este martie 2010-decembrie 2011.

Prin Circulara ANAF, Directia Generala Coordonare Inspectie Fiscala nr....., se consemneaza "Din activitatea desfasurata de organele de inspectie fiscala, care au verificat societati comerciale cu activitate de prestari servicii in strainatate, au reesit unele aspecte privind tratarea unor cheltuieli cu salariatii ca fiind sume pentru care nu sunt calculate si virate obligatiile fiscale, respectiv impozite, taxe si contributii sociale catre bugetul general consolidat al statului. In cea mai mare parte a lor contribuabilii verificati, la care organele de inspectie fiscala au stabilit sume suplimentare reprezentand obligatii fiscale aferente veniturilor de natura salariala, isi desfasoara activitate in domenii precum constructii- montaj sau transporturi.

Pentru inspectiile fiscale programate la societati care au personal trimis in strainatate, s-a dispus a se avea in vedere urmatoarele:

I. analizarea caracterului activitatii prestate efectiv de personalul trimis in strainatate si caruia i se plateste diurna de deplasare.

Conditiiile pentru plata diurnei de deplasare sunt precizate in articolul 1 din HG 518/1995 privind unele drepturi si obligatii ale personalului roman trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.

Pentru tratarea corecta din punct de vedere fiscal, a activitatilor desfasurate de salariatii trimisi in strainatate, se va verifica incadrarea in prevederile Legii nr.53/2003 privind Codul muncii, astfel:

- art.44:
  1. Delegarea poate fi dispusa pentru o perioada de cel mult 60 de zile si se poate prelungi, cu acordul salariatului, cu cel mult 60 de zile;
  2. Salariatul delegate are dreptul la plata cheltuielilor de transport de transport si cazare precum si la o indemnizatie de delegare, in conditiile prevazute de lege sau de contractul colectiv de munca.
- art.46:

*(1) Detasarea poate fi dispusa pe o perioada de cel mult un an;*

*(2) In mod exceptional perioada detasarii poate fi prelungita pentru motive obiective ce impun prezenta salariatului la angajatorul la care s-a dispus detasarea, cu acordul ambelor parti din 6 in 6 luni.*

- *art.47:*

*Drepturile cuvenite salariatului datasat se acorda de angajatorul la care s-a dispus detasarea.*

*II. verificarea modului de respectare a prevederilor cuprinse in modelul cadru al contractului de munca incheiat intre angajator si salariatul trimis in strainatate*

*In aceasta situatie se vor analiza sumele incasate de salariat, in functie de timpul lucrat, productivitatea muncii, salariul orar, asigurarea conditiilor de munca, a transportului la si de la locul de munca, conform prevederilor contractuale.*

*Aceste prevederi sunt specifice contractelor de munca, reglementate de Legea nr.53/2003-Codul muncii, iar veniturile obtinute de angajati, in baza acestor contracte, se incadreaza in venituri de natura salariala si sunt impozabile, in conformitate cu art. 55 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal si pct.83 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.*

*III. verificarea modului de respectare a prevederilor cuprinse in Contractele colective de munca la nivel national sau cel din ramura de activitate in care activeaza societatea respectiva*

*IV. verificarea indeplinirii prevederilor cuprinse in conventiile de evitare a dublei impuneri , incheiate intre Romania si tarile in care isi desfasoara activitatea personalului angajat al societatii comerciale verificate*

*V. corelarea aspectelor privind caracterul dependent al activitatii persoanelor trimise in strainatate, din care se obtin venituri de natura salariala, cu prevederile legale privind obligativitatea calcularii si virarii contributiilor sociale, avand in vedere Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale, art.23 alin(2) si art.24, alin (2).*

*Organele de inspectie fiscala vor avea in vedere perioadele de timp de delegare prevazute in contractele individuale si/sau colective de munca al*

*salariatilor trimisi in strainatate si sumele platite cu titlu de indemnizatie de delegare de catre angajatorul roman.*

*In cazul in care indemnizatia de delegare este acordata peste perioada a 120 de zile, sumele respective vor fi considerate venit de natura salariala, asupra carora se vor calcula obligatiile fiscale aferente, respective impozit pe venit, contributi sociale, precum si majorarile de intarziere aferente, acolo unde acest lucru se impune.”*

### **In fapt,**

in urma verificarii drepturilor de personal acordate salariatilor, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada iulie 2010-31.12.2011, I.I. ... a acordat personalului propriu delegat in Italia diurna peste limita celor 120 zile calendaristice pentru care se poate acorda o astfel de indemnizație potrivit prevederilor art.44, alin (1) din Legea 53/2003 republicata privind Codul muncii, in suma totala de ... lei evidentiat in contabilitate (anexa nr.7), cu urmatoarea defalcare anuala:

- anul 2010 - ... lei ;
- anul 2011 - ... lei.

La baza stabilirii acestor drepturi de natura salariala peste limita celor 120 zile calendaristice pentru care se poate acorda o astfel de indemnizație, potrivit prevederilor art.44, alin (1) din Legea 53/2003 privind Codul muncii au stat ordinele de deplasare din care rezulta ca sumele inscrise in acestea cu titlu de diurna corespund cu cele inregistrate in contabilitate.

Din datele inscrise in situatii anexe, nr.9 rezulta persoanele care au depasit anual 120 zile de delegare, luna in care s-a realizat depasirea si sumele aferente depasirii, dupa cum urmeaza: ... incepand cu iulie 2010, ... incepand cu iulie 2010, ... incepand cu luna noiembrie 2011 si ...incepand cu ianuarie 2011.

Spetei in cauza ii sunt aplicabile prevederilor art.55, alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal:

***„ (1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani si/sau în natura obținute de o persoana fizica ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de munca sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se refera, de denumirea veniturilor ori de***

***forma sub care ele se acorda, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporara de munca."*** ,

contrar celor afirmate de petenta, intrucat in speta, organele de inspectie fiscala au avut in vedere perioadele de timp de delegare prevazute in ordinele de deplasare emise pentru salariatii trimisi in strainatate si sumele platite cu titlu de "diurna" de catre angajatorul roman, constatand ca in unele cazuri "diurna" este acordata peste perioada a 120 de zile, fapt pentru care sumele respective au fost considerate venituri de natura salariala, asupra carora au calculat obligatiile fiscale aferente avand in vedere ca, Codul muncii este legea care stabilește limita maxima pentru care se pot acorda salariatilor aceste drepturi bănești, iar ceea ce depășește aceasta limita nu mai poate fi considerata diurna sau indemnizație de deplasare/detașare.

In consecinta, aceste sume acordate peste perioada a 120 de zile, in conformitate cu prevederile art.55, alin (1) din Codul fiscal reprezintă venituri obținute de salariații care au desfășurat activitate în baza unui contract individual de munca si pentru care se calculează obligații fiscale aferente, respectiv impozit pe veniturile din salarii, contribuții la bugetul asigurărilor sociale, fonduri speciale, șomaj, sănătate.

Totodată Legea 53/2003 privind Codul muncii precizează la art. 43 si art.44, alin (1) si (2) precizeaza următoarele:

Art. 43

***"Delegarea reprezintă exercitarea temporara, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului sau de munca."***

Art. 44

***" (1)Delegarea poate fi dispusa pentru o perioada de cel mult 60 de zile calendaristice in 12 luni si se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice, numai cu acordul salariatului...,***

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

Cu privire la durata delegarii petenta sustine ca, in conformitate cu prevederile Codului Muncii delegarea unui angajat poate fi dispusa pentru o perioada de cel mult 60 de zile calendaristice in 12 luni si se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice, numai cu

acordul salariatului, rezultand astfel ca perioadele succesive a cate 60 zile pot fi mai multe si fiecare perioada noua succesiva poate avea cate maximum 60 de zile calendaristice. Deci prelungirea delegarii se poate face pentru perioade succesive de maximum 60 zile, fara sa existe o limita a numarului de prelungiri. Pentru fiecare prelungire este insa obligatoriu acordul salariatului, acord pe care societatea il detine.

Fata de aceasta afirmatie, precizam ca legiuitorul se refera la mai multe perioade succesive in cadrul celor 60 zile, nu la faptul ca ar exista un numar nelimitat de prelungiri a cate 60 de zile in 12 luni.

In consecinta in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca in speta, sunt incidente prevederile art. 6, art.7, alin. (2) ,art. 15, art. 21, alin. (1), art. 23, alin. (1), (2) din OG nr. 92/2003 republicata privind codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, in care se precizeaza:

ART. 6

***“Exercitarea dreptului de apreciere***

***Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”***

ART. 7

***“Rolul activ***

***(2) 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. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”.***

ART. 15

***“Eludarea legislației fiscale***

***(1) În cazul în care, eludându-se scopul legii fiscale, obligația fiscală nu a fost stabilită ori nu a fost raportată la baza de impunere reală, obligația datorată și, respectiv, creanța fiscală corelativă sunt cele legal determinate.***



*(2) Pentru situațiile prevăzute la alin. (1) sunt aplicabile prevederile art. 23.*

ART 21

*“Creanțele fiscale*

*(1) Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.”*

ART. 23

*“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale*

*(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.*

*(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.*

Fata de afirmatia petentei in sensul ca organele de inspectie fiscala nu au vrut sub nici o forma sa tina cont de prevederile art. 55, alin (4), lit g) din Legea 571/2003 privind codul fiscal care definesc veniturile din salarii, aratam ca acest text de lege face intr-adevar referire la faptul ca: " [...] nu sunt incluse în veniturile salariale si nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit: g) sumele primite de angajați [...] pe perioada delegării si detașării în alta localitate, în tara si în străinătate, în interesul serviciului. [...]", înșă având in vedere situația de fapt înregistrata, sumele care au fost considerate venituri de natura salariaata si care sunt supuse impozitării se refera la cele acordate peste perioada maxima de 120 zile.

Asa cum am aratat, Codul muncii *este legea care stabilește limita maxima pentru care se pot acorda salariaților aceste drepturi bănești, iar ceea ce depășește aceasta limita nu mai poate fi considerata diurna sau indemnizație de deplasare/detașare.*

In consecinta, in conformitate cu prevederile art.55, alin (1) din Codul fiscal aceste sume reprezintă venituri obținute de salariații care au desfășurat activitate în baza unui contract individual de munca si pentru care se calculează obligații fiscale aferente, respectiv impozit pe veniturile din salarii si contribuții la bugetul asigurărilor sociale, fonduri speciale, șomaj, sănătate.

In ceea ce priveste impozitul pe veniturile din salarii determinat in urma recalcularii veniturilor salariale, spetei in cauza ii sunt aplicabile prevederile art. 57 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , astfel :

**Art. 57**

***“Determinarea impozitului pe venitul din salarii***

***1) Beneficiarii de venituri din salarii datoreaza un impozit lunar, final, care se calculeaza si se retine la sursa de catre platitorii de venituri.***

***(2) Impozitul lunar prevazut la alin. (1) se determina astfel:***

***a) la locul unde se afla functia de baza, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferenta între venitul net din salarii, calculat prin deducerea din venitul brut a contributiilor obligatorii aferente unei luni,... .”***

Fata de cele prezentate mai sus, pentru diferenta de venituri salariale impozabile, stabilite suplimentar in suma de ... lei, organele de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile art. 55, art.56, art.57 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si ale OMFP nr.19/2005 privind aprobarea deducerilor personale lunare pentru contribuabilii care realizeaza venituri din salarii la functia de baza, au procedat in mod legal la recalcularea impozitului pe veniturile din salarii, stabilind in sarcina petentei un impozit pe veniturile din salarii suplimentar de plata in suma de ... lei, motiv pentru care urmeaza a se respinge contestatia pentru acest capat de cerere ca fiind neintemeiata.

**2.Referitor la suma totala de ... lei, din care:**

***- ... lei - contributia de asigurari sociale datorata de angajator.***

***- ... lei - contrib. individ. de asigurari soc. retinuta de la asigurati***

***Cauza supusă soluționării Direcției generale a finanțelor publice Bacău, prin biroul de soluționare a contestațiilor este dacă I.I. ... datorează la bugetul asigurărilor sociale și fondurilor speciale suma de ... lei, reprezentând contribuții de asigurari sociale aferente sumelor plătite angajaților în străinătate cu titlu de diurna sau/și indemnizații de deplasare, în condițiile în care sumele respective reprezintă venituri de natură salarială care fac parte din fondul de salarii.***

În fapt, în perioada martie 2010 – decembrie 2011, I.I. ... a acordat personalului delegat în Italia indemnizații de diurna peste limita celor 120 zile calendaristice pentru care se poate acorda o astfel de indemnizație potrivit prevederilor art.44, alin (1) din Legea 53/2003 republicată privind Codul muncii, în suma totală de ... lei cu următoarea defalcare anuală:

- anul 2010 - ...lei ;

- anul 2011 - ... lei.

Având în vedere perioadele de timp de delegare prevăzute în ordinele de deplasare emise pentru salariații trimiși în străinătate și sumele plătite cu titlu de “diurna” de către angajatorul român, organele de inspecție fiscală au considerat că veniturile obținute de salariați peste limita a 120 de zile în suma totală de ... lei, sunt venituri de natură salarială, asupra cărora au calculat contribuții sociale în suma totală de ... lei (anexa nr.3), din care:

- ... lei - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator ;

- ... lei - contrib. individ. de asigurări soc. reținută de la asigurați.

Asa cum am arătat la cauza nr.1 din prezenta decizie de soluționare diurna a fost acordată în condițiile prevăzute de art.17, alin.(1) și (2), art.19 din HG nr.518/1995, coroborat cu cele ale art.44-46 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii și art.21, alin.(3), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, iar organele de inspecție fiscală au considerat aceste sume drept venituri de natură salarială asupra cărora au calculat contribuții sociale în suma totală de ... lei, potrivit prevederilor art.6, art.7, alin.(2), art.15, art.21, alin.(1), art.23, alin.(1), (2) din OG nr.92/2003, mai sus citate.

Deasemenea, au fost avute în vedere și prevederile art. 2 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii :

***“ Dispozițiile cuprinse în prezentul cod se aplică:***

***a) cetățenilor români încadrați cu contract individual de muncă, care prestează muncă în România;***

***b) cetățenilor români încadrați cu contract individual de muncă și care prestează activitatea în străinătate, în baza unor contracte încheiate cu un angajator român, cu excepția cazului în care legislația statului pe al cărui teritoriu se execută contractul individual de muncă este mai favorabilă; “***

**În drept,**

spetei în cauza îi sunt incidente prevederile art. 5, alin (1), pct I, art.18, alin (1), lit a) și b), alin (2) și (3) și art.23, alin (1) și art.24 din Legea 19/2000

privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale precum si ale art.6, alin. (1), pct.I , art.27, alin.(1), lit.a), b), alin. (2), (3), lit.a ,art.33, art.34 din Legea nr. 263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice unde se precizează:

Art. 5

**“ (1) În sistemul public sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:**

**I. persoanele care desfasoara activitati pe baza de contract individual de munca si functionarii publici .“**

Art. 18

***“ (1) În sistemul public sunt contribuabili, dupa caz:***

***a) asiguratii care datoreaza contributiile individuale de asigurari sociale;***

***b) angajatorii;***

***(2) Cotele de contributiile de asigurari sociale sunt diferiteiate în functie de conditiile de munca normale, deosebite sau speciale.***

***(3) Cotele de contributiile de asigurari sociale se aproba anual prin legea bugetului asigurarilor sociale de stat”***,

dupa cum urmeaza:

- art. 18 din Legea nr. 12/2010 bugetului asigurarilor sociale de stat pe **anul 2010** prevede:

Art. 18

***“ (1) În baza prevederilor art. 18 alin. (2) și (3) din Legea nr. 19/2000, cu modificările și completările ulterioare, pentru anul 2010 cotele de contribuție de asigurări sociale se stabilesc după cum urmează:***

***a) 31,3% pentru condiții normale de muncă, datorată de angajator și angajați, din care 10,5% datorată de angajați și 20,8% datorată de angajatori; ”***

Art. 24

**” (1) Baza lunara de calcul a contributiei de asigurari sociale datorate de catre angajator o constituie suma veniturilor care constituie baza de calcul a contributiei individuale de asigurari sociale conform art. 23 alin. (1).”**

Totodata sunt aplicabile si prevederile Legii nr. 263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice art.6, alin. (1), pct.I , art.27, alin.(1), lit.a, b, alin. (2), (3), lit.a ,art.33, art.34 care stipuleaza urmatoarele:

Art.6

**” (1) În sistemul public de pensii sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:**

**I. a) persoanele care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă, inclusiv soldații și gradații voluntari”.**

Art.27

**” (1) În sistemul public de pensii sunt contribuabili, după caz:**

**a) asigurații care datorează contribuții individuale de asigurări sociale;**

**b) angajatorii și instituțiile care efectuează plata ajutoarelor în situația persoanelor prevăzute la art. 6 alin. (1) pct. V;**

**c) persoanele juridice la care își desfășoară activitatea asigurații prevăzuți la art. 6 alin. (1) pct. II, asimilate angajatorului în condițiile prezentei legi;**

(2) Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt diferențiate în funcție de condițiile de muncă normale, deosebite, speciale și alte condiții de muncă

**(3) Cotele de contribuții de asigurări sociale, la data intrării în vigoare a prezentei legi, sunt:**

**a) 31,3% pentru condiții normale de muncă, datorate de angajator și angajați, din care 10,5% datorate de angajați și 20,8% datorate de angajatori; ”**

Legea nr. 287/2010 bugetului asigurarilor sociale de stat pe **anul 2011:**

Art.17

**“ (1) Pentru anul 2011 cotele de contribuție de asigurări sociale se stabilesc după cum urmează:**

*a) 31,3% pentru condiții normale de muncă, datorată de angajator și angajați, din care 10,5% datorată de angajați și 20,8% datorată de angajatori;*

Art.33

*“ (1) Baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurari sociale in cazul asiguratilor o constituie:*

*a) castigul salarial brut/solda bruta, in cazul asiguratilor prevazuti la art.6, alin.1 pct I si II.”*

Art. 34

*“ (1) Baza lunară de calcul a contribuției de asigurări sociale datorată de angajator o constituie suma câștigurilor salariale brute/soldelor brute lunare, precum și asimilate acestora.”*

În concluzie, in mod legal organul de inspectie fiscala a stabilit ca contribuțiile sociale se calculează asupra veniturilor de natură salarială, legiuitorul stabilind că aceste venituri cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, indiferent de perioada la care se referă și care sunt realizate din sume primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual sau colectiv de muncă, astfel: salarii de bază, sporuri și adaosuri de orice fel, recompense premii de orice fel, acordate salariaților de angajatori, orice alte câștiguri în bani și natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor, precum și orice alte drepturi sau avantaje de natură salarială sau asimilate salariilor.

Pornind de la motivarea prezentata la cauza nr.1 din prezenta decizie de solutionare în sensul că sumele plătite propriilor angajați în străinătate sub denumirea de diurne și/sau indemnizații de deplasare reprezintă venituri de natură salarială care fac parte din fondul de salarii, I.I. ... avea obligația să calculeze și să vireze către bugetul asigurarilor sociale, corespunzător acestor venituri salariale eronat tratate de contestatoare ca reprezentând diurne, indemnizații de deplasare, contributia de asigurari sociale datorata de angajator si respectiv contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit diferențele de contribuții sociale în sumă totală de **... lei**(anexa nr.3), din care:

- ... lei - contributia de asigurari sociale datorata de angajator ;

- ... lei - contrib. individ. de asigurari soc. retinuta de la asigurati.

motiv pentru care urmeaza a se respinge contestația pentru acest capat de cerere ca fiind neîntemeiată.

**3.Referitor la suma de ... lei, reprezentand contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale.**

**Cauza supusă soluționării Direcției generale a finanțelor publice Bacău, prin biroul de soluționare a contestațiilor este dacă I.I. ... datorează la bugetul asigurărilor sociale și fondurilor speciale suma de ... lei, reprezentand contributia de asigurare pentru accidente de munca și boli profesionale aferenta sumelor plătite angajaților în străinătate cu titlu de diurna sau/și indemnizații de deplasare, în condițiile în care sumele plătite în străinătate reprezintă venituri de natură salarială care fac parte din fondul de salarii.**

**In fapt,**

in perioada martie 2010 – decembrie 2011, I.I. ... a acordat personalului delegat in Italia indemnizatii de diurna peste limita celor 120 zile calendaristice pentru care se poate acorda o astfel de indemnizație potrivit prevederilor art.44, alin 1 din Legea 53/2003 republicata privind Codul muncii, in suma totala de ... lei, suma care conform celor reținute la punctul 1 din motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației reprezintă venituri de natură salarială care fac parte din fondul de salarii, pentru care angajatorul avea obligația să calculeze și să vireze către bugetele asigurărilor sociale și fondurilor speciale, contributia de asigurare pentru accidente de munca și boli profesionale.

**In drept,**

spetei in cauza pentru perioada martie 2010 - decembrie 2011, ii sunt aplicabile prevederile art.5, alin 1, lit a , art.7 , alin 1, și art.80, alin 1, lit a), art. 82, alin. (1) ,art. 84, alin. (1) care stipuleaza urmatoarele:

Art. 5

***" (1) Sunt asigurate obligatoriu prin efectul prezentei legi :***

***a) persoanele care desfasoara activitati pe baza unui contract individual de munca, indiferent de durata acestuia, precum si functionarii publici; "***

Art. 7

***" (1) Prevederile art. 5 sunt aplicabile si angajatilor români care presteaza munca în strainatate din dispozitia angajatorilor români, în conditiile legii."***

Art.80

***" (1) Datorează contribuții de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale următorii:***

***a) angajatorii, pentru asigurații prevăzuți la art. 5 și 7; "***

Art.82

***" (1) Contribuțiile se stabilesc în funcție de tarife și clase de risc. "***

Art.84

***" (1) Încadrarea în clasele de risc se face de către asigurator, corespunzător activității principale desfășurate în fiecare unitate. "***

Legea bugetului asigurarilor sociale de stat pe anul 2010, nr. 12 din 26 ianuarie 2010 precizeaza la art. 20, alin. (1)-(2) :

***"(1) Cotele de contribuții datorate de angajatori în funcție de clasa de risc, potrivit prevederilor Legii nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, republicată, se stabilesc de la 0,15% la 0,85%, aplicate asupra sumei veniturilor brute realizate lunar***

***"(2) Cotele prevăzute la alin. (1) se aplică începând cu veniturile aferente lunii ianuarie 2010. "***

Legea bugetului asigurarilor sociale de stat pe anul 2011, nr. 287 din 28 decembrie 2010 precizeaza la art. 19, alin. (1)-(2) :

***"(1) Cotele de contribuții datorate de angajatori în funcție de clasa de risc, potrivit prevederilor Legii nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, republicată, se stabilesc de la 0,15% la 0,85%, aplicate asupra sumei veniturilor brute realizate lunar.***



**(2) Cotele prevăzute la alin. (1) se aplică începând cu veniturile aferente lunii ianuarie 2011”.**

In concluzie se retine ca organele de inspectie fiscala, in mod legal au stabilit suplimentar contributia la fondul de accidente si boli profesionale in suma de **... lei**, în temeiul actelor normative mai sus invocate, motiv pentru care urmeaza a se respinge contestația pentru acest capat de cerere ca fiind neîntemeiată.

**4.Referitor la suma totala de ... lei, din care:**

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

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

**Cauza supusă soluționării Direcției generale a finanțelor publice Bacău, prin biroul de soluționare a contestațiilor este dacă I.I. ... datorează la bugetul asigurărilor sociale și fondurilor speciale suma de ... lei, reprezentând contribuții de asigurări pentru somaj aferente sumelor plătite angajaților în străinătate cu titlu de diurna sau/și indemnizații de deplasare, în condițiile în care sumele respective reprezintă venituri de natură salarială care fac parte din fondul de salarii.**

**În fapt,**

in perioada martie 2010 – decembrie 2011, pentru suma totala de ... lei platita persoanelor delegate in Italia cu titlu de “diurna”, peste limita celor 120 zile calendaristice pentru care se poate acorda o astfel de indemnizație potrivit prevederilor art.44, alin (1) din Legea 53/2003 republicata privind Codul muncii, suma care conform celor reținute la cauza nr. 1 din motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației reprezintă venituri de natură salarială care fac parte din fondul de salarii, societatea nu a calculat și nu a virat contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator cat și de angajati.

**În drept,**

spetei in cauza ii sunt incidente prevederile art. 19, lit.a, art. 26 si art. 27\* din Legea 76/2002 privind sistemul asigurarilor pentru somaj si stimularea ocuparii fortei de munca, in care se precizeaza urmatoarele:

Art. 19

***“In sistemul asigurarilor pentru șomaj sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:***

***a) persoanele care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă sau pe bază de contract de muncă temporară, în condițiile legii, ...;”***

Art. 26\*)

***“Angajatorii au obligatia de a plati lunar o contributie la bugetul asigurarilor pentru somaj, a carei cota se aplica asupra sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contributiei individuale la bugetul asigurarilor pentru somaj, conform art. 27 alin. (1), “, ulterior modificat;***

***“Angajatorii au obligația de a calcula și de a plăti lunar o contribuție la bugetul asigurarilor pentru șomaj, a cărei cotă prevăzută de lege se aplică asupra bazei de calcul al contribuției datorate de angajator la bugetul asigurarilor pentru șomaj, stabilită potrivit legii, în situația persoanelor asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevăzute la art. 19”.***

Art. 27\*)

***“ (1) Angajatorii au obligatia de a retine si de a vira lunar contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj, a carei cota se aplica asupra bazei lunare de calcul, reprezentat de venitul brut realizat lunar, în situația persoanelor asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevzute la art. 19. [...]”*** ulterior modificat

Art.27\*)

***“ (1) Angajatorii au obligația de a calcula, de a reține și de a vira lunar, conform legii, contribuția individuală la bugetul asigurarilor pentru șomaj, a cărei cotă prevăzută de lege se aplică asupra bazei de calcul al contribuției individuale la bugetul asigurarilor pentru șomaj, stabilită potrivit legii, în situația persoanelor asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevăzute la art. 19. ”***

- Legea nr. 12 /2010 a bugetului asigurarilor sociale de stat pe anul 2010 la art. 19, alin. (1), lit.b, alin. (2) prevede:

***“(1) În baza prevederilor art. 29 din Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare, și ale art. 7 din Legea nr. 200/2006, cu modificările ulterioare, pentru anul 2010 se stabilesc următoarele cote ale contribuțiilor:***

***a) contributia datorata de angajatori la bugetul asigurarilor pentru somaj este de 0,5%;***

***b) contribuția individuală datorată la bugetul asigurărilor pentru șomaj este de 0,5%; [...]***

***(2) Cotele prevăzute la alin. (1) se aplică începând cu veniturile aferente lunii ianuarie 2010.”***

- Legea nr. 287/2010 a bugetului asigurarilor sociale de stat pe anul 2011 la art. 18, alin. (1), lit.b, alin. (2) prevede;

***“(1) În baza prevederilor art. 29 din Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare, și ale art. 7 din Legea nr. 200/2006, cu modificările ulterioare, pentru anul 2011 se stabilesc următoarele cote ale contribuțiilor:***

***a) contributia datorata de angajatori la bugetul asigurarilor pentru somaj este de 0,5%;***

***b) contribuția individuală datorată la bugetul asigurărilor pentru șomaj este de 0,5%;[...]***

***(2) Cotele prevăzute la alin. (1) se aplică începând cu veniturile aferente lunii ianuarie 2011.”***

In concluzie, avand in vedere prevederile legale citate mai sus, retinem ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar in sarcina societatii obligatia de plata in suma totala de ... lei, din care: ... lei - contributie de asigurari pentru somaj datorata de angajator si ... lei - contributie individuala de asigurari de somaj retinuta de la asigurati, motiv pentru care urmeaza a se respinge contestatia pentru acest capat de cerere ca fiind neintentemeiata.

**5.Referitor la suma de ... lei, reprezentand contributia angajatorului pentru fondul de garantare pentru plata creantelor sociale.**

**Cauza supusă soluționării Direcției generale a finanțelor publice Bacău, prin biroul de soluționare a contestațiilor este dacă I.I. ... datorează bugetul asigurărilor sociale și fondurilor speciale suma de ... lei, reprezentand contributia angajatorului pentru fondul de garantare pentru plata creantelor sociale aferente sumelor plătite angajaților în străinătate cu titlu de diurna sau/și indemnizații de deplasare, în condițiile în care sumele plătite în străinătate reprezintă venituri de natură salarială care fac parte din fondul de salarii.**

**În fapt,**

În urma verificării drepturilor de personal acordate salariaților, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în perioada martie 2010 – decembrie 2011, personalului delegat în Italia i s-a acordat diurna peste limita celor 120 zile calendaristice pentru care se poate acorda o astfel de indemnizație potrivit prevederilor art.44, alin 1 din Legea 53/2003 republicată privind Codul muncii în suma totală de ... lei (conform anexa 8), suma care conform celor reținute la cauza 1 din motivarea prezentei decizii reprezintă venituri de natură salarială care fac parte din fondul de salarii, societatea nu a calculat și nu a virat contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator cât și de angajați.

**In drept,**

spetei în cauză îi sunt aplicabile prevederile art.7\*, alin 1 din Legea nr. 200/2006, privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, care precizează:

***(1) Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la Fondul de garantare în cota de 0,25%, aplicat asupra sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru somaj realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii ."***

Ulterior modificat

“ART.7

*Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la Fondul de garantare în cota prevăzută de lege, aplicată asupra veniturilor care constituie, potrivit legii, baza de calcul al acestei contribuții, realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii, inclusiv de salariații care cumulează pensia cu salariul, în condițiile legii\*).*

Potrivit prevederilor art. 19, alin. (1), lit.d din Legea nr. 12/2010 a bugetului asigurarilor sociale de stat pe anul 2010 si art. 18, alin. (1), lit.d, din Legea nr. 287/2010 a bugetului asigurarilor sociale de stat pe anul 2011.

*“(1) În baza prevederilor art. 29 din Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare, și ale art. 7 din Legea nr. 200/2006, cu modificările ulterioare, pentru anul 2011 se stabilesc următoarele cote ale contribuțiilor:*

*d) contribuția datorată de angajator la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale potrivit prevederilor art. 7 alin. (1) din Legea nr. 200/2006, cu modificările ulterioare, este de 0,25%.”*

In consecinta, avand in vedere cele reținute la cauza nr. 1 din motivarea prezentei decizii de solutionarea a contestatiei, în sensul că sumele plătite propriilor angajați în străinătate sub denumirea de diurne și/sau indemnizații de delegare peste limita legala, reprezintă venituri de natură salarială care fac parte din fondul de salarii si intrucat societatea nu a calculat și nu a virat către bugetul statului *contribuția datorată de angajator la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale*, corespunzător acestor venituri salariale, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit in sarcina intreprinderii individuale suma de ... lei, motiv pentru care urmeaza a se respinge contestatia pentru acest capat de cerere ca fiind neintemeiata.

**6.Referitor la contributia pentru asigurari de sanatate in suma totala de ... lei, din care:**

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

**-... lei-contributia de asigurari pentru sanatate retinuta de la angajati.**

**Cauza supusă soluționării Direcției generale a finanțelor publice Bacău, prin biroul de soluționare a contestațiilor este dacă I.I. ... datoreaza**

*la bugetul asigurarilor sociale si fondurilor speciale suma de ... lei, reprezentand contributi pentru asigurari de sanatate aferente sumelor plătite angajaților în străinătate cu titlu de diurna sau/și indemnizații de deplasare, în condițiile în care sumele plătite în străinătate reprezintă venituri de natură salarială care fac parte din fondul de salarii.*

**In fapt,**

in perioada martie 2010 – decembrie 2011, I.I. ... a acordat personalului delegat in Italia indemnizatii de diurna peste limita celor 120 zile calendaristice pentru care se poate acorda o astfel de indemnizație, potrivit prevederilor art.44, alin 1 din Legea 53/2003 republicata privind Codul muncii, in suma totala de ... lei(anexa nr.6), suma care conform celor reținute la cauza nr. 1 din motivarea prezentei decizii de solutionare reprezintă venituri de natură salarială care fac parte din fondul de salarii, drept pentru care societatea datorează obligații la bugetul asigurarilor sociale si fondurilor speciale constând in contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajatori si respectiv contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati.

**In drept,**

spetei in cauza ii sunt aplicabile prevederile Legii 95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii cu modificarile si completarile ulterioare art. 258 alin (1) si (2) ulterior modificat si ale art. 257 alin (1) si (2) care preved urmatoarele :

Art. 258\*)

- *Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoara activitatea asigurații au obligația sa calculeze si sa vireze la fond o contributie de 5,5% asupra fondului de salarii, datorat pentru asigurarea sanatatii personalului din unitatea respectiva.*
- *Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei legi, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de o persoana fizica si juridica pentru plata drepturilor salariale sau asimilate salariilor.*

Ulterior modificat

*“Art.258 (1) Persoanele juridice sau fizice care au calitatea de angajator au obligația să calculeze și să vireze la fond contribuția stabilită de lege datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă”.*

Legea nr. 11/2010 bugetului de stat pe anul 2010, art.7, alin. (2), lit.b, alin.(3) stipuleaza:

ART.7

***“ (2) Pentru anul 2010, cotele de contribuții pentru asigurările de sănătate, prevăzute de Legea nr. 95/2006, cu modificările și completările ulterioare, se stabilesc după cum urmează:***

***b) 5,2% pentru cota datorată de angajatori, prevăzută la art. 258 din Legea nr. 95/2006, cu modificările și completările ulterioare;***

***(3) Cotele prevăzute la alin. (2) se aplică începând cu veniturile aferente lunii ianuarie 2010”.***

Conform alin. (3) al art. 8, Secțiunea a 3-a, Cap. I din Legea nr. 286/2010 bugetului de stat pe anul 2011, cotele de contribuții pentru asigurările de sănătate, prevăzute de Legea nr. 95/2006, cu modificările și completările ulterioare, pentru anul 2011, se stabilesc după cum urmează: [...]

***a) 5,2% pentru cota datorată de angajatori, prevăzută la art. 258 din Legea nr. 95/2006, cu modificările și completările ulterioare”.***

Art. 257\*)

***"Persoana asigurata are obligatia platii unei contributii banesti lunare pentru asigurarile de sanatate, cu exceptia persoanelor prevazute la art. 213 alin. (1).***

***Contributia lunara a persoanei asigurate se stabileste sub forma unei cote de 5,5%, care se aplica asupra:***

***-veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit; "***

Legea nr. 11 /2010 bugetului de stat **pe anul 2010**, art.7, alin. (2), lit.a, alin. (3) stipuleaza:

***" (2) Pentru anul 2010, cotele de contribuții pentru asigurările de sănătate, prevăzute de Legea nr. 95/2006 cu modificările și completările ulterioare, se stabilesc după cum urmează:***

***a) 5,5% pentru cota datorată de angajat, prevăzută la art. 257 din Legea nr. 95/2006, cu modificările și completările ulterioare;***

***(3) Cotele prevăzute la alin. (2) se aplică începând cu veniturile aferente lunii ianuarie 2010. "***

Conform alin. (3) al art. 8, Secțiunea a 3-a, Cap. I din Legea nr. 286/2010 a bugetului de stat ***pe anul 2011***, cotele de contribuții pentru asigurările de sănătate, prevăzute de Legea nr. 95/2006, cu modificările și completările ulterioare, pentru anul 2011, se stabilesc după cum urmează: [...]

***"c) 5,5% pentru celelalte categorii de persoane care au obligația plății contribuției direct sau cu plata din alte surse. "***

Având în vedere concluziile reținute la cauza nr. 1 din motivarea prezentei decizii de solutionarea a contestatiei, în sensul că sumele plătite propriilor angajați în străinătate sub denumirea de diurne și/sau indemnizații de deplasare reprezintă venituri de natură salarială care fac parte din fondul de salarii întreprinderea individuala avea obligația să calculeze și să vireze către bugetul asigurarilor sociale si fondurilor speciale, contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator, respectiv contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati corespunzător acestor venituri salariale, eronat tratate de contestatoare ca reprezentând diurne, indemnizații de deplasare.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în temeiul actelor normative mai sus invocate, diferențele de contribuții pentru asigurari de sanatate în sumă totală de **... lei**, din care: **... lei** - contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator si **... lei** - contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati, motiv pentru care urmeaza a se respinge contestația pentru acest capat de cerere ca fiind neîntemeiată.

**7.Referitor la contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice in suma de ... lei.**

**Cauza supusă soluționării Direcției generale a finanțelor publice Bacău, prin biroul de soluționare a contestațiilor este dacă I.I. ... datorează la bugetul asigurarilor sociale si fondurilor speciale suma de ... lei, reprezentand contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice aferente sumelor plătite angajaților în străinatate cu titlu de diurna sau/și indemnizații de deplasare, în condițiile în care sumele**



**plătite în străinătate reprezintă venituri de natură salarială care fac parte din fondul de salarii.**

**În fapt,**

in perioada martie 2010 – decembrie 2011, pentru suma totala de ... lei platita personalului delegat in Italia cu titlu de “diurna”, peste limita celor 120 zile calendaristice pentru care se poate acorda o astfel de indemnizație potrivit prevederilor art.44, alin 1 din Legea 53/2003 republicata privind Codul muncii, suma care conform celor reținute la cauza nr.1 din motivarea prezentei decizii reprezintă venituri de natură salarială care fac parte din fondul de salarii, societatea nu a calculat si nu a virat contributia de asigurari pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice.

**In drept,**

spetei in cauza ii sunt aplicabile prevederile art.1, alin 1, lit a) si art.6, alin 1 si 2 din OUG 158/2005 privind concediile si indemnizatiile de asigurari sociale de sanatate, aprobata prin Legea nr. 399 din 30 octombrie 2006 care prevad urmatoarele :

Art 1

***“(1) Persoanele asigurate pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate în sistemul de asigurari sociale de sanatate, denumite în continuare asigurati, au dreptul, în conditiile prezentei ordonante de urgenta, pe perioada în care au domiciliul sau resedinta pe teritoriul României, la concedii medicale si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate, daca :***

***A. desfasoara activitati pe baza de contract individual de munca sau în baza raportului de serviciu” .***

Art. 5

***“Începând cu data intrarii în vigoare a prevederilor prezentei ordonante de urgenta, cota de contributie prevazuta la art. 4 alin. (2) se datoreaza si se achita de catre:***

***a) angajatori pentru asiguratii prevazuti la art. 1 alin. (1) lit. A si B; [...]*”**

Art. 6

***“Persoanele juridice sau fizice prevazute la art. 5 au obligatia sa calculeze si sa vireze casei de asigurari de sanatate cota de contributie pentru concedii si indemnizatii; [...].***

***Persoanele juridice sau fizice prevazute la art. 5 lit. a) au obligatia platii cotei de contributie pentru concedii si indemnizatii de 0,85%, aplicat la fondul de salarii realizat, cu respectarea prevederilor legislatiei financiar-fiscale în materie. Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei ordonante de urgenta, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de un angajator pentru plata drepturilor salariale sau de natura salariala.”***

In concluzie, avand in vedere cele prezentate mai sus se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala, au stabilit pentru sumele plătite angajaților în străinatate cu titlu de diurna sau/și indemnizații de deplasare, peste limita legala, o contributie pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice suplimentar in suma de **... lei**, motiv pentru care urmeaza a se respinge contestatia pentru acest capat de cerere ca fiind neintemeiata.

#### **8.Referitor la suma de ...lei reprezentand impozit pe venituri din activitati independente,**

**Cauza supusă soluționării Direcției generale a finanțelor publice Bacău, prin biroul de soluționare a contestațiilor este dacă in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la majorarea impozitului pe venituri din activitati independente cu suma de ...lei.**

#### **In fapt,**

Perioada verificata a fost 01.01.2007-31.12.2010.

Activitatea autorizata s-a desfasurat incepand cu data de 24.02.2010.

Suma de ...lei este aferenta urmatoarei bazei de impunere suplimentara :

-... **lei**- diferenta in plus fata de declaratul contribuabilului reprezentand valoarea facturii nr..., incasat cu chitanta nr... si operata in evidenta contabila in anul 2011 in loc de 2010.

-... **lei**-diferenta in minus fata de declaratul contribuabilului, reprezentand cheltuieli nedeductibile.

Pentru anul 2010 I.I ... a depus declaratia speciala privind veniturile realizate in conformitate cu prevederile art.83 din Legea nr.571/2003, inregistrata la AF Bacau sub nr.... in care declara:

-... RON	-venit brut
-... RON	-cheltuieli deductibile
-... RON	-venit net

Astfel, pentru anul 2010, AFP Bacau a emis decizie de impunere anuala, in care s-a stabilit un impozit de plata pentru anul 2010 in suma de ... RON.

Din verificarea documentelor contabile si a inscrisurilor prezentate la control, la venituri organul de inspectie fiscala constata un venit realizat si incasat in suma de ... lei fata de suma declarata si inregistrata de contribuabil de ... lei, rezultand astfel o diferenta de ... **lei** reprezentand contravaloarea facturii nr..., incasata cu chitanta nr... si operata in evidenta contabila in anul 2011 in loc de 2010.

Organele de inspectie fiscala au constatat cheltuieli deductibile de ... RON, mai putin cu ... **RON** fata de sumele inregistrate in contabilitate:

- ... RON-cheltuieli cu cazarea, operatiuni duble in evidenta contabila;
- ... RON -cheltuieli cu impozitul pe venit;
- ... RON - salarii;
- ... RON - penalizare CAS;
- ... RON- diurna nedeductibila pentru perioada 01.07.2010-31.12.2010;
- ... RON- taxa poluare pentru auto cumparat pe CNP;

- ... RON – RCA;
- ... RON – servicii medicale pentru membrii familiei;
- ... RON – erori aditionale la raportarea prin declaratia anuala 2010 nr.....

In urma inspectiei fiscale situatia se prezinta astfel:

- ... RON -venit brut
- ... RON -cheltuieli deductibile
- ... RON -venit net.

Astfel, la finalizarea inspectiei fiscale a rezultat un venit net suplimentar in suma de ... **RON** reprezentand diferenta intre venitul net stabilit prin inspectia fiscala in suma de ... RON si venitul net inregistrat si declarat de petenta in suma de ... RON.

In consecinta, organul de inspectie fiscala a stabilit pentru venitul net de ... RON un impozit pe venitul anual global impozabil in suma de ... RON, conform art.43, alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003, rezultand astfel o diferenta in plus de ... RON(... RON-... RON ).

- Din totalul venitului net stabilit suplimentar de organul de inspectie fiscala in suma de ... **RON**, petenta aduce argumente doar pentru suma de ... **RON**- diurna stabilita de organul de inspectie fiscala ca fiind nedeductibila din punct de vedere fiscal, pentru perioada 01.07.2010-31.12.2010;

I.I. FELIX CANCEL in perioada iulie 2010 – decembrie 2010 a acordat personalului delegat in Italia diurna peste limita celor 120 zile calendaristice pentru care se poate acorda o astfel de indemnizație, potrivit prevederilor art.44, alin (1) din Legea 53/2003, republicata privind Codul muncii.

In sensul analizei acestor cheltuieli organele de inspectie fiscala au analizat caracterul activitatii prestate efectiv de personalul trimis in strainatate si caruia i se plateste diurna de deplasare, conditiile pentru plata diurnei de deplasare, conform art.1 din HG nr.518/1995 privind unele

drepturi si obligatii ale personalului roman trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.

Totodata s-a verificat modul de respectare a prevederilor cuprinse in modelul cadru al contractului de munca incheiat intre angajator si salariatul trimis in strainatate: sumele incasate de salariat in functie de timpul lucrat precum si modul de respectare a prevederilor cuprinse in contractele colective de munca la nivel national sau cel din ramura de activitate in care activeaza societatea, respectiv constructii.

De asemenea au fost avute in vedere perioadele de timp de delegare prevazute in contractele individuale de munca ale salariatilor trimisi in strainatate si sumele platite cu titlu de indemnizatie de delegare de catre angajatorul roman.

Potrivit prevederilor art.1 din Legea nr.118/2010 privind unele măsuri necesare în vederea restabilirii echilibrului bugetar:

***„(1) Cuantumul brut al salariilor/soldelor/indemnizațiilor lunare de încadrare, inclusiv sporuri, indemnizații și alte drepturi salariale, precum și alte drepturi în lei sau în valută, stabilite în conformitate cu prevederile Legii-cadru nr. 330/2009 privind salarizarea unitară a personalului plătit din fonduri publice și ale Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 1/2010 privind unele măsuri de reîncadrare în funcții a unor categorii de personal din sectorul bugetar și stabilirea salariilor acestora, precum și alte măsuri în domeniul bugetar, se diminuează cu 25%.”***

La art.2 din același act normativ se prevede:

***„(1) Se reduc cu 25% următoarele drepturi de natură salarială de care beneficiază personalul din cadrul autorităților și instituțiilor publice, indiferent de modul de finanțare al acestora:***

***a) cuantumul drepturilor reprezentând salarizarea în valută și alte drepturi în valută și în lei ale personalului trimis în misiune permanentă în străinătate și, respectiv, ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, prevăzute în anexa nr. V/3 la Legea-cadru nr. 330/2009 și în Hotărârea Guvernului nr. 837/1995 cu privire la criteriile de salarizare în valută și celelalte drepturi în valută și în lei ale personalului trimis în misiune permanentă în străinătate, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în Hotărârea Guvernului nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale***

***personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, cu modificările și completările ulterioare;***

La stabilirea drepturilor salariale aferente perioadelor ce depășesc cele 120 zile de deplasare în străinătate drept drepturi de natura salarială, au stat prevederile legale invocate și citate la cauza nr.1 din prezenta decizie de soluționare a contestației, respectiv prevederile art.55, alin (1) și art.57 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, art.43, art.44, art. 46 și art. 47 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, art. 6, art.7, alin. (2) ,art. 15, art. 21, alin. (1), art. 23, alin. (1), (2) din OG nr. 92/2003 republicată privind codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare astfel:

Având în vedere situația mai sus prezentată, rezultă că începând cu luna iulie 2010, diurna achitată personalului trimis în Italia a fost diminuată în mod legal de către organul de inspecție fiscală cu suma de 20.815 lei, urmând încălcarea prevederilor art.48, alin.(4), lit. a) din Legea nr.571/2003:

***“(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:***

***a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;***

În urma acestei situații rezultă că în mod legal organul de inspecție fiscală a stabilit un impozit pe venit suplimentar aferent acestui tip de cheltuiești în suma de ... lei, prin aplicarea cotei de 16% prevăzută de art.43, alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003, care prevede:

***“(1) Cota de impozit este de 16% și se aplică asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din:***

***a) activități independente.”***

motiv pentru care urmează să se respingă contestația pentru suma de ... lei ca fiind neîntemeiată.

În ceea ce privește diferența de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal și ... lei venituri neînregistrate în anul fiscal 2010, petenta nu aduce nici un argument în fapt și drept, limitându-se la a contesta această sumă, fiind încălcate astfel prevederile art. 206 din OG nr. 92/2003 potrivit cărora contestația formulată în scris trebuie să cuprindă obligatoriu motivele de fapt și de drept precum și dovezile pe care se întemeiază contestația.

In consecinta, avand in vedere prevederile art.213, alin. (5), potrivit carora :

*„Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedura și asupra celor de fond, iar când se constata ca acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”* precum si ale pct. 12.1 din Ordinul nr. 519/2005 unde se precizeaza:

*"12.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;"*

urmeaza a se respinge contestația petentei pentru acest capat de cerere, respectiv pentru suma de ...lei(... lei\*16%) ca fiind nemotivata.

**9. Cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice Bacau este daca I.I. ... datoreaza bugetului de stat si bugetului asigurarilor sociale si fondurilor speciale urmatoarele obligatii fiscale accesorii in suma de ... lei, structurate astfel:**

- ... lei – accesorii aferente impozitului pe venit din activitati independente ;

- ... lei-accesorii aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator ;

-... lei-accesorii aferente contributiei individuale de asigurari sociale datorata de angajati ;

-... lei-accesorii aferente contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorate de angajator ;

-... lei-accesorii aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator ;

-... lei-accesorii aferente contributiei individuale de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati ;

-... lei-accesorii aferente contributiei de asigurari pentru sanatate datorata de angajator ;

- ... lei-accesorii aferente contributiei de asigurari pentru sanatate retinuta de la angajati ;

-... lei-accesorii aferente contributiei angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale ;

-... lei-accesorii aferente contributiei pentru concedii si indemnizatii de la persoane fizice sau juridice.

-... lei- accesorii aferente impozitului pe venituri din salarii,

**in conditiile in care nu a achitat la termen debitele stabilite suplimentar.**

**In fapt,**

prin deciziile de impunere nr. .../... si nr....emise in baza raportului de inspectie fiscala nr.... au fost stabilite in sarcina contestatoarei accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar, in suma de ... lei calculate pana la data de 15.05.2012.

**In drept,**

spetei in cauza ii sunt aplicabile prevederile art.119 din OG nr.92/2003, republicata:

***„ (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. „***

ale art.120, alin.(1), din OG nr.92/2003, republicata, conform carora:

***„(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. „***

***(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.***

ale ale art. 120<sup>1</sup> din același act normativ :

***„Penalități de întârziere***

***(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.***

***(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:***

***c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse. „***



si ale art.121 din acelasi act normativ :

***„Dobânzi și penalități de întârziere în cazul plăților efectuate prin decontare bancară***

***(1) Nedecontarea de către unitățile bancare a sumelor cuvenite bugetului general consolidat în termen de 3 zile lucrătoare de la data debitării contului plătitorului nu îl exonerează pe plătitor de obligația de plată a sumelor respective și atrage pentru acesta dobânzi și penalități de întârziere la nivelul celor prevăzute la art. 120 și 120<sup>1</sup>, după termenul de 3 zile.”***

De asemenea spetei in cauza ii sunt aplicate si prevederile legilor speciale cu referire la sanctiunile pentru neplata in termen a obligatiilor, respectiv:

Art.31 din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale:

***„(1) Neplata contribuției de asigurări sociale la termenele prevăzute la art. 29 generează plata unor majorări calculate pentru fiecare zi de întârziere, pana la data achitării sumei datorate inclusiv.”***

Art.31 din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurarilor pentru somaj si stimularea ocuparii fortei de munca :

***„(2) Pentru neplata contribuțiilor datorate la termenele prevăzute la alin. (1) se aplica majorări de întârziere potrivit reglementărilor legale privind executarea creanțelor bugetare.”***

Art.8 din Legea nr.200/2006 privind constituirea si utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale:

***„(4) Pentru neplata contribuției datorate la termenul prevăzut la alin. (1) și (2) se aplica majorări de întârziere, în condițiile prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”***

Art.261 din Legea nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii:

**„(1)Angajatorii și asigurații care au obligația plății contribuției în condițiile prezentei legi și care nu o respecta datorează pentru perioada de întârziere majorări de întârziere în condițiile Codului de procedura fiscală.”**

Avand in vedere ca majorarile de intarziere sunt drepturi de creanta accesorii si nu drepturi de creanta principale si avand in vedere faptul ca in sarcina I.I. ... au fost stabilite diferente de contributii de asigurari sociale datorata de angajator, contributie individuala de asigurari sociale datorata de angajati, contributie de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorate de angajator, contributie de asigurari pentru somaj datorata de angajator, contributie individuala de asigurari pentru somaj datorata de angajati, contributie de asigurari pentru sanatate datorata de angajator, contributie de asigurari pentru sanatate retinuta de la angajati, contributia angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, contributie pentru concedii si indemnizatii de la persoane fizice sau juridice, impozit pe venituri din salarii si impozit pe veniturile din activitati independente, aceasta datoreaza si obligatiile accesorii conform principiului de drept *accessorium sequitur principale* fapt pentru care se retine ca in mod legal organul de inspectie fiscala a procedat la calcularea de accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar, respectiv majorari de intarziere/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere in suma de ... lei, contestatia urmand a se respinge pentru acest capat de cerere ca fiind neintemeiata.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor art.art.23 alin(2) si art.24, alin (2) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale, art.44, alin 1 din Legea 53/2003 republicata privind Codul muncii ,art.6, alin. (1), pct.I , art.27, alin.(1), lit.a, b, alin. (2), (3), lit.a ,art.33, art.34 din Legea nr. 263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice, art.5, alin 1, lit a , art.7 , alin 1 si art.101, alin 1, lit a) si 2 din Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de munca si boli profesionale, art. 19, lit.a, art. 26 si art. 27\* din Legea 76/2002 privind sistemul asigurarilor pentru somaj si stimularea ocuparii fortei de munca, art.7\*, alin. 1 din Legea nr. 200/2006, art. 258 alin 1 si 2 ulterior modificat si ale art. 257 alin 1 si 2 din Legea 95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii cu modificarile si completarile ulterioare, art.1, alin (1), lit a) si art.6, alin (1) si (2) din OUG 158/2005, privind concediile si indemnizatiile de asigurari sociale de sanatate, aprobata prin Legea nr. 399 din 30 octombrie 2006, art.19, alin.1 art.21, alin.4, art. 57 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, art. 6, art.7, alin. (2), art. 15,

art. 21, alin. (1), art. 23, alin. (1) si (2) art. art.119 alin.(1), art.120 alin.(1), art.120<sup>1</sup>, alin.(1) si alin.(2), lit.c) si art.217 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu ce le ale pct. 11.1, lit.a) din OMFP nr.2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala se

### **DECIDE:**

1. Respingerea contestatiei formulata de I.I. ..., ca fiind **neintemeiata** pentru suma de ... lei, reprezentand:

- ... lei – impozit pe venit din activitati independente ;
- ... lei – accesorii aferente impozitului pe venit din activitati independente ;
- ... lei-contributia de asigurari sociale datorata de angajator ;
- ... lei-accesorii aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator ;
- ... lei-contributia individuala de asigurari sociale datorata de angajati ;
- ... lei-accesorii aferente contributiei individuale de asigurari sociale datorata de angajati ;
- ... lei-contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorate de angajator ;
- ... lei-accesorii aferente contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorate de angajator ;
- ... lei-contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator ;
- ... lei-accesorii aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator ;
- ... lei- contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati ;
- ... lei-accesorii aferente contributiei individuale de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati ;
- ... lei-contributia de asigurari pentru sanatate datorata de angajator ;
- ... lei-accesorii aferente contributiei de asigurari pentru sanatate datorata de angajator ;
- ... lei-contributia de asigurari pentru sanatate retinuta de la angajati ;

-... lei-accesorii aferente contributiei de asigurari pentru sanatate retinuta de la angajati ;

-ei-contributia angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale ;

-... lei-accesorii aferente contributiei angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale ;

-... lei-contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoane fizice sau juridice ;

-... lei-accesorii aferente contributiei pentru concedii si indemnizatii de la persoane fizice sau juridice.

-... lei-impozit pe venituri din salarii ;

-... lei- accesorii aferente impozitului pe venituri din salarii.;

**2. Respingerea contestatiei formulata de I.I. ..., ca fiind nemotivata pentru suma de ...lei, reprezentand impozit pe venit din activitati independente.**

Prezenta decizie poate fi contestata la instanta competenta, potrivit Legii contenciosului administrativ nr.554/2004, in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV,

**Mircea Muntean**