

DECIZIA nr. 2950 / 3317 / 2016 din x.02.2017
privind soluționarea contestației formulată de către
S.C. x S.R.L.
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. x/13.10.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov - Serviciul Soluționare Contestații a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Mures, Serviciul Inspecție Fiscală prin adresa nr. MSG-AIF x/11.10.2016, asupra contestației formulate de S.C. x S.R.L., cu sediul în Tg. Mures, str. x, nr.x, jud.Mures, CUI: x, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR_REG1 x/13.10.2016.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/24.08.2016 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/24.08.2016, respectiv împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.x/08.09.2016 emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Mures, și privește **suma totală de x lei**, reprezentând:

- x lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- x lei accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- x lei contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- x lei accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- x lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- x lei accesorii aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- x lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- x lei accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- x lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- x lei accesorii aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- x lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- x lei accesorii aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- x lei contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- x lei accesorii aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- x lei contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- x lei accesorii aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- x lei contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- x lei accesorii aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- x lei impozit pe veniturile din salarii;
- x lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- x lei impozit pe veniturile din dobânzi obținute din România de persoane nerezidente
- x lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din dobânzi obținute din România de persoane nerezidente

Contestatia a fost depusa în termenul prevazut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, in raport de comunicarea Deciziei de impunere nr. x/24.08.2016 in data de 31.08.2016, conform confirmarii de primire existente in copie la dosarul cauzei si inregistrarea contestatiei la AJFP Mures in data de 06.10.2016, conform stampilei acestei institutii, respectiv a Deciziei de calcul accesorii nr.x/08.09.2016, comunicata in data 16.09.2016, potrivit confirmarii de primire existente in copie la dosarul cauzei, contestatia fiind inregistrata in data de 06.10.2016

În speță, sunt incidente prevederile pct.9.5. Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015, potrivit cărora: „9.5. În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.”

Prin urmare, se va proceda la conexarea dosarelor contestației având ca obiect obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/24.08.2016, emisă de A.J.F.P. Mureș – Activitatea de Inspecție Fiscală și prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x/08.09.2016 emisă de A.J.F.P. Mureș, acestea urmând a fi soluționate prin prezenta decizie.

Constatând că in speta sunt intrunite conditiile prevăzute de art. 268, art. 270 și art. 272 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brasov, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, este investită să soluționeze contestatia formulata SC x SRL.

I. SC x SRL, prin contestatia depusa la Administratia Judeteana a Finantelor Publice Mures înregistrata sub nr. x/x/06.10.2016, solicita admiterea contestatiei si desfiintarea respectiv anularea Deciziei de impunere nr. x/24.08.2016 respectiv anularea Deciziei de calcul accesorii nr.x/08.09.2016 pentru urmatoarele motive:

Petenta sustine ca exista un pericol permanent pentru angajatii societatii de a intra in contact cu substante chimice sau cu material biologic contaminat, atat in timpul prelevării probelor de la clienti cat si in cadrul societatii in timpul manipularii analizei sau eliminării probelor, motiv pentru care SC x SRL a incheiat cu asiguratorul x SA polite de asigurare voluntara de sanatate pentru fiecare functie de executie sau de conducere din cadrul societatii pe durata angajarii a acestora la Sc x SRL.

Totodata se precizeaza faptul ca primele platite de petent, aferente politelor de asigurare voluntara de sanatate, au valori mult sub limitele de deductibilitate legale prevazute in Legea 571/2003 privind Codul fiscal la Art. 21, alin. (3), lit. k) conform caruia sunt deductibile.

Astfel, x S.R.L. a inregistrat aceste cheltuielile de asigurare voluntara de sanatate ca si cheltuieli de asigurare a personalului, cont 613 analitic distinct, cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

Totodata, x S.R.L. a aplicat prevederile specifice acestui tip de cheltuieli salariale si anume:

- pentru stabilirea bazei de calcul al contributiilor sociale individuale societatea a aplicat prevederile Art. 296⁴, alin.(1), lit a);

- pentru stabilirea bazei de calcul al contributiilor sociale datorate de angajatori, entitati asimilate angajatorului si orice platitor de venituri de natura salariala sau asimilate salariilor, societatea a aplicat prevederile Art.296⁵, alin.(4) coroborate cu prevederile Art. 296¹⁵,lit.p), pct.(5) care specifica ca nu se cuprind in baza lunara a contributiilor sociale obligatorii primele aferente asigurarilor profesionale si asigurarilor voluntare de sanatate, suportate de angajator pentru salariatii proprii, in limitele de deductibilitate prevazute de lege, dupa caz.

Cu privire la impozitul pe veniturile salariale, petenta sustine ca nu au fost respectate prevederile legale in materie, astfel raportul de inspectie fiscala este viciat de erori datorate neincadrarii in temeiul legislatiei in vigoare si unui calcul eronat, precizand ca se impunea efectuarea calculului contributiilor pe fiecare salariat in parte, tinandu-se seama de deducerea personala a fiecaruia.

Cu privire la plata unor dobanzi aferente unor credite acordate de firma x GMBH & Co.KG, rezidenta a Republicii Federale Germania petenta precizeaza :

- imprumutul a fost acordat de firma x GmbH & Co.KG, firma ce nu indeplineste conditiile prevazute in Art. 117, lit. j), coroborat cu Art. 124¹⁸ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, deoarece aceasta nu detine parti sociale in cadrul societatii x SRL, a prezentat organului de control certificatul de rezidenta fiscala al societatii x Holding GmbH & Co.KG, plata dobanzilor facandu-se in baza contractului de imprumut incheiat de parti si a facturilor primite

Petenta precizeaza faptul ca s-au aplicat in mod legal prevederile Art.11, pct.1) si pct.2) din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Republica Federala Germania si a tinut seama de pct.2, lit.a) si lit.b) din Protocolul Anexa (parte integranta a Conventiei), pentru o dobanda fixa stabilita in contractul de imprumut incheiat.

De asemenea, este mentionat faptul ca x S.R.L. nu era in masura si nu putea sa aplice prevederi ce priveau o reducere sau scutire de impozit conform prevederilor specificate de Legea 571/2003 privind Codul fiscal pentru societati asociate, deoarece nu exista o relatie de asociere intre creditor si imprumutat asa cum sunt prevazute prevazute la Art. 117, lit. j), coroborate cu art. 124¹⁸ din Codul fiscal.

La finalul contestatiei petenta solicita anulara accesoriilor calculate pe care le considera nejustificate si eronate.

II. Prin Decizia de impunere nr. x/24.08.2016 privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. Mures - Activitatea de Inspecție Fiscala au stabilit în sarcina unității obligatii fiscale suplimentare cu titlu de impozit pe veniturile din salarii, contributi sociale si impozit pe veniturile din dobanzi obtinut din Romania de persoane nerezidente, in suma totala de x lei respectiv accesorii aferente acestor obligatii prin Decizia de calcul accesorii nr.x/08.09.2016 in suma totala de x lei.

Din Raportul de inspectie fiscala nr. x/24.08.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.x/24.08.2016, rezulta urmatoarele:

Perioada verificata 01.12.2010-30.04.2016

In urma controlului inspectorii fiscali au constatat ca societatea a incheiat contracte de asigurare de viata si sanatate facultative cu x S.A. in favoarea tuturor angajatilor. Asigurarile au fost incheiate anual, in grup, pentru toti angajatii firmei, acestia fiind grupati in trei categorii:

manageri, personal TESA si alti angajati (secretara, tehnician protectia mediului, ingineri, tehnicieni, chimisti, operatori chimisti, laboranti etc.).

Contravaloarea anuala a politelor contractelor de mai sus, in valoare totala de x lei, a fost achitata anual in luna iunie si inregistrata in debitul contului de cheltuieli curente 613 „Cheltuieli cu prime de asigurare”, considerate deductibile la calculul profitului impozabil (x lei in anul 2011 + x lei in anul 2012 + x lei in anul 2013 + x lei in anul 2014 + x lei in anul 2015). Inspectorii fiscali au stabilit ca societatea a incalcat prevederile art. 55 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si cele ale art. 55 alin. (3) lit. g) din acelasi act normativ, motiv pentru care, in baza prevederilor art. 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedure fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si ale art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in timpul controlului s-a procedat la reintregirea fondului de salarii brut cu suma totala de x lei, corespunzător primelor de asigurare achitate de societate pentru asigurarile de viata ale angajatilor sai, pentru care societatea nu a calculat si declarat impozitele si contributiile aferente.

Fondul suplimentar de salarii a fost stabilit prin reintregirea sumei nete totale de x lei acordata sub forma primelor de asigurare facultativa cu valoarea contributiilor individuale datorate de salariat, utilizandu-se procedeul sutei marite.

Astfel, pentru fondul suplimentar de salarii in suma de x lei, s-a stabilit un impozit pe veniturile din salarii suplimentar in suma totala de x lei.

Pentru neplata la termen a acestui impozit, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x/08.09.2016 emisă de A.J.F.P. Mureș au fost calculate în sarcina petentei accesorii in suma de x lei, in temeiul art.119, din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare; respectiv in baza art.173 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare incepand din data de 01.01.2016.

Totodata, inspectorii fiscali au recalculat și contributiile sociale aferente drepturilor de natură salarială, după cum urmează:

- *contributia de asigurari sociale datorată de angajator*, a fost majorată prin aplicarea cotei de 20,8% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar în cuantum de x lei, rezultând o contribuție de asigurări sociale datorată de angajator, stabilită suplimentar, în suma de x lei, în baza prevederilor art. art. 296⁵ alin. (1) și art. 296¹⁸ alin. (3) lit. a) și a¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru neplata in termen a acestei contributii, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x/08.09.2016 emisă de A.J.F.P. Mureș, au fost calculate în sarcina unității accesorii in suma de x lei, in temeiul art.119, din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare; respectiv in baza art.173 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare incepand din data de 01.01.2016.

- *contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati*, a fost majorata prin aplicarea cotei de 10,5% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar, in cuantum de x lei, rezultand o contributie a asiguratilor la asigurarile sociale de stat stabilită suplimentar in suma de x lei, în baza prevederilor art. 296⁴ alin. (1) lit. a) și art. 296¹⁸ alin. (3) lit. a) și a¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru neplata la termen a acestei contributii, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x/08.09.2016 emisă de A.J.F.P. Mureș, au fost calculate în sarcina unității accesorii in sumă de x lei, in temeiul art.119, din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv in baza art.173 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare incepand din data de 01.01.2016.

- *contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorată de angajator*, a fost majorata prin aplicarea cotei de 0,325% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar, în cuantum de x lei, rezultând o contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator în sumă de x lei, în baza prevederilor art. 296⁵ alin. (5), art. 296¹⁸ alin. (1) și art. 296¹⁸ alin. (3) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

Pentru neplata la termen a acestei contributii, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x/08.09.2016 emisă de A.J.F.P. Mureș, au fost calculate în sarcina unității accesorii in suma de x lei, in temeiul art.119 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completările ulterioare; respectiv in baza art.173 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completările ulterioare incepand din data de 01.01.2016.

- *contributia de asigurari pentru somaj datorată de angajator*, prin aplicarea cotei de 0,5% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar, in cuantum de x lei, rezultand o contributie de asigurari pentru somaj datorată de angajator, stabilită suplimentar, in suma de x lei, in baza prevederilor art.296⁵ alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru neplata la termen a acestei contributii, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x/08.09.2016 emisă de A.J.F.P. Mureș, au fost calculate în sarcina unității accesorii in suma de x lei, in temeiul art.119, din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completările ulterioare; respectiv in baza art.173 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completările ulterioare incepand din data de 01.01.2016.

- *contributia individuala pentru somaj retinuta de la asigurați*, prin aplicarea cotei de 0,5% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar, in cuantum de 13.194 lei, rezultand o contributie individuală de asigurari pentru somaj reținută de la asigurați, stabilită suplimentar, in suma de 66 lei, in baza prevederilor art.296⁴ alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru neplata la termen a acestei contributii, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x/08.09.2016 emisă de A.J.F.P. Mureș, au fost calculate în sarcina unității accesorii in suma de x lei, in temeiul art.119, din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completările ulterioare; respectiv in baza art.173 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completările ulterioare incepand din data de 01.01.2016.

- *contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale*, prin aplicarea cotei de 0,25% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar, în cuantum de x lei, rezultand o contributie a angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, stabilită suplimentar, in suma de x lei, in baza prevederilor art.296⁵ alin. (4) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru neplata la termen a acestei contributii, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x/08.09.2016 emisă de A.J.F.P. Mureș, au fost calculate în sarcina unității accesorii in suma de x lei, in temeiul art.119, din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completările ulterioare; respectiv in baza art.173 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completările ulterioare incepand din data de 01.01.2016.

- *contribuția pentru asigurari de sanatate datorată de angajator*, prin aplicarea cotei de 5,2% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar, în cuantum de x lei, rezultand o contributie pentru asigurari de sanatate datorată de angajator, stabilită suplimentar, in suma de x lei, in baza prevederilor art.296³, alin 1, lit. e) si art.296⁵ alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru neplata la termen a acestei contributii, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x/08.09.2016 emisă de A.J.F.P. Mureș, au fost calculate în sarcina unității accesorii în suma de x lei, în temeiul art.119, din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare; respectiv în baza art.173 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare începând din data de 01.01.2016.

- *contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati*, prin aplicarea cotei de 5,5% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar, în cuantum de x lei, rezultând o contribuție pentru asigurari de sanatate reținută de la asigurați, stabilită suplimentar, în suma de x lei, în baza prevederilor art.296³ alin.(1) lit. e) și art.296⁴ alin.(1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru neplata la termen a acestei contributii, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x/08.09.2016 emisă de A.J.F.P. Mureș, au fost calculate în sarcina unității accesorii în suma de x lei, în temeiul art.119, din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare; respectiv în baza art.173 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare începând din data de 01.01.2016.

- *contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice*, prin aplicarea cotei 0,85% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar, în valoare de x lei, rezultând o contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, stabilită suplimentar, în suma de x lei, în baza prevederilor art.296³ alin.(1) lit. e) și art.296⁵ alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru neplata la termen a acestei contributii, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x/08.09.2016 emisă de A.J.F.P. Mureș, au fost calculate în sarcina unității accesorii în suma de x lei, în temeiul art.119, din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare; respectiv în baza art.173 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare începând din data de 01.01.2016.

În lunile decembrie 2010, decembrie 2011, decembrie 2012, decembrie 2013 și decembrie 2015, societatea a înregistrat în evidența contabilă, în contul 668 „*Alte cheltuieli financiare x GMBH Germania*”, sume debitoare în valoare totală de x lei. Acestea au fost înregistrate în baza următoarelor facturi fiscale emise de societatea germană:

- factura nr. x/28.12.2010 în suma de x lei,
- factura nr. x/29.12.2011 în suma de x lei,
- factura nr. x/10.12.2012, în suma de x lei,
- factura nr. x/30.12.2013 în suma de x lei,
- factura nr. x/10.12.2015 în suma de x lei, toate reprezentând contravaloarea dobanzilor plătite pentru împrumuturile acordate societății verificate de către societatea x GmbH Germania, evidențiate în contabilitatea x S.R.L. în contul 1661 „*Datorii fata de entitatile afiliate*”.

Inspectorii fiscali au stabilit faptul că Sc x SRL nu a reținut impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile obținute în România, prevăzut la art.116 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în coroborare cu pct.8 alin.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, motiv pentru care s-a procedat la calculul impozitului pe veniturile nerezidenților, prin aplicarea cotei de 3% asupra veniturilor brute impozabile obținute din România de x GMBH, prevăzută la art.11 din Legea nr.29/2002 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Federativă Germania cu privire la impozitele pe venit și pe capital, rezultând o

obligatie suplimentara de plata in quantum de x lei prin aplicarea principiului sutei marite ((x lei x 100/97) x 3%).

Pentru neplata la termen a acestei contributii, au fost calculate în sarcina unității accesorii în suma de x lei, în temeiul art.119, din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare; respectiv în baza art.173 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare începând din data de 01.01.2016.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de contestatara și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusa verificării, se rețin următoarele:

1.1. Referitor la suma totală de x lei, reprezentând:

- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de x lei;
 - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de x lei;
 - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de x lei;
 - contribuția individuală de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de x lei;
 - contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator in suma totala de x lei
 - contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurați in suma totala de x lei
 - contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale in suma de x lei
 - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de x lei;
 - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de x lei;
 - contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de x lei,
- cauza supusa solutionarii D.G.R.F.P Brasov - Serviciul solutionare contestatii 2 este de a se pronunța dacă societatea avea obligatia includerii in veniturile salariale a primelor de asigurare de sanatate suplimentare achitate in favoarea angajatilor proprii si daca aceste sume se includ in baza de calcul pentru contributiile sociale obligatorii, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezultă o altă situație față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.**

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala nr.x/24.08.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.x/24.08.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, s-a stabilit ca societatea a încheiat contracte de asigurari de viata si sanatate facultative cu x SA în favoarea tuturor angajatilor sai. Asigurarile au fost încheiate anual, în grup pentru toti angajatii firmei, fiind grupati în trei categorii :manageri, personal tesa si alti angajati.

Contravaloarea anuală a politelor contractelor de mai sus, în valoare totală de x lei, a fost achitată anual în luna iunie și înregistrată în debitul contrului de cheltuieli curente 613 „Cheltuieli cu prime de asigurare”, considerate deductibile la calculul profitului impozabil (x lei în anul 2011 + x lei în anul 2012 + x lei în anul 2013+ x lei în anul 2014 + x lei în anul 2015).

Deoarece societatea nu a asimilat veniturilor din salarii contravaloare primelor de asigurare platite în favoarea angajatilor proprii, organele de control au majorat baza de impunere pentru veniturile din salarii cu aceste sume și au stabilit un impozit pe venit suplimentar de x lei.

Totodata avand în vedere prevederile art.21 alin.3 lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale punctului 35² din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, întrucât contractele de asigurare nu contin elementele obligatorii prevazute de Legea nr.95/2006 privind

reforma in domeniul sanatatii cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie au stabilit ca aceste cheltuieli nu respecta conditiile prevazute de legea fiscala pentru a fi deductibile, motiv pentru care contravaloarea primelor de asigurare a fost inclusa in baza de calcul pentru determinarea contributiilor sociale obligatorii.

In timpul controlului s-a procedat la reintregirea fondului de salarii brut cu suma totala de x lei pentru primele de asigurare achitate de societate pentru asigurarile de viata pentru angajatii proprii, pentru care societatea nu a calculat si declarat impozitele si contributiile sociale.

Fondul suplimentar de salarii a fost stabilit prin reintregirea sumei nete totale de x lei acordata sub forma primelor de asigurare facultativa cu valoarea contributiilor individuale datorate de salariat, utilizandu-se procedeul sutei marite.

Astfel, pentru fondul suplimentar de salarii in suma de x lei , s-a stabilit un impozit pe veniturile din salarii suplimentar in suma totala de x lei.

Petenta sustine ca a incheiat asigurarile de sanatate pentru angajati avand in vedere pericolele la care sunt supusi angajatii săi, avand in vedere tipul activitatii desfasurate (analize chimice si biologice ale ape, aerului, solului si alimentelor), incadrandu-se in limita de deductibilitate prevazuta la art.21.alin.3 lit.k din Codul fiscal, respectiv la art.296¹⁵ lit.p pct.5 din acelasi act normativ.

Totdata, petenta sustine ca Raportul de inspectie fiscala este viciat de erori, precizand faptul ca se impunea efectuarea calculului contributiilor pe fiecare salariat in parte luand in considerare deducerea personala a fiecaruia.

In drept, în ceea ce privește definirea veniturilor din salarii, art. 55 alin. (1) si alin. (2) lit. k din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„ART. 55

Definirea veniturilor din salarii

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

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

(...)

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor în vederea impunerii.”

Art. 57 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizeaza:

„ART. 57

Determinarea impozitului pe venitul din salarii

(1) Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final, care se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri.

(2) Impozitul lunar prevăzut la alin. (1) se determină astfel:

a) la locul unde se află funcția de bază, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul net din salarii calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii, cu respectarea prevederilor Uniunii Europene sau ale convențiilor/acordurilor privind coordonarea sistemelor de securitate socială în care România este parte [...]”

În același sens sunt și prevederile Normelor metodologice de aplicarea art.55 alin.(2) din Codul fiscal, aprobate prin H.G.nr.44/2004, care la pct.68 lit.a) precizează:

„68. Veniturile din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:

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

- salariile de bază;
- sporurile și adaosurile de orice fel;
- indemnizații pentru trecerea temporară în altă muncă, pentru reducerea timpului de muncă, pentru carantină, precum și alte indemnizații de orice fel, altele decât cele menționate la pct. 3, având aceeași natură;
- recompensele și premiile de orice fel;
- sumele reprezentând premiul anual și stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariaților agenților economici;
- sumele primite pentru concediul de odihnă, cu excepția sumelor primite de salariat cu titlu de despăgubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului și familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de muncă, precum și eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihnă;
- sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;
- valoarea nominală a tichetelor de masă, tichetelor de creșă, tichetelor de vacanță, acordate potrivit legii;
- orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor;”

Având în vedere textele de lege mai sus citate, se reține că sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, iar la stabilirea veniturilor impozabile din salarii se au în vedere inclusiv avantajele în bani și în natură.

La definitivarea veniturilor sunt aplicabile prevederile Art.55, alin.3, lit.g din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care prevede:

„primele de asigurare plătite de către suportator pentru salariații proprii sau alt beneficiar de venituri din salarii, la momentul plății primei respective, altele decât cele obligatorii”

În aplicarea prevederilor art.55 alin.3 lit.g din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.69 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului III din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, prevede:

„69. Avantajele în bani și în natură sunt considerate a fi orice foloase primite de salariat de la terți sau ca urmare a prevederilor contractului individual de muncă ori a unei relații contractuale între părți, după caz.”

Iar la punctul 70 din același act normativ se prevăd următoarele :

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

- a) folosirea vehiculelor de orice tip din patrimoniul afacerii, în scop personal;

b) acordarea de produse alimentare, îmbrăcăminte, cherestea, lemne de foc, cărbuni, energie electrică, termică și altele;

c) abonamentele la radio și televiziune, pentru mijloacele de transport, abonamentele și costul convorbirilor telefonice, inclusiv cartelele telefonice;

d) permisele de călătorie pe diverse mijloace de transport;

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

f) contravaloarea folosinței unei locuințe în scop personal și a cheltuielilor conexe de întreținere, cum sunt cele privind consumul de apă, consumul de energie electrică și termică și altele asemenea, cu excepția celor prevăzute în mod expres la art. 55 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal;

g) cazarea și masa acordate în unități proprii de tip hotelier;

h) contravaloarea primelor de asigurare suportate de persoana juridică sau de o altă entitate, pentru angajații proprii, precum și pentru alți beneficiari, cu excepția primelor de asigurare obligatorii potrivit legislației în materie;

i) tichetele cadou acordate potrivit legii, indiferent dacă acestea sunt acordate potrivit destinației și cuantumului prevăzute la art. 55 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal.

Tratamentul fiscal al avantajului reprezentând contravaloarea primelor de asigurare este următorul:

- pentru beneficiarii care obțin venituri salariale și asimilate salariilor de la suportatorul primelor de asigurare, acestea sunt impuse prin cumularea cu veniturile de această natură ale lunii în care sunt plătite primele de asigurare;

- pentru alți beneficiari care nu au o relație generatoare de venituri salariale și asimilate salariilor cu suportatorul primelor de asigurare, acestea sunt impuse în conformitate cu prevederile art. 78 din Codul fiscal.

Pct.117 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului III din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, prevede:

“117. Nu se admit la deducere pentru calculul lunar al impozitului pe venitul din salarii primele de asigurare voluntară de sănătate.”

Având în vedere faptul că sumele din speta reprezintă contravaloarea asigurării facultative conform prevederilor legale de mai sus, acestea se încadrează la avantaje în natura și sunt asimilate veniturilor din salarii incluzându-se în baza de impozitare, fiind impuse la art.57 din Legea nr.571/2003 din Codul fiscal.

Totodată cheltuielile cu primele de asigurare înregistrate în evidența SC x SRL nu se încadrează la art.21 alin.3 lit.k din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care prevede:

„ART. 21 Cheltuieli

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

(k) cheltuielile cu primele de asigurare voluntară de sănătate, în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei a 250 euro într-un an fiscal, pentru fiecare participant”, coroborat cu pct. 35² din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobat prin HG nr.44/2004 unde se precizează:

„35². Sunt deductibile la determinarea profitului impozabil, potrivit prevederilor art. 21 alin. (3) lit. k) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile cu primele de asigurare voluntară de sănătate, efectuate de angajator potrivit Legii privind reforma în domeniul sănătății nr. 95/2006, cu modificările și completările ulterioare. Cursul de schimb utilizat pentru determinarea echivalentului în euro este cursul de

schimb LEU/EUR comunicat de Banca Națională a României la data înregistrării cheltuielilor.”

La art.345 (devenit art.353 dupa republicare, incepand cu data de 28.08.2015) din Legea nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, cu modificarile si completarile ulterioare, sunt prezentate elementele care trebuie cuprinse in contractele de asigurare voluntare de sanatate, elemente care nu se regasesc in politele de asigurare prezentate la inspectia fiscala, si nu au fost prezentate la depunerea contestatiei.

Art.345 (devenit Art. 353 din 28.08.2015)

“Contractul de asigurare voluntară de sănătate trebuie să cuprindă, pe lângă elementele obligatorii, și următoarele elemente:

- a) lista coplăților pentru asigurări voluntare de sănătate de tip complementar;*
- b) lista serviciilor din asigurarea voluntară suplimentară;*
- c) lista furnizorilor agreați;*
- d) modalitatea de contactare a acestora, direct sau prin intermediul unui departament de asistență a asiguraților;*
- e) drepturile și obligațiile părților, cu evidențierea clară a riscului de îmbolnăvire individual;*
- f) modalitățile de decontare a serviciilor medicale;*
- g) modalitățile de încetare a valabilității contractului;*
- h) modalitățile de soluționare a eventualelor litigii.”*

Astfel, organul de solutionare a contestatiei retine ca elementele prevazute mai sus nu sunt cuprinse in conditiile de asigurare prezentate de SC x SRL cu ocazia inspectiei fiscale, nefiind prezentata lista furnizorilor agreati, modalitatea de contactare a acestora, modalitatile de decontare a serviciilor medicale, nici până la data soluționării contestației petenta neprezentând documente de acest gen, de natură a conduce la soluționarea favorabilă a contestației.

În susținerea punctului său de vedere petenta face referire la prevederile art. 296¹⁵, lit.p, pct.5 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal conform căruia:

„ART. 296¹⁵ Excepții generale

Nu se cuprind în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii, prevăzută la art. 296⁴, următoarele:[...]

p) următoarele avantaje primite în legătură cu o activitate dependentă:

5. contribuțiile plătite la fondurile de pensii ocupaționale, contribuțiile plătite la fondurile de pensii facultative, primele aferente asigurărilor profesionale și asigurărilor voluntare de sănătate, suportate de angajator pentru salariații proprii, în limitele de deductibilitate prevăzute de lege, după caz.”

Referitor la aceste susțineri ale contestatoarei, organul de solutionare a contestatiei retine faptul ca contractele de asigurare de viata si sanatate facultative incheiate de SC x SRL in favoarea angajatilor proprii nu cuprind elementele prevazute de art.345 (devenit art. 353) din Legea nr.95/2006, astfel primele de asigurare platite pentru acestea nu se incadreaza la art.21 alin.3, lit.k din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In baza celor de mai sus se retine ca sumele plătite de SC x SRL în favoarea angajaților, cu titlu de prime de asigurare, se încadrează în categoria veniturilor de natură salarială, astfel cum sunt acestea definite de art.55 alin.1 respectiv alin.3, lit.g din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in mod legal organele de control procedând la reînregirea fondului de salarii al societății cu suma respectivă.

Bazele de calcul pentru contribuțiile sociale aferente veniturilor din salarii ori asimilate salariilor sunt reglementate la art. 296², art.296³ lit.a) si e), art.296⁴ alin.(1)

lit.a) art.296⁵ alin.(1), (2), (2¹), (3), (4) și (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 296² Sfera contribuțiilor sociale

În sensul prezentului titlu, contribuțiile sociale definite la art. 2 alin. (2) sunt contribuții sociale obligatorii.”

„ART. 296³ Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale

Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:

a) persoanele fizice rezidente care realizează venituri din desfășurarea unor activități în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege, atât pe perioada în care desfășoară activitate, cât și pe perioada în care beneficiază de concedii medicale și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, precum și cele care realizează v

b) venituri de natura celor prevăzute la art. 55 alin. (2);

(...)

e) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori, precum și entitățile asimilate angajatorului care au calitatea de plătitori de venituri din activități dependente, atât pe perioada în care persoanele prevăzute la lit. a) și b) desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;

(...)

g) orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor.”

„ART. 296⁴

Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale

(1) **Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii**, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), **reprezintă câștigul brut realizat din activități dependente**, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, **care include:**

a) veniturile din salarii, astfel cum sunt definite la art. 55 alin. (1). În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din salarii cuprind salariile de bază corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară, la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii;

(...)”

„ART. 296⁵

Baza de calcul al contribuțiilor sociale datorate de angajatori, entități asimilate angajatorului și orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor

(1) În sistemul public de pensii, în cazul contribuabililor prevăzuți la art. 296³ lit. e) și g), **baza lunară de calcul o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b).** (...)

(2) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), **baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate și contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b)** (...).

(2¹) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), **baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b),** (...)

(3) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), **baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări pentru șomaj prevăzută de lege reprezintă suma**

câștigurilor brute acordate persoanelor prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), asupra cărora există, potrivit legii, obligația de plată a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj.

(4) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e), care pot să angajeze forță de muncă pe bază de contract individual de muncă, în condițiile prevăzute de Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, care au, cu excepția instituțiilor publice definite conform Legii nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare și Legii nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, obligația de a plăti lunar contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, baza lunară de calcul a acestei contribuții reprezintă suma câștigurilor brute, realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii, inclusiv de salariații care cumulează pensia cu salariul, în condițiile legii, cu excepția veniturilor de natura celor prevăzute la art. 296¹⁵

(5) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul al contribuției de asigurare la accidente de muncă și boli profesionale reprezintă suma câștigurilor brute realizate lunar de persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b)(...)."

Având în vedere textele de lege mai sus citate, se reține că sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, iar la stabilirea veniturilor impozabile din salarii se au în vedere inclusiv avantajele în bani și în natură.

Față de cele de mai sus, se reține că angajatorii au obligația de a calcula impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale și fondurile speciale aferente veniturilor de natură salarială prin aplicarea cotelor legale la valoarea fondului de salarii brute realizate lunar de salariați, iar angajații datorează contribuții sociale prin aplicarea cotelor legale asupra unei baze lunare de calcul constituită din salariile individuale brute, realizate lunar, inclusiv sporurile și adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de muncă, respectiv asupra veniturilor brute reprezentând drepturi salariale realizate lunar de angajat/asigurat sau de natură salarială.

În ceea ce privește diferențele suplimentare reprezentând impozit pe veniturile din salarii, contribuții la asigurări sociale și fonduri speciale datorate de angajator și angajați stabilite de organele de inspecție fiscală, se reține că societatea nu a inclus în baza de calcul a acestor contribuții valoarea primelor de asigurare acordate angajaților, în quantum total de x lei motiv pentru care inspectia fiscala a reintregit fondul de salarii brut cu suma de x lei aplicand procedeul sutei marite.

Din raportul de inspectie fiscala respectiv decizia de impunere s-a retinut ca sumele plătite de SC x SRL ca prime de asigurare in favoarea angajatilor sai nu au fost impozitate conform legilor in vigoare, respectiv nu au fost achitate contributiile aferente acestora, astfel, pentru veniturile salariale suplimentare in suma totala de x lei in conformitate cu prevederile art.27 din Legea nr.263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice, cu modificarile si completarile ulterioare, art.80 din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de munca si boli profesionale, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, art.26, art.27 din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurarilor pentru somaj si stimularea ocuparii fortei de munca, cu modificarile si completarile ulterioare, art.7 din Legea nr.200/2006 privind constituirea si utilizarea Fondului de garantare pentru plata creantelor salariale, cu modificarile si

completarile ulterioare, art.257, art.258 din Legea nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii cu modificarile si completarile ulterioare respectiv art.296⁴ alin.1, art.296⁴, alin.1, art.296⁵, alin.5, art.296⁵ alin.3, art. 296⁵, alin.4, art.296⁵ alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, s-a procedat la stabilirea suplimentara a contributiilor sociale obligatorii.

În ceea ce privește afirmația petentei potrivit căreia la calculul contributiilor inspectorii fiscali nu au ținut cont de deducerea personala a fiecarui angajat, prin adresa nr.MSG-AIF x/11.10.2016 a A.J.F.P. Mureș – Inspecție Fiscală, organul de control precizează faptul ca modul de calcul al contributiilor salariale si a impozitului pe veniturile din salarii a fost efectuat nominal, pentru fiecare angajat in parte cuprins in contractul de asigurare, considerand ca deducerea personala a fost luata in calcul in statul de plata intocmit de societate pentru drepturile salariale cuvenite angajatilor sai.

Organul de inspectie precizeaza faptul ca baza de calcul stabilita suplimentar cu ocazia controlului pentru fiecare angajat in parte este foarte mica fata de salariile de incadrare, nefiind in masura sa influenteze calculul impozitelor si contributiilor datorate.

În speță se mai rețin prevederile art. 73 alin. 1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

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

Astfel, ținând cont de principiul de drept *“actori incumbit probatio”*, cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească, el fiind cel care solicită recunoașterea unui drept, se reține că simpla susținere a unității, în lipsa unor dovezi și documente prezentate de contestator, nu este de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Având în vedere cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale incidente în cauză, precum și faptul că petentul nu aduce argumente de fapt și de drept sau documente justificative care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele achitate de societate în folosul angajaților, sub forma primelor de asigurare facultativa, în valoare totală de x lei, reprezintă venituri nete de natură salarială/asimilate salariilor realizate de angajații societății, și pe cale de consecință s-a procedat la reîntregirea fondului de salarii brut al S.C. x S.R.L., cu suma totala de x lei, fiind calculate asupra acestor sume impozit pe veniturile din salarii, precum și contribuțiile aferente acestor drepturi salariale (contribuțiile la asigurările sociale, contribuțiile la asigurările de sănătate, contribuțiile la fondul de șomaj, contribuția pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuția la fondul de garantare a creanțelor salariale, contribuția pentru concedii și indemnizații).

Drept urmare, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Lege 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC x SRL impotriva *Deciziei de impunere nr. x/24.08.2016* privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisa de A.J.F.P. Mureș – Activitatea de Inspectie Fiscala, **în ceea ce privește suma totală de x lei**, reprezentând *impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de x lei, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de x lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de x lei, contribuția individuală de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de x lei, contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator în suma totală de x lei, contribuția individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați în suma totală de x lei, contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în suma de x lei, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de x lei, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de x lei, contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de x lei.*

1.2. Referitor la suma totală de x lei reprezentand:

- *x lei accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;*
- *x lei accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;*
- *x lei accesorii aferente contribuției de asigurare pentru accidente de munca și boli profesionale datorată de angajator;;*
- *x lei accesorii aferente contribuției de asigurări pentru somaj datorată de angajator ;*
- *x lei accesorii aferente contribuției individuale de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați;*
- *x lei accesorii aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale;*
- *x lei accesorii aferente contribuției pentru asigurări de sanatate datorată de angajator;*
- *x lei accesorii aferente contribuției pentru asigurări de sanatate reținută de la asigurați;*
- *x lei accesorii aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;*
- *x lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii,*

cauza supusă soluționării de către D.G.R.F.P. Brașov, prin Serviciul soluționare contestații 2, o reprezintă legalitatea calculării de accesorii în cuantum de x lei, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x/08.09.2016, asupra debitelor cu titlu de impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale, în condițiile în care acestea nu au fost achitate la scadență, iar contestatoarea nu aduce motive de fapt și de drept care să conducă la altă stare de fapt fiscală decât cea stabilită de organele fiscale.

În fapt, se reține că prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x/08.09.2016, emisă de A.J.F.P. Mureș, au fost calculate în sarcina contestatoarei obligații fiscale accesorii în sumă totală de x lei, aferente debitelor cu titlu de impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuții sociale, obligații fiscale stabilite în sarcina unității prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/24.08.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/24.08.2016.

În drept, în speță sunt aplicabile dispozițiile art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile pentru perioada de până la 31.12.2015, unde se precizează:

„ Art. 119

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

„ART. 120

Dobânzi

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv”.

„ ART. 120¹

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:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

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

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”.

modificat ulterior

„Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”.

Pentru perioada după 01.01.2016, în speță devin incidente dispozițiile art. 173, art. 174 și art. 176 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se stipulează:

„ ART. 173

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

ART. 174

Dobânzi

(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.

[...]

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

ART. 176

Penalități de întârziere

- (1) *Penalitățile 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. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.*
- (2) *Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.*
- (3) *Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”.*

În consecință, accesoriile se calculează pentru sumele datorate și neplătite în termenul legal la bugetul general consolidat al statului.

Din actele existente la dosarul cauzei se reține că petenta nu a achitat la termenele legale de plată impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale, în sumă totală de x lei, stabilite prin Decizia de impunere nr. x/24.08.2016.

Drept urmare, având în vedere că prin prezenta decizie s-au reținut ca datorate obligațiile fiscale în sumă totală de x lei, fiind respinsă contestația formulată de SC x SRL împotriva Deciziei de impunere nr. x/24.08.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisa de A.J.F.P. Mures – Activitatea de Inspectie Fiscala, pentru suma totală de x lei, reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuții sociale obligatorii, conform principiului de drept “accesoriul urmează principalul”, **se va respinge contestația și pentru suma totală de x lei**, reprezentând obligații fiscale accesorii impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor sociale obligatorii.

2.1. Cu privire la suma de x lei reprezentând impozit pe veniturile din dobanzi obtinute din Romania de persoane nerezidente, **cauza supusa solutionarii D.G.R.F.P Brasov - Serviciul solutionare contestatii 2, este de a pronunța dacă SC x SRL avea obligatia de a retine la sursa impozit pe veniturile din dobanzi platite catre o societate nerezidenta in conditiile in care petenta nu prezinta in sustinerea contestatiei argumente si dovezi care sa combata cele stabilite de organele de inspectie fiscala.**

In fapt, în perioada decembrie 2010 – decembrie 2015, S.C. x S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă, în contul 668 „*alte cheltuieli financiare*” sume debitoare în valoare de x lei, reprezentând contravaloarea dobanzilor platite pentru împrumuturile acordate societății verificate de către x GmbH Germania, evidențiat în contabilitatea x SRL în contul 1661 “*datorii fata de entitatile afiliate*”

Inspectorii fiscali au stabilit că la data plății dobanzilor societatea nu se afla în posesia atestării prevăzute la art. 118 alin. (2) și la art. 124^A18 alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv certificatul de rezidență fiscală al societății din Germania nu este însoțit de atestatul de detinere a dreptului de beneficiar efectiv al dobanzilor, de îndeplinire a cerințelor prevăzute la art. 124^A20 lit. a) și iii) etc.

Potrivit Ordinului nr. 7247/2011 pentru aprobarea formularisticii prevăzute de art. 118 și 120 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și stabilirea competențelor în ceea ce privește semnarea acestor formulare, acest atestat îmbracă forma Declarației pentru exceptarea de la impunere în România a plăților de dobanzi și redevențe efectuate de o întreprindere rezidentă sau de un sediu permanent situat în România către o întreprindere asociată rezidentă în alt stat membru al Uniunii Europene ori al Asociației Europene a Liberului Schimb sau către un sediu permanent situat în alt stat membru al Uniunii Europene ori al Asociației Europene a Liberului Schimb.

Organul de inspecție precizează faptul că asociatul majoritar al SC x SRL este societatea germană x GMBH, ambele făcând parte din grupul x Germania. Totodată se precizează faptul că din documentele eliberate de autoritățile germane, reiese faptul că x

GmbH&Co.KG are ca obiect de activitate participarea la capitalul social al firmelor din cadrul grupului x, fiind societate mama, fiind in raport de afiliere fata de societatea x GMBH.

x SRL nu a retinut impozitul datorat de nerezidenti pentru veniturile obtinute in Romania, datorat potrivit prevederilor art.116, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in coroborare cu pct.8, alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG 44/2004.

Fiind incalcate prevederile legale de mai sus privitoare la aplicarea scutirii, in timpul controlului s-a procedat la calculul impozitului pe veniturile nerezidentilor, prin aplicarea cotei de 3% asupra veniturilor brute impozabile obtinute din Romania de x GmbH prevazuta la art. 11 din Legea nr. 29/2002 privind ratificarea Conventiei dintre Romania si Republica Federala Germania cu privire la impozitele pe venit si pe capital, rezultand o obligatie suplimentara de plata in cuantum de x lei ($x \cdot 100/97 = x \cdot 3\%$).

Petenta sustine faptul ca imprumutul a fost acordat de x GmbH&Co.Kg, entitate care nu are parti sociale in x SRL, motiv pentru care nu putea sa aplice prevederile privind o reducere sau scutire de impozit conform prevederilor specificate de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, deoarece nu exista relatie de asociere intre creditor si imprumutat, asa cum se prevede la art.117, lit.j coroborat cu art.124¹⁸ din acelasi act normativ.

Totodata se precizeaza faptul ca x SRL a prezentat organului de control certificatul de rezidenta fiscala al firmei x Holding GmbH&Co.Kg, entitate ce a acordat imprumutul respectiv pentru care s-au platit in baza facturilor emise, dobanzi conform contractului de imprumut, motiv pentru care s-au aplicat prevederile prevazute de Conventia de evitare a dublei impuneri incheiate intre Romania si Republica Federala Germania.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.115, art.118 precum si art.124¹⁸, art.124²¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„ART. 115 Venituri impozabile obținute din România

(1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:

[...]

c) dobânzi de la un rezident;

[...]”

„ART. 118 Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene

(1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit prevăzută în convenție care se aplică asupra acelui venit. În situația în care sunt diferite de impozitare în legislația internă sau în convențiile de evitare a dublei impuneri, se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Dacă un contribuabil este rezident al unei țări din Uniunea Europeană, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de acel contribuabil din România este cota mai favorabilă prevăzută în legislația internă, legislația Uniunii Europene sau în convențiile de evitare a dublei impuneri. Legislația Uniunii Europene se aplică în relația României cu statele membre ale Uniunii Europene sau ale Asociației Europene a Liberului Schimb.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din

statul său de rezidență, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene. Dacă certificatul de rezidență fiscală, respectiv declarația ce va indica calitatea de beneficiar nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală și, după caz, a declarației prin care se indică calitatea de beneficiar se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri sau ale legislației Uniunii Europene și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție. În acest sens, certificatul de rezidență fiscală trebuie să menționeze că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, într-un stat al Uniunii Europene sau al Asociației Europene a Liberului Schimb pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Calitatea de beneficiar în scopul aplicării legislației Uniunii Europene va fi dovedită prin certificatul de rezidență fiscală și, după caz, declarația pe propria răspundere a acestuia de îndeplinire cumulativă a condițiilor referitoare la: perioada minimă de deținere, condiția de participare minimă în capitalul persoanei juridice române, încadrarea în una dintre formele de organizare prevăzute în titlul II sau titlul V, după caz, calitatea de contribuabil plătitor de impozit pe profit sau un impozit similar acestuia, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.”

Referitor la veniturile din dobanzi platite unei societati rezidente in Germania la art.11 din Legea nr.29/16.01.2002 privind ractificarea Conventiei dintre Romania si Republica Federala Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si pe capital, semnata la Berlin la 4 iulie 2001, se prevede:

“ART. 11 Dobânzi

1. Dobânzile provenind dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant pot fi impuse în celălalt stat.

2. Totuși aceste dobânzi pot fi, de asemenea, impuse în statul contractant din care provin, potrivit legislației acestui stat, dar dacă beneficiarul efectiv al dobânzilor este rezident al celuilalt stat contractant, impozitul astfel stabilit nu va depăși 3% din suma brută a dobânzilor.

4. Independent de prevederile paragrafului 2, dacă și atât timp cât Republica Federală Germania, în conformitate cu legislația sa internă, nu va percepe impozit prin reținere la sursă asupra dobânzilor plătite unui rezident din România, cota menționată la paragraful 2 va fi redusă la 0%.”

Fata de prevederile legale de mai sus, se retine ca dobanzile incasate de o persoana rezidenta in Germania pot fi impuse in statul din care provin, in cazul de fata Romania, dar cota de impunere nu va depasi 3%.

Totodata prin *Protocolul* la Conventia dintre Romania si Republica Federala Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si pe capital, pct.2 prevede urmatoarele:

„2. Referitor la art. 10 și 11:

Independent de prevederile art. 10 și 11 din convenție, dividendele și dobânzile pot fi impuse în statul contractant din care provin și potrivit legislației acelu stat:

a) dacă acestea sunt obținute din drepturi sau creanțe purtătoare de o clauză de participare la profituri, inclusiv veniturile obținute de un partener pasiv ("stiller Gesellschafter") din această participare sau dintr-un împrumut cu o rată a dobânzii, legată de

profiturile debitorului ("partiarisches Darlehen") sau din obligațiuni cu participări la profituri ("Gewinnobligationen"), în sensul legii fiscale a Republicii Federale Germania; și

b) cu condiția ca acestea să fie deductibile la determinarea profiturilor debitorului unui astfel de venit."

Fata de prevederile legale de mai sus, se retine ca dobanzile pot fi impuse in statul din care provin cu conditia ca acestea sa fie obtinute din drepturi sau creante purtatoare de o clauza de participare la profit, inclusiv veniturile obtinute de un partener pasiv si sa fie deductibile la determinarea profitului debitorului.

Din interpretarea prevederilor Protocolului, contestatoarea apreciaza ca dobanzile pot fi impuse in statul contractant din care provin si potrivit legislatiei acelu stat daca:

- sunt obtinute din drepturi sau creante purtatoare de o clauza de participare la profit
- sunt obtinute dintr-un imprumut cu o rata a dobanzii legata de profiturile debitorului
- sunt obtinute din obligatiuni cu participare la profituri, in sensul legii fiscale din

Germania, situatie in care nu se regaseste deoarece prin contract a fost stabilita o dobanda fixa

Din analiza contractului de imprumut nr. x din data de 04.06.2003 si a completarilor la acest contract din data de 02.07.2003 si 12.03.2004, organul de solutionare a contestatiei retine urmatoarele :

- Valoarea imprumutului a fost de x euro (inițial), iar ulterior, prin cele doua completari la contract, aceasta a fost modificata la x de euro (in 02.07.2003), in data de 12.03.2004 fiind majorata cu x euro (la o valoare maxima de 80.000 euro)

- dobanda este de 6%/an cu precizarea ca rata dobanzii este variabila

- pct.5 Rambursarea imprumutului prevede ca imprumutul se va rambursa conform acordului individual intre parti

- nu s-a constituit garantie

Avand in vedere cauzele contractuale devin incidente prevederile capitolului IV- Redevente si dobanzi la intreprinderi asociate, titlul V din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificaril si completarile ulterioare (valabil de la 01.01.2011) conform carora:

„ART. 124¹⁸ Sfera de aplicare și procedura

(1) Plățile de dobânzi și redevențe ce provin din România sunt exceptate de la orice impozite aplicate asupra acelor plăți în România, fie prin reținere la sursă, fie prin declarare, cu condiția ca beneficiarul efectiv al dobânzilor sau redevențelor să fie o întreprindere din alt stat membru sau un sediu permanent al unei întreprinderi dintr-un stat membru situat în alt stat membru.

ART. 124²¹ Exceptarea plăților de dobânzi sau de redevențe

(1) Nu se vor acorda beneficiile prezentului capitol în următoarele cazuri:

a) atunci când plățile sunt tratate ca o distribuire de beneficii sau ca o restituire de capital, conform legislației române;

b) pentru plățile rezultate din creanțe care dau dreptul de participare la profiturile debitorului;

c) pentru plățile rezultate din creanțe care dau dreptul creditorului să își schimbe dreptul de a primi dobânda contra unui drept de participare în profiturile debitorului;

d) pentru plățile rezultate din creanțe care nu contin niciun fel de prevederi referitoare la restituirea datoriei principale sau dacă restituirea este datorată pentru o perioadă mai mare de 50 de ani după data emisiunii.

Astfel, leguitorul a prevazut ca nu poate beneficia de exceptarea de la plata impozitelor pe dobanzi ce provin din Romania o intreprindere asociata din alt stat membru UE in conditiile

in care in contractul de imprumut nu exista nicio prevedere cu privire la restituirea sumei imprumutate

Avand in vedere cele de mai sus, respectiv faptul ca in contractul de imprumut, inclusiv in completarile la acesta, nu este prevazut modul de restituire a sumelor imprumutate si nici termenul la care aceste sume trebuie restituite de catre SC x SRL creditorului x GMBH&Co.Kg, se constata ca organele de control in mod legal au impozitat veniturile din dobanzi acordate unei societati afiliate din Germania, aplicand in acest sens procentul de 3% prevazut de conventia incheiata cu acest stat membru UE.

Drept urmare, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Lege 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC x SRL cu privire la suma totală de **x lei** reprezentând impozit pe veniturile din dobanzi obtinute din Romania de persoane nerezidente, stabilită prin Decizia de impunere nr. x/24.08.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisa de A.J.F.P. Mures – Activitatea de Inspecție Fiscala.

2.1. Cauza supusă soluționării de către D.G.R.F.P. Brașov, prin Serviciul solutionare contestatii 2, o reprezintă legalitatea calculării de accesorii în cuantum de x lei, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x/08.09.2016, asupra debitelor cu titlu de impozit pe veniturile din dobanzi obtinute din Romania de persoane nerezidente, în condițiile în care acestea nu au fost achitate la scadență, iar contestatoarea nu aduce motive de fapt și de drept care să conducă la altă stare de fapt fiscală decât cea stabilită de organele fiscale.

În fapt, se reține că prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x/08.09.2016, emisă de A.J.F.P. Mureș, au fost calculate în sarcina contestatoarei obligații fiscale accesorii în sumă totală de x lei, aferente debitelor cu titlu de impozit pe veniturile din dobanzi obtinute din Romania de persoane nerezidente în sumă totală de x lei, obligații fiscale stabilite în sarcina unității prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/24.08.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/ 24.08.2016.

În drept, în speță sunt aplicabile dispozițiile art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile pentru perioada de până la 31.12.2015, unde se precizează:

„ Art. 119

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

„ART. 120

Dobânzi

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv”.

„ ART. 120¹

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:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

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

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”.

modificat ulterior

„Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”.

Pentru perioada după 01.01.2016, în speță devin incidente dispozițiile art. 173, art. 174 și art. 176 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se stipulează:

„ ART. 173

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

ART. 174

Dobânzi

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

[...]

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

ART. 176

Penalități de întârziere

(1) Penalitățile 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. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”.

În consecință, accesoriile se calculează pentru sumele datorate și neplătite în termenul legal la bugetul general consolidat al statului.

Din actele existente la dosarul cauzei se reține că petenta nu a achitat la termenele legale de plată impozitul pe veniturile din dobanzi obtinute din Romania de persoane nerezidente, în sumă totală de x lei, stabilit prin Decizia de impunere nr. x/24.08.2016.

Drept urmare, având în vedere că prin prezenta decizie s-au reținut ca datorate obligațiile fiscale în sumă totală de x lei, fiind respinsă contestația formulată de SC x SRL împotriva Deciziei de impunere nr. x/24.08.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisa de A.J.F.P. Mures – Activitatea de Inspectie Fiscala, pentru suma totală de x lei, reprezentand impozit pe veniturile din dobanzi obtinute din Romania de persoane nerezidente, conform principiului de drept “accesoriul urmează principalul”, **se va respinge contestația și pentru suma totală de x lei**, reprezentand obligatii fiscale accesorii impozitului pe veniturile din dobanzi obtinute din Romania de persoane nerezidente.

Pentru considerentele aratate în continutul prezentei decizii, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii și în baza art. 272, art.273, art.276 și art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E

Respingerea ca neintemeiată a contestației formulate de **S.C. x S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/24.08.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/24.08.2016 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Mures - Activitatea de Inspecție Fiscală, respectiv împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.x/08.09.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Mures, cu privire la **suma totală de x lei**, reprezentand:

- x lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- x lei accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- x lei contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- x lei accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- x lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- x lei accesorii aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- x lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- x lei accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- x lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- x lei accesorii aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- x lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- x lei accesorii aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- x lei contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- x lei accesorii aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- x lei contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

- x lei accesorii aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- x lei contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice;
- x lei accesorii aferente contributiei pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice;
- x lei impozit pe veniturile din salarii;
- x lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- x lei impozit pe veniturile din dobanzi obtinute din Romania de persoane nerezidente
- x lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din dobanzi obtinute din Romania de persoane nerezidente

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Mures in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.

DIRECTOR GENERAL,

x