



**DECIZIA NR. __51__
din __03.05.2010__**

**privind soluționarea contestației formulată de
SC X S.A. punct de lucru X, comuna X, Județul Suceava
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Suceava sub nr. x din x**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava, prin adresa nr. x din x, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. x din x cu privire la contestația formulată de **SC X**

SC X punct de lucru X jud. Suceava, contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere nr. X din 27.01.2010, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava privind suma totală de **X lei**, reprezentând:

- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de **X lei**
- majorări de întârziere aferente în sumă de **X lei**.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și 209 alin (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. SC X S.A. X punct de lucru X, contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X din 27.01.2010 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava, privind suma totală de X lei reprezentând impozit pe salarii suplimentar în sumă de X lei și majorări impozit pe salarii în sumă de X lei.

În susținerea contestației petenta precizează că autorizațiile de călătorie sunt acordate salariaților conform legii 210/2003 (ce modifică Ordonanța 112/1999), art. 3 alin. 1 „salariații încadrați cu contract individual de muncă pe durată nedeterminată

de la ... Societatea Națională de Transport Feroviar de Marfă „C.F.R Marfă” – SA...de la filialele acestora ... beneficiază de autorizații sau permise de călătorie pe căile ferate române, în interes de serviciu sau în interes personal, în mod gratuit...”

Contestatoarea susține că, călătoriile în interes de serviciu nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile conform Legii 571/2003 art. 55 alin.4 lit.(a) *„contravaloarea transportului la și de la locul de muncă al salariatului, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator pentru salariații proprii sau alte persoane, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă”*

De asemenea petenta precizează că, conform Legii 571/2003 privind Codul Fiscal art. 55, alin.3 lit.(f) la care se face referire în raportul de inspecție fiscală: *„avantajele, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), primite în legătură cu o activitate menționată la alin.(1) și (2) includ, însă nu sunt limitate la : f) permise de călătorie pe orice mijloace de transport, folosite în scopul personal”* se impozitează călătoriile în interes personal și nu cele în interes de serviciu.

Călătoriile în interes de personal efectuate în baza autorizației, conform Legii 125/2004 (ce modifică Ordonanța 112/1999) art. 6, alin.(5) *„se declară de către titular, pe propria răspundere, în luna respectivă, cu precizarea traseului și rangului de tren folosit”* în vederea calculării impozitului datorat.

De asemenea petenta precizează că nu deține nici o declarație în acest sens, de unde rezultă că nu au fost cazuri de a face impozitarea pe aceste venituri.

În ceea ce privește permisele de călătorie a membrilor de familie, se precizează că, acestea sunt acordate în baza Legii 210/2003, art. 3 alin.(2) *„Membrii de familie ai salariaților prevăzuți la alin. (1) beneficiază anual de 24 de file de permise de călătorie pe căile ferate române, în mod gratuit.”*

Conform Legii 125/2004, art. 6, alin. 6 *„permisele de călătorie reprezintă cupoane de bunuri de valoare care se acordă cu titlu gratuit persoanelor fizice conform dispozițiilor în vigoare”* nu sunt venituri impozabile.

Petenta precizează că impozitarea s-a aplicat la valoarea unor servicii prestate dar nu se poate face dovada că simpla deținere a autorizațiilor și permiselor CFR s-a concretizat și în servicii efectiv prestate de CFR călători în favoarea beneficiarilor acestora și că impozitarea s-a efectuat la valoarea însumată a contravalorii autorizațiilor și permiselor acordate, prin aplicarea cotei de unice de 16% și nu s-a impozitat fiecare persoană fizică distinct.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, petenta precizează că, contravaloarea acestor autorizații și permise de călătorie pe calea ferată nu făceau obiectul emiterii deciziei de impunere, nefiind venituri impozabile drept pentru care solicită revenirea asupra acesteia prin anulare.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X din 27.01.2010 întocmită de Activitatea de inspecție fiscală, s-au stabilit în sarcina SC „X și X ” SA X punct de lucru X, obligații fiscale în sumă totală de X lei reprezentând impozit pe salarii suplimentar în sumă de X lei și majorări de întârziere impozit pe salarii în sumă de X lei.

În urma inspecției fiscale desfășurate la **SC X și X X S.A. X punct de lucru X**, în baza adresei nr. X din 10.12.2009 emisă de D.G.F.P.-A.I.F. X, s-au constatat următoarele:

Referitor la impozitul pe salarii s-a constatat că, în perioada 01.03.2007 – 30.06.2009, SC X CFR P.L. X a acordat avantaje salariaților proprii care sunt în număr de 8 și membrilor de familie ai acestora, constând în autorizații și permise de călătorie, conform tabelului nominal cu personalul, valoarea totală a acestora fiind în sumă de **X**.

Prin adresa nr. X emisă de Ministerul Finanțelor Publice - Direcția Legislație Impozite Indirecte se precizează că la stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de persoana fizică cum ar fi printre altele și permisele de călătorie pe diverse mijloace de transport în conformitate cu prevederile pct. 70, lit.d) dat în aplicarea art. 55 al Codului Fiscal, aprobat prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție precizează că, potrivit prevederilor pct. 74 din același act normativ, veniturile în natură, precum și avantajele în natură primite cu titlu gratuit sunt evaluate la prețul pieței la locul și data acordării avantajului.

Având în vedere cele precizate anterior, impozitul pe veniturile din salarii aferent avantajelor acordate este în sumă de **X lei**.

Consecința fiscală a celor arătate anterior constă în stabilirea unui impozit pe salarii suplimentar în sumă de **X lei**.

Pentru neplata în termen legal a impozitului pe salarii suplimentar s-au calculat majorări de întârziere până la data de 25.01.2010 în sumă de **X lei**.

În drept, organele de inspecție precizează că s-a ținut cont de adresa nr. X emisă de Ministerul Finanțelor Publice – Direcția Legislație Impozite Directe și că au fost încălcate prevederile art. 55 alin. (3), litera f din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, precum și ale pct. 70, litera d) din H.G. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la suma totală de X lei, reprezentând impozit pe salarii suplimentar în sumă de X lei și majorări de întârziere aferente impozitului pe salarii în sumă de X lei, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X din 27.01.2010, întocmită de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava, cauza supusă soluționării este dacă autorizațiile și permisele de călătorie acordate salariaților și membrilor de familie ai acestora, sunt supuse impozitării.

În fapt, în urma inspecției fiscale desfășurate la **SC „X și X ”S.A. X punct de lucru X**, s-a constatat de către organele de inspecție fiscală că, în perioada 01.03.2007 – 30.06.2009, societatea a acordat avantaje salariaților proprii care sunt în număr de 8 (opt) și membrilor de familie ai acestora, constând în autorizații și permise de călătorie în valoare totală de **X lei**, calculându-se astfel un impozit pe veniturile din salarii

aferent avantajelor primite în sumă de **X lei** și majorări de întârziere aferente în sumă de **X lei**.

În susținerea contestației petenta precizează că se impozitează călătoriile în interes personal și nu cele în interes de serviciu, iar impozitarea s-a aplicat la valoarea unor servicii prestate dar nu se face dovada că simpla deținere a autorizațiilor și permiselor CFR s-a concretizat și în servicii efectiv prestate de CFR ... în favoarea beneficiarilor acestora.

I. Referitor la permisele de călătorie acordate membrilor de familie ai salariaților.

În drept, în speță sunt aplicabile:

- Prevederile art. 55 alin. 1, alin. 2 lit. K și alin. 3 lit.f din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„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.”

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

(f) permise de călătorie pe orice mijloace de transport, folosite în scopul personal;”

Având în vedere prevederile legale citate anterior, 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 acestea se acordă.

De asemenea printre tipurile de venituri considerate asimilate salariilor se numără și – orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor în vederea impunerii.

În ceea ce privește avantajele primite în legătură cu o activitate menționate anterior, acestea includ și permisele de călătorie pe orice mijloc de transport, folosite în interes personal.

- Prevederile pct. 69 și 70 lit.(d) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal unde se precizează:

„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.”

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

(...)

d) permisele de călătorie pe diverse mijloace de transport;”

Urmare textelor de lege enunțate, se înțelege că la stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de persoana fizică, cum ar fi și permisele de călătorie pe diverse mijloace de transport.

În temeiul acestor prevederi legale citate anterior, se reține că la calculul impozitului pe veniturile din salarii trebuiau cuprinse și avantajele reprezentând contravaloarea permiselor de călătorie acordate gratuit membrilor de familie ai salariaților.

Referitor la susținerea petentei conform căreia „*permisele de călătorie reprezintă cupoane de bonuri de valoare care se acordă cu titlu gratuit*” aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece în conformitate cu prevederile pct. 70 din H.G. 44/2004 amintit anterior, la stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de persoana fizică, printre care și permisele de călătorie pe diverse mijloace de transport.

Cu privire la susținerea societății conform căreia permisele de călătorie au fost acordate membrilor de familie ai salariaților în baza Legii 125/2004, acesta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât art. 1 alin.3 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, reglementează că: **În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile codului fiscal.**

Se reține că, potrivit art. 298 pct. 22 din legea 571/2003 privind Codul fiscal la data intrării în vigoare a codului, respectiv 01.01.2004 a fost abrogat alin. 4 al art. 122 din Ordonanța Guvernului nr. 112/1999 aprobată cu modificări și completări prin Legea 210/2003 care prevedea „*Contravaloarea autorizațiilor și permiselor de călătorie pe căile ferate române, emis în mod gratuit, nu constituie venit impozabil pentru persoanele care beneficiază de acestea.*”

Potrivit argumentului „per a contrario” dacă o prevedere legală reglementează un anumit aspect, se înțelege că ea neagă aspectul contrar, în speță, dacă a fost abrogată prevederea potrivit căreia „*contravaloarea autorizațiilor și permiselor de călătorie pe ..., emis în mod gratuit, nu constituie venit impozabil pentru persoanele care beneficiază de acestea*” se desprinde concluzia că intenția legiuitorului a fost aceea că

respectiva contravaloare a permiselor de călătorie să constituie un venit impozabil pentru persoanele beneficiare.

În consecință, avantajele în natură sub forma permiselor de călătorie acordate gratuit salariaților pentru membrii de familie ai acestora sunt venituri impozabile pentru care societatea avea obligația să calculeze și să vireze impozitul aferent, în conformitate cu dispozițiile mai sus aplicate.

II. Cu privire la autorizațiile acordate salariaților

În drept, în speță sunt aplicabile:

„ART. 55

➤ Prevederile art. 55 alin. (4) lit. a din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art.55

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

a) ajutoarele de înmormântare, ajutoarele pentru pierderi produse în gospodăriile proprii ca urmare a calamităților naturale, ajutoarele pentru bolile grave și incurabile, ajutoarele pentru naștere, veniturile reprezentând cadouri pentru copiii minori ai salariaților, cadourile oferite salariatelor, contravaloarea transportului la și de la locul de muncă al salariatului, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator pentru salariații proprii sau alte persoane, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă.”

Prin textul de lege anterior, se înțelege că nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit, contravaloarea transportului la și de la locul de muncă al salariatului, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator pentru salariații proprii sau alte persoane, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă.

În actul de control încheiat de organele fiscale din cadrul Activității de inspecție fiscală Suceava, se face precizarea că *”În perioada 01.03.2007 – 30.06.2009, X a acordat avantaje salariaților proprii care sunt în număr de 8 și membrilor de familie ai acestora constând în autorizații și permise de călătorie, valoarea totală a acestora fiind în sumă de X lei.*

Pentru clarificarea acestei situații, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Suceava – Biroul Soluționare Contestații, prin adresa nr. X din 15.03.2010 a solicitat Direcției generale de metodologii fiscale, îndrumare și asistență contribuabili din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, precizări cu privire la tratamentul fiscal, din punct de vedere al Titlului III din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, privind autorizațiile și permisele de călătorie pe calea ferată acordate angajaților și membrilor de familie ai acestora.

Prin adresa de răspuns nr. ..., aflată la dosarul cauzei, Direcția generală de metodologie fiscală, îndrumare și asistență contribuabili face precizarea că:

„Autorizațiile și permisele de călătorie acordate salariaților și membrilor de familie ai acestora , altele decât cele pentru transport la și de la locul de muncă al salariaților, reprezintă venituri asimilate salariilor care se impun în condițiile legii”

Urmare celor precizate anterior, se reține că sunt supuse impozitării permisele și autorizațiile de călătorie acordate și **folosite în scopul personal** al salariaților, iar conform Legii 125/2004 art. 6, alin. 5 acestea **„Se declară de către titular, pe propria răspundere, în luna respectivă, cu precizarea traseului și a rangului de tren folosit”** în vederea calculării impozitului datorat.

În ceea ce privește autorizațiile de călătorie acordate salariaților și folosite de acestea în interes de serviciu, acestea potrivit art. 55 alin. 4 citat anterior, **nu sunt incluse în veniturile din salarii și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit.**

Prin actul de control întocmit de organele fiscale se impozitează atât autorizațiile cât și permisele acordate personalului și membrilor de familie ai acestora fără a se face o delimitare în ceea ce privește autorizațiile folosite în scop personal care sunt supuse impozitării și a celor folosite în interes de serviciu care acordă cu titlu gratuit, conform art. 55 alin. 4 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății un impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de **X lei**, aferent permiselor și autorizațiilor de călătorie acordate membrilor de familie ai salariaților și salariaților fără a se prezenta cât reprezintă valoarea permiselor și cât reprezintă valoarea autorizațiilor folosite în interes personal și a celor folosite în interes de serviciu, rezultă că organul de soluționare nu se poate pronunța asupra legalității stabilirii acestui impozit.

Față de cele prezentate urmează a se desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. X din 27.01.2010 privind obligațiile fiscale în sumă de **X lei** reprezentând impozit pe salarii în sumă de **X lei** și majorări de întârziere aferente impozitului pe salarii în sumă de **X lei**, potrivit principiului de drept **„accessorium sequitur principale”(accesoriul urmează principalul)**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În ceea ce privește desființarea, în speță sunt aplicabile:

- Prevederile art. 216 alin. 3 din OG 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

„Art. 216

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actelor atacate, se vor avea în vedere:

- prevederile pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”.

- prevederile pct. 12.7 din **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 78 alin. 1 lit. c, art. 55 alin. 1, alin. 2, alin. 3 și alin. 4 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 6 alin. 5 din Legea 125/2004 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 32/2004 de modificare a Ordonanței Guvernului nr. 112/1999 privind călătoriile gratuite pe căile ferate romane, pct. 69, pct. 70 din Ordonanța Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței 92/2003 aprobate prin H.G. 1050/2004, pct. 12.7 din Ordinul Ministrului Finanțelor 519/2005 privind aprobarea instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, se:

DECIDE:

Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. X/27.01.2010 întocmită de Activitatea de Inspecție fiscală Suceava, privind suma de **X lei** reprezentând impozit pe salarii suplimentar în sumă de **X lei** și majorări de întârziere aferente impozitului pe salarii în sumă de **X lei**, urmând ca organele fiscale, printr-o altă echipă decât cea care a încheiat decizia de impunere contestată, să reanalizeze situația de fapt strict pentru aceleași obligații bugetare și pentru aceeași perioadă supusă controlului prin actul administrativ fiscal desființat, în funcție de cele precizate prin prezenta decizie.

Verificarea va fi efectuată în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă decât cea care a emis decizia de impunere contestată și desființată prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.