



**MINISTERUL FINANTELOR  
PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr.17  
Sector 5 , .X.,  
CP 050741  
Tel : +021 319 97 54  
Fax : +021 336.85.48  
e-mail:Contestatii.ANAF@anaf.ro

### **DECIZIA NR. 313/2016**

privind soluționarea contestației depusă de  
**.X.** înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor -  
Agenția Națională de Administrare Fiscală  
sub nr.A\_SLP 2056/07.11.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr.IV .X./28.10.2016 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A\_SLP 2056/07.11.2016 asupra contestației formulată de **.X.** cu sediul în localitatea .X., județul .X., având cod de înregistrare fiscală .X..

**.X.** contestă Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-BT .X./29.09.2016, Dispoziția de măsuri nr. BTG-AIF .X./04.10.2016 și Decizia de impunere nr.F-BT .X./29.09.2016 emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT .X./29.09.2016 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

-impozit pe veniturile din salarii și asimilate acestora în sumă de .X. lei;

-dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii și asimilate acestora în sumă de .X. lei;

-penalități de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii și asimilate acestora în sumă de .X. lei;

-contribuție de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei;

- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuție individuală de asigurări sociale în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale în sumă de .X. lei;
- contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuție individuală de asigurări pentru șomaj în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj în sumă de .X. lei;
- contribuție de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuție individuală pentru asigurări de sănătate în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale pentru asigurări de sănătate în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției individuale pentru asigurări de sănătate în sumă de .X. lei;
- contribuția de asigurări sociale pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru accidente de muncă sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției pentru accidente de muncă în sumă de .X. lei;
- contribuția angajatorului pentru concedii și indemnizații în sumă de .X. lei;

-dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorului pentru concedii și indemnizații în sumă de .X. lei;

-penalități de întârziere aferente contribuției angajatorului pentru concedii și indemnizații în sumă de .X. lei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-BT .X./29.09.2016, respectiv **10.10.2016**, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei și de data depunerii contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., respectiv **21.10.2016**, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269 alin. (1), art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X..

**I. .X. contestă Decizia de impunere nr.F-BT .X./29.09.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT .X./29.09.2016 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., precizând următoarele:**

Petenta afirmă că organele de inspecție fiscală au luat în calcul ca venituri salariale sumele plătite angajaților contractuali și funcționarilor publici, sume reprezentând „*drepturi destinate menținerii securității și sănătății*” și drepturi reprezentând „*contravaloare masă caldă*”, sume ce au fost plătite de contestatoare, în perioada 2008-2010, din titlul II „bunuri și servicii” așa cum era prevăzut în Contractul Colectiv de Muncă și în Acordul Colectiv la nivel de unitate și nu din titlul I „*drepturi salariale*”.

Contestatoarea precizează că inspecția fiscală finalizată în anul 2016 prin emiterea actelor administrative pe care le contestă a fost începută inițial în anul 2011, Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. întocmind astfel procesul-verbal nr.IV.X./2011 și Dispoziția de măsuri nr.IV.X./3/11.03.2011 prin care s-a dispus calcularea și evidențierea în

contabilitate a obligațiilor la bugetul consolidat al statului și plata impozitului aferent. Din aceste considerente, petenta invocă **prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale**.

Totodată, contestatoarea apreciază că nu au existat motive de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

De asemenea, contestatoarea consideră că **modul de calcul al datoriilor către bugetul de stat este eronat** deoarece „inspectorii fiscali au considerat greșit că suma plătită salariaților este venit net la care au adăugat contribuțiile angajaților și apoi contribuțiile datorate de angajator”.

Având în vedere cele mai sus invocate, contestatoarea solicită admiterea contestației formulate împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-BT .X./29.09.2016, a Dispoziției de măsuri nr. BTG-AIF .X./04.10.2016 și a Deciziei de impunere nr.F-BT .X./29.09.2016.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-BT .X./29.09.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-BT .X./29.09.2016, contestată, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au constatat următoarele:**

Prin adresa Curții de Conturi a României nr..X./27.01.2011 se solicită Direcției Generale a Finanțelor Publice Județene .X. stabilirea de consecințe fiscale ca urmare a plăților reprezentând drepturi speciale pentru „*refacerea capacității de muncă*” și „*contravaloarea unei mese calde pe zi lucrătoare*” plătite de .X. angajaților contractuali și funcționarilor publici.

În baza Ordinului de serviciu nr. F-BT .X./09.03.2011, Direcția Generală a Finanțelor Publice Județene .X. constată că în perioada 28.03.2008-07.09.2010, .X. a plătit drepturi speciale pentru „*refacerea capacității de muncă*” și „*contravaloarea unei mese calde pe zi lucrătoare*” în sumă totală de .X. lei. Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste drepturi speciale au fost plătite angajaților contractuali și funcționarilor publici în numerar, prin casieria unității, pe bază de tabele nominale, fără ca aceste sume să fie incluse în fondul de salarii și pentru care nu au fost calculate, evidențiate și vărsate la bugetul general consolidat al statului impozitul pe veniturile din salarii și nici contribuțiile sociale aferente. Aceste drepturi speciale au fost plătite de

către .X. în baza Contractului Colectiv de Muncă la unitățile de asistență socială pe perioada 2007-2009, înregistrat la Ministerul Muncii, Familiei și Egalității de Șanse cu nr..X./26.11.2007, art.84, alin. (2) și (5) și cele din Contractul Colectiv de Muncă la nivelul .X. .X. înregistrat la Direcția de Muncă și Protecția Socială .X. cu nr. .X./15.02.2008, art. 81, alin. (2) și (5), printre care se prevede ca aceste drepturi să fie cuprinse în bugetul de venituri și cheltuieli al instituției la titlul 20 „*bunuri și servicii*”. Drept urmare, instituția a considerat ca aceste plăți reprezentând „*drepturi speciale*” nu sunt asimilate cheltuielilor salariale, nu pot fi incluse în fondul de salarii, iar pe cale de consecință nu sunt supuse impozitării și nu trebuie incluse în baza de calcul a celorlalte obligații la bugetul consolidat al statului.

Urmare a controlului efectuat de Direcția Generală a Finanțelor Publice Județene .X. s-a întocmit Procesul verbal nr. IV.X./11.03.2011 și Dispoziția de măsuri nr.IV.X./3/11.03.2011 prin care a fost dispusă măsura calculării și evidențierii obligațiilor cu titlu de impozit pe salarii și contribuții sociale pentru veniturile acordate salariaților în sumă totală de .X. lei.

Astfel, începând cu data de 11.03.2011 inspecția fiscală a fost suspendată în vederea ducerii la îndeplinire a dispoziției de măsuri în conformitate cu prevederile art.2, lit.b din Ordinul A.N.A.F. nr.14/2010.

Organele de inspecție fiscală susțin că au respins în totalitate, prin Decizia nr..X./04.04.2011, contestația pe care .X. a făcut-o ulterior pentru anularea Dispoziției de măsuri nr.IV.X./3/11.03.2011 ca fiind nemotivată și nesuținută de documente.

Conform Sentinței nr..X./07.07.2011, Curtea de Apel .X. admite cererea petentei și suspendă executarea dispoziției de măsuri menționate până la judecarea pe fond a dosarului nr..X./40/2011 de la Tribunalul .X..

Prin Încheierea din 07.12.2011, Tribunalul .X. suspendă la rândul lui judecarea pe fond a cauzei privind Dispoziția de măsuri nr.IV.X./3/11.03.2011 până la soluționarea dosarului nr..X./39/2011, dosar care are ca obiect Decizia Camerei de Conturi .X., cauză aflată pe rolul Curții de Apel .X..

Referitor la emiterea Deciziei .X./21.09.2015 a Curții de Apel .X., irevocabilă, pronunțată în dosarul nr..X./39/2011, care a avut ca obiect Decizia Camerei de Conturi .X. mai sus menționată, organele fiscale susțin că aceasta nu produce efecte prin care să modifice Decizia nr. .X./04.04.2011 și Dispoziția nr. .X./3/11.03.2011 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

.X. formulează o noua acțiune în instanță iar Tribunalul .X., prin Sentința nr..X./09.03.2016, respinge ca nefondată acțiunea formulată de reclamantă, cu recurs în termen de 15 zile de la comunicare. În data de 08.06.2016 Curtea de Apel .X. pronunță Decizia nr..X./08.06.2016, irevocabilă, prin care respinge recursurile ca nefondate.

Urmare a acestei Hotărâri, .X. informează organele de control, prin adresa nr..X./17.08.2016, că au fost duse la îndeplinire măsurile stabilite prin Dispoziția de măsuri nr. .X./3/11.03.2011, respectiv de a calcula și evidenția în contabilitate obligațiile la bugetul consolidat al statului aferente drepturilor speciale acordate în bani salariaților.

Organele de control reiau inspecția fiscală începând cu data de 06.09.2016 și constată că au fost calculate și înregistrate în contabilitate obligațiile la bugetul consolidat al statului aferente drepturilor speciale în sumă de .X. lei , sumă ce reflectă realitatea plăților efectuate salariaților. Diferența de .X. lei față de suma menționată în Procesul verbal nr. IV.X./11.03.2011 reprezintă plăți către asistenții maternali profesioniști care s-au efectuat la o dată ulterioară față de celelalte centre și din eroare nu s-au adunat la situația centralizatoare.

### **Impozitul pe veniturile din salarii**

Sumele acordate salariaților de către .X., în perioada 28.03.2008-07.09.2010, au fost stabilite de către organele de inspecție fiscală ca venituri de natură salarială, conform prevederilor art.55, alin.(2), lit.k, din Legea 571/2003 și au fost supuse impozitării.

Pentru calculul impozitului pe salarii datorat, aferent veniturilor de natură salarială acordate salariaților în valoare netă de .X. lei, organele de control au determinat baza de calcul aferentă impozitului pe salarii în sumă de .X. lei, la care impozitul pe salarii datorat este în sumă totală de .X. lei.

Pentru neplata în termen a impozitului pe veniturile din salarii în sumă de **.X. lei**, au fost calculate, până la 27.09.2016, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**, conform prevederilor art.119, art.120, art.120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Aceste calcule se regăsesc în Anexa 1 la Raportul de inspecție fiscală nr. F-BT .X./29.09.2016.

### **Contribuții sociale**

Pentru calculul contribuțiilor sociale aferente avantajelor acordate salariaților în valoare netă de .X. lei, organul de inspecție fiscală a determinat salariul brut care reprezintă baza de calcul aferentă

contribuțiilor sociale datorate , în sumă de .X. lei. Astfel, echipa de control a procedat la calculul contribuțiilor sociale în conformitate cu Legea 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, Legea 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare, Legea 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, Legea 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, Ordonanța de urgență 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, stabilind următoarele:

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale în sumă de .X. lei;
- contribuția de asigurări sociale pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de .X. lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj în sumă de .X. lei;
- contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuția individuală pentru asigurări de sănătate în sumă de .X. lei;
- contribuția angajatorului pentru concedii și indemnizații în sumă de .X. lei.

Pentru neplata în termen a contribuțiilor sociale organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.119, art.120, art.120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au calculat până la data de 27.09.2016, astfel:

- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru accidente de muncă sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției pentru accidente de muncă în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei;

- penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de .X.lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale pentru asigurări de sănătate în sumă de .X.1 lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției individuale pentru asigurări de sănătate în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorului pentru concedii și indemnizații în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției angajatorului pentru concedii și indemnizații în sumă de .X. lei.

**III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

#### **A. Aspecte procedurale**

**1. Referitor la excepția prescripției dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare, cauza supusă soluționării este dacă sunt incidente speței prevederile legale privind prescripția în condițiile în care sunt îndeplinite condițiile legale privind suspendarea sau întreruperea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații suplimentare.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au început efectuarea unei inspecții fiscale la data de 09.03.2011, aceasta fiind data înscrierii inspecției fiscale în Registrul unic de control la poziția nr. 19.

S-a constatat că la data de 11.03.2011 a fost emisă Dispoziția de măsuri nr.IV.X./3/11.03.2011 de către Direcția Generală a Finanțelor Publice Județene .X. prin care a fost dispusă măsura calculării și



evidențierii obligațiilor cu titlu de impozit pe salarii și contribuții sociale pentru veniturile salariale acordate salariaților.

Începând cu data de 11.03.2011 a fost aprobată suspendarea inspecției fiscale în vederea ducerii la îndeplinire a Dispoziției de măsuri anterior precizate, în conformitate cu prevederile art.2 lit.b din Ordinul A.N.A.F. nr.14/2010 astfel cum rezultă din adresa nr..X./11.03.2011 prin care s-a efectuat comunicarea către contestatoare.

Urmare a Deciziei nr..X./08.06.2016 pronunțată de Curtea de Apel .X., irevocabilă, contestatoarea informează A.J.F.P. .X. că a dus la îndeplinire măsurile stabilite prin Dispoziția de măsuri nr.IV .X./3/11.03.2011, solicitând A.J.F.P. .X. să acționeze în consecință.

Prin contestația formulată instituția susține că era prescris dreptul de stabilire de către organele de inspecție fiscală a creanțelor fiscale constând în impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente perioadei 28.03.2008-07.09.2010, considerând, totodată, că nu au existat motive de suspendare sau întrerupere a termenului de prescripție.

**În drept**, potrivit art. 91 alin. (1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu completările și modificările ulterioare, stipulează:  
"ART. 91

*(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.*

*(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.",*

iar potrivit art. 23,

coroborate cu dispozițiile art.92 din același act normativ care precizează:  
„ART. 92

*Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale*

*(1) Termenele prevăzute la art. 91 se întrerup și se suspendă în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune potrivit dreptului comun.*

*(2) Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.*

Potrivit art.2357, pct. 1 din Legea 287/2009 privind Codul civil:  
„ART. 2537

*Cazurile de întrerupere a prescripției*

*Prescripția se întrerupe:*

*1. printr-un act voluntar de executare sau prin recunoașterea, în orice alt mod, a dreptului a cărui acțiune se prescrie, făcută de către cel în folosul căruia curge prescripția;”*

În conformitate cu art. 102 alin. (6) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

*“ART. 102*

*(6) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control.”*

Din prevederile legale mai sus enunțate, se reține că dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, termen care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, iar ca efect al împlinirii termenului de prescripție organele fiscale nu mai emit titlul de creanță fiscală prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală.

Astfel, din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. F-BT .X./29.09.2016, se reține că organele de inspecție fiscală s-au înscris în registrul unic de control la poziția X în data de 09.03.2011, dată ce reprezintă începerea inspecției fiscale.

Dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente perioadei martie 2008 - septembrie 2010, începe să curgă de la data de 01.01.2009 și se împlinește la data de 31.12.2013.

Se reține că inspecția fiscală a fost începută la data de 09.03.2011, suspendată la data de 11.03.2011, reluată la data de 06.09.2016 și finalizată în data de 29.09.2016, prin emiterea Deciziei de impunere nr.F-BT X.

Astfel, în perioada cuprinsă între 09.03.2011 – 29.09.2016, prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale a fost suspendată potrivit prevederilor art.92 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit doctrinei, prescripția reprezintă o instituție de drept care are ca obiect ocrotirea debitorului împotriva posibilității de a fi urmărit perpetuu de către creditor pentru creanțele pe care acesta le are împotriva celui dintâi, fiind totodată și o sancțiune îndreptată împotriva pasivității debitorului.

Pentru a detalia cele de mai sus, se reține că prescripția se întemeiază pe culpa titularului unui drept care neglijează exercițiul

acestui înăuntrul termenului legal, de aici dezvoltându-se caracterul sancționator al instituției prescripției.

Având în vedere cele de mai sus, în situațiile în care inacțiunea nu poate fi imputabilă titularului dreptului la acțiune ci se datorează unor împrejurări care l-au împiedicat pe acesta să-și exercite dreptul, este firesc ca termenul de prescripție să nu-și continue cursul, nemaifiind vorba de culpa titularului dreptului la acțiune ci de imposibilitatea de a acționa.

Totodată, atât doctrina cât și jurisprudența au fost constante în a aprecia că prescripția nu-și mai găsește justificare dacă debitorul recunoaște dreptul a cărui acțiune se prescrie.

Se reține că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au început efectuarea unei inspecții fiscale la data de **09.03.2011**, inspecția fiscală fiind înscrisă în Registrul unic de control la poziția nr. X la data anterior menționată.

La această dată de 09.03.2011, data începerii inspecției fiscale, cursul prescripției se suspendă în conformitate cu prevederile legale mai sus citate și în acord cu logica juridică întrucât, din moment ce inspecția fiscală este în desfășurare, nu se poate reține pasivitatea creditorului care, după cum s-a arătat mai sus, ar fi putut determina incidența prescripției.

Drept urmare, la data de 11.03.2011 a fost emisă Dispoziția de măsuri nr.IV.X./3/11.03.2011 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin care a fost dispusă măsura calculării și evidențierii obligațiilor cu titlu de impozit pe salarii și contribuții sociale aferente veniturilor salariale acordate salariaților.

Se reține că începând cu data de 11.03.2011 a fost aprobată suspendarea inspecției fiscale în vederea ducerii la îndeplinire a Dispoziției de măsuri anterior precizate, în conformitate cu prevederile art.2 lit.b din Ordinul A.N.A.F. nr.14/2010, astfel cum rezultă din adresa nr..X./11.03.2011 emisă de A.J.F.P. .X. și comunicată petentei, aflată în copie la dosarul cauzei.

Astfel, se reține că suspendarea efectuării inspecției fiscale determină continuarea suspendării cursului prescripției, întrucât nu se poate reține pasivitatea creditorului sau neglijența creditorului în exercitarea dreptului la acțiune, inspecția fiscală fiind suspendată tocmai pentru ca petenta să ducă la îndeplinire cele dispuse prin Dispoziția de măsuri nr.IV.X./3/11.03.2011.

Ulterior, petenta contestă Dispoziția de măsuri mai sus precizată pe cale administrativă și, după respingerea acestei căi de atac, s-a îndreptat împotriva acesteia pe cale judecătorească.

Se reține că la data de 08.06.2016 acțiunea în instanță ia sfârșit prin pronunțarea Deciziei nr.X, irevocabilă, de către Curtea de Apel .X., prin care este respinsă ca nefondată acțiunea formulată de reclamanta D.G.A.S.P.C. .X., petenta din speță, împotriva Dispoziției de măsuri nr. IV .X./3/11.03.2011 emisă de A.J.F.P. .X..

Urmare a celor de mai sus, contestatoarea comunică A.J.F.P. .X. prin adresa nr..X./17.08.2016 faptul că a dus la îndeplinire măsurile dispuse prin Dispoziția de măsuri mai sus precizată, respectiv de a calcula și evidenția în contabilitate obligațiile la bugetul consolidat al statului aferente drepturilor speciale acordate în bani salariaților, solicitând inspecției fiscale să acționeze în consecință, recunoscând, astfel, dreptul a cărui prescripție o invocă prin contestație.

De altfel, A.J.F.P. .X. comunică petentei prin adresa nr..X./06.09.2016 reluarea inspecției fiscale suspendată la data de 11.03.2011, iar la data de 29.09.2016 este emisă Decizia de impunere nr.F-BT .X./29.09.2016.

Concluzionând, se reține că în speță nu sunt confirmate ambele premise care ar fi demonstrat incidența prescripției, și anume titularul dreptului la acțiune nu a avut o atitudine pasivă, A.J.F.P. .X. având o atitudine activă prin calitatea avută în acțiunile înaintate în instanță împotriva sa, remarcându-se, totodată, și faptul că petenta a abandonat atitudinea de împotrivire față de titularul dreptului, prin recunoașterea datoriei sale prin adresa nr..X./17.08.2016 prin care a comunicat A.J.F.P. .X. faptul că a dus la îndeplinire măsurile dispuse prin Dispoziția de măsuri mai sus precizată, respectiv de a calcula și evidenția în contabilitate obligațiile la bugetul consolidat al statului aferente drepturilor speciale acordate în bani salariaților, solicitând inspecției fiscale să acționeze în consecință.

Față de cele mai sus prezentate, rezultă că argumentele contestatarului cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale nu sunt întemeiate, astfel încât excepția prescripției ridicată de contestatoare va fi respinsă.

**2. Referitor la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. BTG-AIF .X./04.10.2016, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competență materială de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care prin dispoziția de măsuri s-a dispus înregistrarea în evidența contabilă a obligațiilor fiscale suplimentare.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au dispus prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. BTG–AIF .X./04.10.2016, înregistrarea în evidența contabilă a obligațiilor fiscale suplimentare stabilite prin decizia de impunere contestată reprezentând impozit pe veniturile din salarii, contribuții sociale și accesorii aferente.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 268 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

*(3) Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună”,*

coroborat cu prevederile art. 269 alin.(2) din același act normativ:

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

De asemenea, art. 272 alin. (1) și alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

*(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.*

*(5) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F. este competentă pentru soluționarea contestațiilor care au ca obiect:*

*a) creanțe fiscale în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare;*

*b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare;*

*c) decizia de reverificare, în cazul contestațiilor formulate de marii contribuabili;*

*d) creanțe fiscale și măsura de diminuare a pierderii fiscale indiferent de cuantum, precum și decizia de reverificare, în cazul contestațiilor formulate de contribuabili împotriva actelor emise de organele fiscale din aparatul central al A.N.A.F.;*

e) *deciziile de regularizare emise în conformitate cu legislația în materie vamală, în cazul contestațiilor formulate de marii contribuabili, indiferent de cuantum*”.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsurile stabilite în sarcina .X. .X. prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. BTG–AIF .X./04.10.2016, respectiv de înscriere în evidența contabilă a impozitului pe veniturile din salarii, contribuții sociale și accesorii aferente nu intră în categoria măsurilor precizate la alin. (5) al art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, anterior menționat, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză.

Astfel, competența de soluționare a contestației îndreptate împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. BTG–AIF .X./04.10.2016 aparține organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art. 272 alin. (6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin.(1) se soluționează de către organele fiscale emitente”.*

Conform pct. 1 din anexa nr. 2 la Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, *“Formularul Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite.”*

Totodată, pct. 5.1 și pct. 5.3 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede că:

*“5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.[...]”*

*5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, și pentru*

care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente”.

**3. Referitor la Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. F-BT .X./29.09.2016, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care aceasta nu a fost emisă de organele fiscale din aparatul central al A.N.A.F..**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. F–BT .X./29.09.2016, prin care au supus verificării contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuție care nu are prevăzută nici o sumă aferentă.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 268 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

*(3) Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

*(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de nemodificare a bazei de impozitare prin care nu sunt stabilite creanțe fiscale.”*

coroborat cu prevederile art. 269 alin.(2) din același act normativ:

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

De asemenea, art. 272 alin. (1), (2) și alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

*„(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.*

(2) *Structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii este competentă pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:*

a) *creanțe fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei;*

(...)

(5) *Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F. este competentă pentru soluționarea contestațiilor care au ca obiect:*

a) *creanțe fiscale în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare;*

b) *măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare;*

c) *decizia de reverificare, în cazul contestațiilor formulate de marii contribuabili;*

d) *creanțe fiscale și măsura de diminuare a pierderii fiscale indiferent de cuantum, precum și decizia de reverificare, în cazul contestațiilor formulate de contribuabili împotriva actelor emise de organele fiscale din aparatul central al A.N.A.F.;*

e) *deciziile de regularizare emise în conformitate cu legislația în materie vamală, în cazul contestațiilor formulate de marii contribuabili, indiferent de cuantum”.*

Potrivit art.98 lit.d) din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 98

*Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere*

*Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:*

(...)

d) *deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare.*

Din coroborarea prevederilor legale invocate, precum și pentru faptul că prin Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. F–BT .X./29.09.2016 nu se prevede stabilirea unor obligații fiscale suplimentare în sarcina instituției, iar decizia nu a fost emisă de organele fiscale din aparatul central al A.N.A.F., soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcției generale regionale ale finanțelor publice în a cărei rază teritorială își are domiciliul fiscal contestatorul, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. neavând competența materială de soluționare a contestației formulată împotriva acestui act administrativ fiscal.

Prin urmare, pentru capătul de cerere privind Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. F–BT .X./29.09.2016, dosarul



contestației .X. .X. va fi transmis Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de inspecție fiscală, în calitate de organ emitent al deciziei de nemodificarea a bazei de impunere contestată, în vederea înaintării spre competentă soluționare Serviciului de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X..

## **B. Aspecte de fond**

**Referitor la suma de .X. lei, reprezentând impozit pe veniturile din salarii, contribuții sociale și accesorii aferente, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect în sarcina .X. .X. impozit pe salarii și contribuții salariale aferente sumelor plătite angajaților cu titlu de „drepturi speciale pentru refacerea capacității de muncă” și „contravaloarea unei mese calde pe zi lucrătoare” .**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că în cadrul .X. .X., în perioada 28.03.2008-07.09.2010, au fost plătite angajaților contractuali și funcționarilor publici, în numerar, prin casieria unității, pe bază de tabele nominale, sume reprezentând „drepturi speciale pentru refacerea capacității de muncă” și „contravaloarea unei mese calde pe zi lucrătoare” în valoare totală netă de .X. lei, evidențiate eronat în contabilitate la titlul 20-bunuri și servicii, fără ca aceste sume să fie incluse în fondul de salarii pentru a fi supuse regulilor de impozitare.

Pentru calculul impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente veniturilor de natură salarială acordate salariaților în valoare netă de .X. lei, organul de inspecție fiscală a determinat salariul brut care reprezintă baza de calcul aferentă acestor obligații, stabilind o baza impozabilă brută de .X. lei, la care a calculat impozit pe veniturile din salarii și o baza impozabilă brută de .X. lei, la care a calculat contribuții sociale de plată.

Contestatoarea a susținut că modul de calcul al datoriilor către bugetul de stat este eronat deoarece „inspectorii fiscali au considerat greșit că suma plătită salariaților este venit net la care au adăugat contribuțiile angajaților și apoi contribuțiile datorate de angajator”.

**În drept**, sunt aplicabile dispozițiile art. 55 alin. (1) și alin. (2) lit. k) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează :

*“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.[...].”*

Totodată, dispozițiile pct. 68 lit. a) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevăd:

*”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;**

**Referitor la impozitul pe veniturile din salarii** se au în vedere prevederile art. 57, alin. (1) și (2) și art. 58 , alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:  
„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, și următoarele:*

[...]

ART.58

*Termenul de plată a impozitului*

(1) *Plătitorii de salarii și de venituri asimilate salariilor au obligația de a calcula și de a reține impozitul aferent veniturilor fiecărei luni la data efectuării plății acestor venituri, precum și de a-l vira la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri.*

**Referitor la contribuția de asigurări sociale datorată de angajator** se au în vedere prevederile art. 24, alin.(1) din Legea 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, în care se menționează:

„ART. 24

(1) *Baza lunară de calcul, la care angajatorul datorează contribuția de asigurări sociale, o constituie fondul total de salarii brute lunare realizate de asigurații prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I și II, precum și veniturile brute lunare realizate de asigurații prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. VI.”*

**Referitor la contribuția de asigurări sociale datorată de asigurați** se au în vedere prevederile art.22, art. 23, alin.(1), lit.a) din Legea 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, în care se menționează:

„ART. 22

*(1) Calculul și plata contribuției de asigurări sociale datorate de asigurații prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I și II și de angajatorii acestora se fac lunar de către angajatori.*

ART. 23

(1) *Baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale în cazul asiguraților o constituie:*

a) *salariile individuale brute, realizate lunar, inclusiv sporurile și adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de muncă, și/sau veniturile asiguraților prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I, II și VI;”*

**Referitor la contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator** se au în vedere prevederile art. 26\* din Legea 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare, în care se menționează:

„ART. 26\*)

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

**Referitor la contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de asigurați** se au în vedere prevederile art. 27\* din Legea 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare, în care se menționează:

„ART. 27\*)

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

**Referitor la contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator** se au în vedere prevederile art.258\*, alin.(1) și (2) din Legea

95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare în care se precizează:

„ART. 258\*)

(1) *Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurării au obligația să calculeze și să vireze la fond o contribuție de ... asupra fondului de salarii, datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă.*

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

**Referitor la contribuția de asigurări de sănătate datorată de asigurați** se au în vedere prevederile art.257\*, alin. (1), alin. (2) lit. a) și alin. (7) din Legea 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare în care se precizează:

„(1) *Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurările de sănătate, cu excepția persoanelor prevăzute la art. 213 alin. (1).*

(2) *Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de ..., care se aplică asupra:*

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

(...)

(7) Obligația virării contribuției de asigurări sociale de sănătate revine persoanei juridice sau fizice care plătește asiguraților veniturile prevăzute la alin. (2) lit. a), d) și f), respectiv asiguraților pentru veniturile prevăzute la alin. (2) lit. b), c) și e).”

**Referitor la contribuția de asigurări sociale pentru accidente de muncă și boli profesionale** se au în vedere prevederile art.101, alin. (1), lit. a) și art.106 din Legea 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale

„ART. 101

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

a) *suma veniturilor brute realizate lunar;*

ART. 106

*Contribuțiile de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, după calculare și reținere, se virează până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se datorează drepturile salariale.”*

**Referitor la contribuția pentru concedii și indemnizații datorată de angajator** se au în vedere prevederile art.5 lit.a) și art.6, alin.(2), din Ordonanța de urgență 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate

„ART. 5

*Începând cu data intrării în vigoare a prevederilor prezentei ordonanțe de urgență, cota de contribuție prevăzută la art. 4 alin. (2) se datorează și se achită de către:*

*a) angajatori pentru asigurații prevăzuți la art. 1 alin. (1) lit. A și B;*

ART. 6

*(2) Persoanele juridice sau fizice prevăzute la art. 5 lit. a) au obligația plății cotei de contribuție pentru concedii și indemnizații de 0,85%, aplicată la fondul de salarii realizat, cu respectarea prevederilor legislației financiar-fiscale în materie. Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei ordonanțe de urgență, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de un angajator pentru plata drepturilor salariale sau de natură salarială.”*

În temeiul acestor prevederi legale se reține că în categoria veniturilor din salarii sau asimilate acestora se cuprind toate sumele de bani primite de o persoană fizică în baza unui contract individual de muncă sau a unei relații contractuale de muncă indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.

De asemenea, se reține că pentru calculul impozitului pe salarii datorat angajatorul aplică o cotă 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.

Totodată, se reține că angajatorii au obligația de a calcula contribuțiile sociale aferente veniturilor de natură salarială prin aplicarea cotelor legale la valoarea fondului de salarii brute realizate lunar de salariați.

De asemenea, angajatorul are obligația de a calcula pentru fiecare angajat în parte 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.

Se reține că salariul brut cuprinde suma veniturilor realizate de salariat pe fiecare loc de realizare a venitului, salariul net reprezentând diferența între salariul brut și cheltuielile deductibile (contribuții obligatorii și cheltuieli profesionale acordate numai la locul unde se află funcția de bază a salariatului), iar câștigul salarial reprezintă salariul convenit și plătit

salariatului după reținerea de către angajator a contribuțiilor obligatorii, a impozitului pe salarii și a altor rețineri.

Având în vedere definițiile salariului de mai sus, se reține că suma de bani plătită în numerar, la casierie, poate fi numai venit net întrucât impozitele care constituie diferența dintre venitul brut și cel net, respectiv impozit pe venitul din salarii, contribuția de asigurări sociale, contribuția de asigurări pentru șomaj, contribuția de asigurări sociale de sănătate, contribuția de asigurări sociale pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuția angajatorului pentru concedii și indemnizații sunt reținute la sursă, nu se plătesc în formă materială angajatului.

Totodată, se reține că prin Decizia nr. X./08.06.2016 pronunțată de Curtea de Apel X., irevocabilă, Dosar nr. X./40/2011, instanța a statuat că dispozițiile art. 55 alin. (1) și (2) lit. k din Legea nr. 571/2003, coroborate cu prevederile art. 68, 71, 72 din Normele metodologice ale Legii nr. 571/2003, nu au fost respectate de contestatoarele, precizând *expressis verbis* că „regula stabilită de legiuitor este aceea că veniturile sunt impozabile, excepția fiind aceea a neimpozitării pentru categoriile de sume enumerate expres prin aliniatele următoare ale aceluiași articol, excepție ce nu se aplică situației de față.”

Astfel, în speță, întrucât sumele plătite salariaților reprezentând drepturi speciale pentru „*refacerea capacității de muncă*” și „*contravaloarea unei mese calde pe zi lucrătoare*” au fost încadrate în categoria veniturilor de natură salarială, în conformitate cu prevederile art. 55 alin. (1) și alin. (2) lit. k) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 68 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, X. avea obligația calculării, reținerii și virării obligațiilor fiscale în sumă totală de X. lei cu titlu de impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente perioadei martie 2008 – septembrie 2010 pentru sumele plătite salariaților.

În consecință, în mod legal au calculat organele de inspecție fiscală impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente sumelor primite de angajații instituției, fapt pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale în sumă de X. lei.

În ceea ce privește accesoriile aferente impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor sociale, organul de soluționare a contestației reține că întrucât în sarcina contestatarii a fost menținut ca datorat debitul în sumă de X. lei, reprezentând impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale, ca o consecință, X. datorează și accesoriile aferente acestora în

cuantum de **.X. lei**, conform principiului de drept, "*accessorium sequitur principale.*"

În concluzie, având în vedere că argumentele invocate de contestatară nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 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 Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de **.X.** împotriva Deciziei de impunere nr. F-BT .X./29.09.2016 pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale, precum și accesorii aferente acestora.

Pentru considerentele reținute în prezenta Decizie și în temeiul prevederilor legale invocate, se:

## DECIDE

**1.** Respingerea ca **neîntemeiată** a contestației formulată de **.X.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-BT .X./29.09.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT .X./29.09.2016 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **.X.** pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

-impozit pe veniturile din salarii și asimilate acestora în sumă de **.X. lei**;

-dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii și asimilate acestora în sumă de **.X. lei**;

-penalități de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii și asimilate acestora în sumă de **.X. lei**;

-contribuție de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de **.X. lei**;

-dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de **.X. lei**;

-penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de **.X. lei**;

-contribuție individuală de asigurări sociale în sumă de **.X. lei**;

-dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale în sumă de **.X. lei**;



- penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale în sumă de .X. lei;
- contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuție individuală de asigurări pentru șomaj în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj în sumă de .X. lei;
- contribuție de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- contribuție individuală pentru asigurări de sănătate în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale pentru asigurări de sănătate în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției individuale pentru asigurări de sănătate în sumă de .X. lei;
- contribuția de asigurări sociale pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru accidente de muncă sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției pentru accidente de muncă în sumă de .X. lei;
- contribuția angajatorului pentru concedii și indemnizații în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorului pentru concedii și indemnizații în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente contribuției angajatorului pentru concedii și indemnizații în sumă de .X. lei.

**2. Constatarea necompetenței materiale** a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor în ceea ce privește contestația formulată

împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. BTG-AIF .X./04.10.2016 și Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. F-BT .X./29.09.2016 și transmiterea dosarului cauzei pentru aceste capete de cerere la organul emitent, respectiv Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X..

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,**  
**X**