



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE



**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice Bacau
Biroul de soluționare contestații**

Str. Dumbava Rosie nr. 1-3
Cod postal 600045, Bacau
Tel : +0234 51 00 15
Fax : +0234 51 00 03
e-mail : mail@mfinante.ro

DECIZIA NR. 758/05.07.2012

Direcția generală a finanțelor publice Bacau a primit spre soluționare de la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF în conformitate cu prevederile art. 4, alin. 2 din OPANAF nr. 3333/2011 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, cu adresa nr. x, înregistrată la instituția noastră sub nr. x, contestația formulată de SC X Bacau, cu sediul social în x jud. Bacau, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. x.

Obiectul contestației îl constituie suma de **x lei**, reprezentând:

- x lei - *contribuția de asigurări sociale datorată de angajator.*
- x lei - majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator.
- x lei - penalități de întârzierea aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator.
- x - *contrib. individ. de asigurări soc. reținută de la asigurați.*
- x lei - majorări/dobânzi de întârziere aferente contrib. individ. de asigurări soc. reținută de la asigurați.
- x lei - penalități de întârziere aferente contrib. individ. de asigurări soc. reținută de la asigurați.
- x lei - *contribuția pentru accidente de muncă și boli profesionale.*
- x lei - majorări/dobânzi de întârziere aferente contribuției pentru accidente de muncă și boli profesionale.
- x lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru accidente de muncă și boli profesionale.
- x lei - *contrib. de asigurări pentru somaj datorată de angajator.*

- x lei - majorari/dobanzi de intarziere aferente contrib. de asigurari pentru somaj datorata de angajator.
- x lei - penalitati de intarziere aferente contrib. de asigurari pentru somaj datorata de angajator.
 - x lei - contrib. Individ. de asig. de somaj retinuta de la asigurati.
 - x lei - majorari/dobanzi de intarziere aferente contrib. Individ. de asig. de somaj retinuta de la asigurati.
 - x lei - penalitati de intarziere aferente contrib. Individ. de asig. de somaj retinuta de la asigurati.
 - x lei - contrib. angajator pt. fd de garantare la plata creantelor sociale.
 - x lei - majorari/dobanzi de intarziere aferente contrib. angajator pt. fd de garantare la plata creantelor sociale.
 - x lei - penalitati de intarziere aferente contrib. angajator pt. fd de garantare la plata creantelor sociale.
 - x lei - contributia de asigurari de sanatate datorata de angajator.
 - x lei - majorari/dobanzi de intarziere aferente contributiei de asigurari de sanatate datorata de angajator.
 - x lei - penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari de sanatate datorata de angajator.
 - x lei - contributia de asigurari de sanatate retinuta de la asigurati.
 - x lei - majorari/dobanzi de intarziere aferente contributiei de asigurari de sanatate retinuta de la asigurati.
 - x lei - penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari de sanatate retinuta de la asigurati.
 - x lei - contrib. pt. conced. si indemnizatii de la pers. Jurid. sau fizice
 - x lei - majorari/dobanzi de intarziere aferente contrib. pt. conced. si indemnizatii de la pers. Jurid. sau fizice.
 - x lei - penalitati de intarziere aferente contrib. pt. conced. si indemnizatii de la pers. Jurid. sau fizice.
 - x lei - impozit pe veniturile din salarii.
 - x lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii.
 - x lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii.
 - x lei - majorari/dobanzi de intarziere impozit profit.

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

In indeplinirea regulilor procedurale, contestatia poarta semnatura administratorului X si amprenta stampilei SC X Bacau precum si semnatura avocatului Eugen Constatin Vidineac si amprenta stampilei „ Avocat X” conform imputernicirii avocatieale seria BV nr. x emisa de Uniunea Nationala a Barourilor din Romania - Baroul Brasov.

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

I . Prin contestatia formulata, petenta nu este de acord cu masurile stabilite de organele de inspectie fiscala prin raportul de inspectie fiscala nr.x care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.x, pe care le considera ca fiind nelegale si netemeinice aducand urmatoarele argumente:

- organele de inspectie fiscala au ajuns la aceste obligatii fiscale suplimentare prin stabilirea unei alte baze impozabile in ceea ce priveste impozitul pe veniturile din salarii si contributiile de asigurari sociale, stabilind astfel pentru perioada 01.01.2008 – 31.12.2011 o baza impozabila suplimentara in suma de x lei.

- aceasta baza stabilita suplimentar in suma de **x lei** asupra careia s-au calculat suplimentar impozit pe veniturile din salarii si contributii sociale precum si majorari de intarziere si penalitati de intarziere este rezultatul unor interpretari gresite ale organelor de inspectie fiscala, motivele fiind expuse in contestarea fiecărei obligatii bugetare precum si a majorarilor de intarziere si penalitatilor de intarziere aferente.

1. Referitor la impozitul pe veniturile din salarii.

Referitor la aceasta categorie de impozit, contestatorul sustine ca organele de inspectie fiscala au stabilit ca pentru perioada februarie 2008 – decembrie 2011 societatea a acordat diurna personalului delegat in Franta in suma totala de x lei, evidentiata in contabilitate in contul bilantier 625” Cheltuieli cu deplasări, detaşări și transferări” peste limita a 120 zile calendaristice anual/persoana delegata si pe care le-a considerat venituri de natura salariala invocand prevederile art.44, alin 1 din Legea 53/2003 privind Codul muncii precum si Circulara ANAF Directia Generala Coordonare Inspectie Fiscala nr.x, astfel ca suma de x lei a fost supusa impozitarii, prin aplicarea prevederilor art.55, alin 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal stabilindu-se un impozit pe venit salarial suplimentar in suma de x lei plus accesoriile aferente.

In sustinerea celor afirmate, petenta aduce urmatoarele argumente:

- Adresa A.N.A.F. nr. x nu poate fi retinuta ca norma juridica pentru ca nu a fost publicata si a fost adoptata de o institutie ce nu este abilitata sa interpreteze Codul muncii .

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

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

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

- Diurna nu este considerata venit atat din punct de vedere a codului muncii cat si din cel al codului fiscal, ci reprezinta o suma de bani pe care angajatorul o da angajatului in cazul deplasarii in interes de serviciu, in consecinta nu este considerata venit si prin urmare nu este supusa impozitarii salariale.

- Ca principiu, deplasarea reprezinta o modificare exclusiv a locului muncii, cu mentinerea acelorasi caracteristici generale ale postului si a acelorasi atributii de serviciu.

In ceea ce priveste legalitatea modului de impozitare a veniturilor precum si suma contestata privind impozitul pe veniturile din salarii de **x lei plus accesoriile aferente**, petenta afirma ca organele de inspectie fiscala nu au vrut sub nici o forma sa tina cont de prevederile art. 55, alin 1 si 4, lit g din Legea 571/2003 privind codul fiscal care definesc veniturile din salarii si de asemenea precizeaza care sunt sumele ce nu sunt incluse in veniturile salariale si nu sunt impozitate in intelesul impozitului pe venit, adica :“ g) *sumele primite de angajati pentru acoperirea cheltuielilor de transport si cazare a indemnizatiei primite pe perioada delegarii si detasarii în alta localitate, în tara si în strainatate, în interesul serviciului. [...]*”

Potrivit prevederilor pct.68 lit. a) din Normele metodologice de aplicare a [art.55 alin. \(2\)](#) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, veniturile din salarii sau asimilate salariilor cuprind, sumele primite pentru munca prestata ca urmare a contractului individual de munca, a contractului colectiv de munca, precum si pe baza actului de numire, cum sunt : salariile de baza, **sporurile** si **adaosurile** de orice fel, indemnizatiile, **recompensele si premiile** de orice fel, sumele primite pentru concediul de odihna, sumele primite in caz de incapacitate temporara de munca, **orice alte castiguri in bani si in natura, primite** de la angajatori de catre angajati, **ca plata a muncii lor**.

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

2. Referitor la contributia la asigurarile sociale de stat.

Sume contestate:

- x lei – contributia de asigurari sociale datorata de angajator si accesoriile aferente.

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

Ca si in cazul impozitului pe veniturile din salarii, la verificarea acestor contributii sociale sustine societatea, baza de impozitare a fost majorata de organele de inspectie fiscala cu suma de x lei, evidentiata in contabilitate in contul bilantier 625” Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari” peste limita a 120 zile calendaristice anual/persoana delegata si pe care le-a considerat venituri de natura salariala, invocand prevederile art.44, alin.(1) din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, insa se ignora in mod intentionat textele legale esentiale in economia problemei, respectiv prevederile art.26, alin.(1), lit.c) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale, art.37, alin.(1), lit.b) din Legea nr.263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice.

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

3. Referitor la Contributia pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator.

Suma contestata - x lei si accesoriile aferente.

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

Argumentele organelor de inspectie in sensul ca debitele suplimentare vizeaza doar sumele acordate cu titlu de diurna pentru perioade ce depasesc 120 zile anual/persoana delegata in strainatate, nu au acoperire legala deoarece durata delegarii poate fi si mai mare de 120 zile.

4. Contributia pentru asigurarile de somaj

Sume contestate:

-x lei- contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator si accesoriile aferente;

-x lei- contributia de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati si accesoriile aferente;

Petenta sustine ca si in cazul acestor contributii, baza de impozitare a fost majorata de organele de control cu suma de x lei, evidentiata in contabilitate in contul 625 „Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari” peste limita a 120 zile calendaristice anual/persoana delegata si pe care le-a considerat venituri de natura salariala invocand prevederile art.44, alin.(1) din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii.

Temeiul legal invocat de petenta este in acest caz Legea nr.76/16.01.2002 privind sistemul asigurarilor pentru somaj si stimularea ocuparii fortei de munca-art.19, HG nr.174/20.02.2002 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii 76/2002, art.14, alin.(2), lit.b), conform carora in baza de calcul asupra careia angajatorii au obligatia de a retine si vira contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj nu se includ sumele reprezentand "diurne de deplasare si delegare,[...]", prevederi legale ce au fost ignorate de organele de inspectie fiscala.

Argumentele organelor de inspectie in sensul ca debitele suplimentare vizeaza doar sumele acordate cu titlu de diurna pentru perioade ce depasesc 120 zile anual/persoana delegata in strainatate, nu au acoperire legala deoarece durata delegarii poate fi si mai mare de 120 zile atunci cand intervine acordul dintre angajator si salariat.

5. Contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale.

Suma contestata - x lei si accesoriile aferente.

Si in acest caz petenta sustine ca baza de impozitare a fost majorata de organele de control cu suma de x lei evidentiata in contabilitate in contul 625 „Cheltuieli cu deplasari, detasari si treansferari” peste limita a 120 zile calendaristice anual/persoana delegata si pe care le-a considerat venituri de natura salariala invocand prevederile art.44, alin.(1) din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii.

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

6. Contributia pentru asigurarile de sanatate.

Sume contestate :

-xlei- contributia de asigurari de sanatate datorata de angajator si accesoriile aferente;

-x lei- contributia de asigurari de sanatate datorata de asigurati si accesoriile aferente;

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

Si in acest caz petenta face referire la faptul ca baza de impozitare a fost majorata de organele de control cu suma de x lei evidentiata in contabilitate in contul 625 „Cheltuieli cu deplasari, detasari si treansferari” peste limita a 120 zile calendaristice anual/persoana delegata, si pe care le-a considerat venituri de natura

salariala invocand prevederile art.44, alin.(1) din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii.

Argumentele organelor de inspectie in sensul ca debitele suplimentare vizeaza doar sumele acordate cu titlu de diurna pentru perioade ce depasesc 120 zile anual/persoana delegata in strainatate, nu au acoperire legala deoarece durata delegarii poate fi si mai mare de 120 zile.

Pe cale de consecinta, contributiile sociale se calculeaza asupra veniturilor salariale, legiuitorul stabilind ca aceste venituri cuprind totalitatea sumelor incasate ca urmare a unei relatii contractuale de munca, indiferent de perioada la care se refera si care sunt realizate din sume primite pentru munca prestata ca urmare a contractului individual sau colectiv de munca, astfel: salarii de baza, sporuri si adaosuri de orice fel, recompense, premii de orice fel, acordate salariatilor de angajatori, orice alte castiguri in bani si natura, primite de angajati de la angajatori, ca plata a muncii lor si nicidecum nu pot fi impozitate drepturile acordate cu titlu de diurna pentru delegare sau detasare.

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

7.Cu privire la verificarea impozitului pe profit si stabilirea profitului impozabil.

Suma contestata (-) x lei.

Societatea arata ca in perioada ianuarie 2008-decembrie 2011 pentru care organele de inspectie fiscala au emis decizia de impunere nr.x cu semnul minus pentru suma de x lei, societatea a realizat profit impozabil, inregistrand impozitul aferent, pe care l-a si achitat la bugetul statului, in timp ce pentru aceeaasi perioada controlul a stabilit la data de 31.12.2011 o pierdere fiscala de recuperat in anii precedenti in suma totala de x lei, ca urmare a majorarii cheltuielilor deductibile pentru perioada ianuarie 2008-decembrie 2011 cu suma totala de x lei ce reprezinta cheltuieli cu protectia sociala, rezultate in urma recalcularii drepturilor salariale si obligatiilor fiscale datorate bugetului general consolidat aferente veniturilor acordate sub forma de diurna pentru perioadele ce au depasit 120 zile anual pe fiecare persoana delegata in interes de serviciu in strainatate.

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

Petenta arata ca organele de inspectie fiscala si-au depasit competentele si atributiile, stabilind ca dupa depasirea perioadei de delegare de 120 zile, cheltuiala

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

Petenta consemneaza ca dreptul salariatilor din sectorul privat la indemnizatia de delegare (diurna) este consacrat de Codul muncii la art.44, alin.92) iar minimul acesteia este cel stabilit prin actele normative ce se aplica la institutiile publice.

Se mentioneaza de asemenea si faptul ca art.55, alin.(4), lit.g) din Codul fiscal trebuie analizat in coroborare cu celelalte acte normative invocate, respectiv Legea nr.19/2000 si Legea nr.263/2010 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale, legea nr.346/2002 privind contributia datorata de angajator la asigurarea pentru accidente de munca si boli profesionale, Legea nr.76/16.01.2002 privind sistemul asigurarilor pentru somaj si stimularea ocuparii fortei de munca, Legea nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii care exclud sumele primite de angajati cu titlu de diurna din veniturile salariale. Nici unul din aceste texte de lege nu reglementeaza durata deplasarii.

Fata de cele prezentate, petenta solicita desfiintarea deciziei de impunere contestata si a raportului de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii acesteia, precum si suspendarea executarii actului administrativ fiscal pana la solutionarea contestatiei.

II. Prin raportul de inspectie fiscala nr.x, incheiat la SC X Bacau, in baza avizelor de inspectie fiscala nr. x, x si x, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. x, organele de inspectie fiscala au avut ca obiectiv verificarea realitatii declaratiilor fiscale si informative in corelatie cu evidenta contabila, registrele societatii si alte documente privind taxa pe valoarea adaugata, impozitul pe dividende, impozitul pe profit, impozitul pe veniturile din salarii, contributia la asigurarile sociale de stat, contributia la asigurarile sociale de sanatate, contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator, contributia de asigurari pentru somaj, contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau persoane fizice, contributia angajatorilor pentru fondul de garantare pentru plata creantelor salariale pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2011.

La baza emiterii avizului de inspectie fiscala au stat urmatoarele documente informative:

- Fisa rezultatelor documentarii FRD x emisa de AIF –SCPAI Bacau, prin care consemneaza “ *din analiza situatiilor financiare anuale rezulta faptul ca in*

perioada analizata societatea inregistreaza cheltuieli foarte mari cu deplasari, detasari (cont 625)”;

- Adresa nr. x, emisa de DGFP Bacau – Serviciul Judetean de Informatii Fiscale de transmitere in original a Referatului risc fiscal operatiuni comerciale intracomunitare nr. x, prin care se consemneaza ca: *“SC X CUI x a facut obiectul unui control inopinat pentru clarificarea unor aspecte semnalate de autoritatile fiscale franceze pe linia colaborarii administrative in domeniul impozitelor directe.*

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

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

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

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

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

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

Fata de cele expuse mai sus, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea drepturilor de natura salariala pe fiecare salariat in medie 123 /luna pentru intervalul februarie 2008 - decembrie 2011 (47 luni), cu implicatii fiscale asupra impozitului pe veniturile din salarii, impozitului pe profit si contributiilor de asigurari sociale de stat, somaj, sanatate, fonduri speciale, dupa cum urmeaza:

1. Impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor.

Perioada supusa verificarii 01.01.2006 – 31.12.2011.

In urma verificarii drepturilor de personal acordate salariatilor, organele de inspectie fiscala constata faptul ca in perioada februarie 2008 – decembrie 2011 personalului delegat in Franta, i s-a acordat diurna peste limita celor 120 zile calendaristice pentru care se poate acorda o astfel de indemnizație, potrivit prevederilor art.44, alin 1 din Legea 53/2003 republicata privind Codul muncii, in suma totala de x lei evidenciat in contabilitate in contul 625” Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” conform situatiilor anexe nr.3 – 6, cu urmatoarea defalcare anuala :

- anul 2008 x lei anexa nr.3
- anul 2009 x lei anexa nr.4
- anul 2010 x lei anexa nr.5
- anul 2011 x lei anexa nr.6

La baza stabilirii acestor drepturi de natura salariala, organele de inspectie fiscala au avut in vedere perioadele de timp de delegare prevazute in ordinele de deplasare emise pentru salariatii trimisi in strainatate si sumele platite cu titlu de “diurna” de catre angajatorul roman, constatand ca in unele cazuri “ diurna” este acordata peste perioada a 120 de zile, fapt pentru care sumele respective au fost considerate venituri de natura salariala, asupra carora au calculat impozit pe veniturile din salarii potrivit art. 6, art.7, alin. (2) ,art. 15, art. 21, alin. (1), art. 23, alin. (1) si (2) din OG nr. 92/2003 republicata privind codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

Suma datorata stabilita la control este de x lei, fiind mai mare cu x fata de impozitul pe venit evidenciat de societate in suma de x lei si mai mare cu x lei fata de impozitul declarat de x lei.

Din suma totala de x lei stabilita suplimentar la control, petenta contesta impozitul pe venit in suma de x lei.

Pentru obligatiile suplimentare de plata stabilite la control in suma de x lei, s-au calculat accesorii, reprezentand **majorari de intarziere**, respectiv **dobanzi de intarziere** de x lei (din care petenta contesta suma de x lei), calculate de la 28.02.2006- 06.04.2012 conform art. 119 , art. 120 alin. (1) si alin.(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare (**anexa nr. 2.1**).

In conformitate cu prevederile art.120¹ alin.(1) si alin (2) lit.c) din OG nr.92 /2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare s-au calculat si **penalitati de intarziere** in suma de x lei , numai pentru obligatiile pentru care la data incheierii inspectiei fiscale sunt indeplinite conditiile prevazute de lege(anexa nr.2.1) .

2. Contributia de asigurari sociale datorata de angajator.

Perioada verificata 01.01.2006 – 31.12.2011

In urma verificarii drepturilor de personal acordate salariatilor, organele de inspectie fiscala constata faptul ca in perioada februarie 2008 – decembrie 2011

personalului delegat in Franta, i s-a acordat diurna peste limita celor 120 zile calendaristice pentru care se poate acorda o astfel de indemnizație, potrivit prevederilor art.44, alin 1 din Legea 53/2003 republicata privind Codul muncii, in suma totala de x lei evidentiata in contabilitate in contul 625” Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” conform situatiilor anexe nr.3 – 6.

In aceste condiții organele de inspecție fiscala au considerat ca veniturile obținute de salariați peste perioada legal prevăzuta, in suma totala de x lei, sunt venituri de natura salariala, drept pentru care se datorează obligații la bugetul consolidat al statului constând in contributia de asigurari sociale datorata de angajator.

Avand in vedere aceste constatari, potrivit prevederilor art.24, alin 1 din Legea 19/2000 societatea avea obligatia calcularii, declararii si virarii contributiei de asigurari sociale datorata de angajator in suma de x lei, din care petenta contesta suma de **x lei**.

Pentru diferentele suplimentare stabilite urmarea inspectiei fiscale fata de obligatiile evidentiata/declarate in suma de x lei s-au calculat accesorii (anexa 22), reprezentand **majorari de intarziere/dobanzi de intarziere** de x lei (din care petenta x lei) pentru perioada 28.02.2006 –06.04.2012 in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120, alin. (1) din OG nr.92 /2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in cota stabilita de art. 120, alin. (7) din acelasi act normativ.

In conformitate cu prevederile art.120¹ alin.(1) si alin (2) lit.c) din OG nr.92 /2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare s-au calculat si **penalitati de intarziere** in suma de **x lei** – anexa nr.22, numai pentru obligatiile pentru care la data incheierii inspectiei fiscale sunt indeplinite conditiile prevazute de lege .

3. Contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati.

Asa cum s-a precizat si la punctul anterior si intrucat organele de inspecție fiscala au considerat ca veniturile obținute de salariați peste perioada legala in suma totala de x lei, sunt venituri de natura salariala, au stabilit ca societatea datorează la bugetul consolidat al statului obligații constând in contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati.

Astfel in conformitate cu prevederile art.23, alin 1 din Legea 19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari si ale art.33 din Legea bugetului asigurarilor sociale de stat nr.287/2010, in urma inspectiei fiscale contributia de asigurari sociale datorata de asigurati este in suma de x lei mai mare cu x lei fata de contributia evidentiata de societate si mai mare cu x lei fata de contributia declarata in suma de x lei.

Din suma de x lei, stabilita suplimentar la control, petenta contesta suma de **x lei**, respectiv contributia evidentiata de societate.

Pentru diferentele suplimentare stabilite urmarea inspectiei fiscale fata de obligatiile evidentiata/declarate in suma de x lei s-au calculat accesorii (anexa 24), reprezentand **majorari de intarziere/dobanzi de intarziere de x lei** , (din care petenta contesta x lei) pentru perioada 28.02.2006 –06.04.2012 in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120, alin. (1) din OG nr.92 /2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in cota stabilita de art. 120, alin. (7) din acelasi act normativ.

In conformitate cu prevederile art.120^{^1} alin.(1) si alin (2) lit.c) din OG nr.92 /2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare s-au calculat si penalitati de intarziere in suma de **x lei** – anexa nr.24, numai pentru obligatiile pentru care la data incheierii inspectiei fiscale sunt indeplinite conditiile prevazute de lege .

4. Contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator.

Pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2011, contribuabilul evidentiaza in contabilitate o contributie de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator de x lei, stabilita in functie de clasa de risc, pe sectoare economice conform procentelor aplicate asupra fondului de salarii prevazute prin Legea anuala a bugetelor de asigurari sociale, declarand la bugetul de stat suma de x lei, mai putin cu x lei, contrar prevederilor art. 82, alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare .

In urma inspectiei fiscale contributia datorata este in suma de x lei, mai mare cu **x lei** decat cea declarata de societate si mai mare cu x lei decat obligatia fiscala evidentiata de societate de x lei , ca urmare a majorarii veniturilor de natura salariala pentru perioada februarie 2008 – decembrie 2011 cu suma de x lei reprezentand diurna acordata personalului delegat in interes de serviciu in strainatate peste limita legala de 120 zile prevazuta de Codul Muncii.

Contributia pentru accidente de munca si boli profesionale in suma de x lei, a fost stabilita in conformitate cu prevederile art.101, alin 1 si 2 din Legea 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de munca si boli profesionale .

Din suma de x lei , stabilita suplimentar la control, petenta contesta suma de **x lei** , respectiv contributia evidentiata de societate.

Pentru diferentele suplimentare stabilite urmarea inspectiei fiscale in suma de x lei s-au calculat accesorii (anexa 26), majorari de intarziere/dobanzi de **x lei** pentru perioada 27.02.2007 –06.04.2012 in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120, alin. (1) si art. 120, alin. (7) OG nr.92 /2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

In conformitate cu prevederile art.120^{^1} alin.(1) si alin (2) lit.c) din OG nr.92 /2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si

completările ulterioare s-au calculat și penalități de întârziere în suma de **x lei** – anexa nr.26, numai pentru obligațiile pentru care la data încheierii inspecției fiscale sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege .

5. Contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator.

Pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2011 contribuabilul evidențiază în contabilitate o contribuție pentru somaj de **x lei**, declarând la bugetul de stat suma de **x lei**, mai puțin cu **x lei** față de suma stabilită, contrar prevederilor art. 82, alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare .

În urma inspecției fiscale contribuția la asigurările de somaj datorată de angajator este în suma de **x lei** mai mare cu **x lei** față de contribuția evidențiată de societate și mai mare cu **x lei** față de contribuția declarată în suma de **x lei**.

Recalcularea contribuției de asigurări pentru somaj datorată de angajator, pentru diferențele de venituri salariale în suma de **x lei** s-a efectuat în baza prevederilor art. 19, lit.a și art. 26* din Legea 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru somaj și stimularea ocupării forței de muncă.

Din suma de **x lei**, stabilită suplimentar la control, petenta contestă suma de **x lei** , respectiv contribuția evidențiată de societate.

Pentru diferențele suplimentare stabilite în urma inspecției fiscale față de obligațiile evidențiate/declarată în total de **x lei** s-au calculat accesorii (anexa 28), majorări de întârziere/dobânzi de **x lei** pentru perioada 28.02.2006 –06.04.2012 în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120, alin. (1), OG nr.92 /2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, în cota stabilită de art. 120, alin. (7) din același act normativ.

În conformitate cu prevederile art.120¹ alin.(1) și alin (2) lit.c) din OG nr.92 /2003 privind Codul de procedură fiscală republicată cu modificările și completările ulterioare s-au calculat și penalități de întârziere în suma de **x lei** – anexa nr.28, numai pentru obligațiile pentru care la data încheierii inspecției fiscale sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege .

6. Contribuția individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați.

Pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2011 contribuabilul evidențiază în contabilitate o contribuție de **x lei**, declarând la bugetul de stat suma de **x lei**, mai puțin cu **x lei**, contrar prevederilor art. 82, alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

În urma inspecției fiscale contribuția la asigurările de somaj datorată de asigurați este în suma de **x lei** mai mare cu **x lei** față de contribuția evidențiată de societate și mai mare cu **x lei** față de contribuția declarată în suma de **x lei**.

Din suma de x lei stabilita suplimentar la control, petenta contesta suma de **x lei** , respectiv contributia evidentiata de societate.

Recalcularea contributiei de asigurari pentru somaj datorata de asigurati pentru diferentele de venituri salariale in suma de x lei s-a efectuat in baza prevederilor art. 19, lit.a, art.27*, alin 1 din Legea 76/2002 privind sistemul asigurarilor pentru somaj si stimularea ocuparii fortei de munca .

Pentru diferentele suplimentare stabilite urmare inspectiei fiscale fata de obligatiile evidentiata/declarate de x lei s-au calculat accesorii (anexa 30), majorari de intarziere/dobanzi de **x lei** pentru perioada 28.02.2006 –06.04.2012 in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120, alin. (1) si art. 120, alin. (7) din OG nr.92 /2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

In conformitate cu prevederile art.120^{^1} alin.(1) si alin (2) lit.c) din OG nr.92 /2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare s-au calculat si penalitati de intarziere in suma de **x lei** – anexa nr.30, numai pentru obligatiile pentru care la data incheierii inspectiei fiscale sunt indeplinite conditiile prevazute de lege .

7. Contributia angajatorilor pentru Fondul de garantare pentru plata creantelor sociale (0,25%).

Pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2011 contribuabilul evidentiaza in contabilitate o contributie de x lei, declarand la bugetul de stat suma de x lei, cu o diferenta in minus de x lei contrar prevederilor art. 82, alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare .

In urma inspectiei fiscale contributia angajatorului pentru de garantare pentru plata creantelor salariale este in suma de x lei mai mare cu x lei fata de contributia evidentiata de societate si mai mare cu x lei fata de contributia declarata in suma de x lei.

Din suma de x lei, stabilita suplimentar la control, petenta contesta suma de **x lei** , respectiv contributia evidentiata de societate.

Recalcularea contributiei la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, pentru diferentele de venituri salariale in suma de x lei s-a efectuat in baza prevederilor art.7*, alin 1 din Legea 200/2006, privind constituirea si utilizarea Fondului de garantare pentru plata creantelor salariale.

Pentru diferentele suplimentare stabilite urmare inspectiei fiscale fata de obligatiile evidentiata/declarate de x lei s-au calculat accesorii (anexa 32), majorari de intarziere/dobanzi de **x lei** pentru perioada 27.02.2007 –06.04.2012 in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120, alin. (1), OG nr.92 /2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in cota stabilita de art. 120, alin. (7) din reglementarea citata.

In conformitate cu prevederile art.120^{^1} alin.(1) si alin (2) lit.c) din OG nr.92 /2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare s-au calculat si penalitati de intarziere in suma de **x lei** – anexa nr.32, numai pentru obligatiile pentru care la data incheierii inspectiei fiscale sunt indeplinite conditiile prevazute de lege .

8. Contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator

Contribuabilul a inregistrat în perioada verificata (01.01.2006–31.12.2011) un fond de salarii în sumă de x lei, pentru care a evidenciat o contribuție în sumă de x lei, declarand la bugetul de stat suma de x lei, mai puțin cu x lei, contrar prevederilor art. 82, alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

In urma inspectiei fiscale contributia la asigurarile de sanatate datorata de angajator este in suma de x lei mai mare cu x lei fata de contributia evidentiata de societate si mai mare cu **x lei** fata de contributia declarata in suma de x lei.

Din suma de x lei, stabilita suplimentar la control, petenta contesta suma de **x lei** , respectiv contributia evidentiata de societate.

Recalcularea contributiei la asigurarile de sanatate datorata de angajator, pentru diferentele de venituri salariale in suma de x lei s-a efectuat in baza prevederilor art. 258 alin 1 si 2 din Legea 95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii cu modificarile si completarile ulterioare .

Pentru diferentele suplimentare stabilite urmare inspectiei fiscale fata de obligatiile evidenciate/declarate de x lei s-au calculat accesorii (anexa 34), majorari de intarziere/dobanzi de **x lei** pentru perioada 28.02.2006 –06.04.2012 in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120, alin. (1) si art. 120, alin. (7) din OG nr.92 /2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

In conformitate cu prevederile art.120^{^1} alin.(1) si alin (2) lit.c) din OG nr.92 /2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare s-au calculat si penalitati de intarziere in suma de **x lei** – anexa nr.34, numai pentru obligatiile pentru care la data incheierii inspectiei fiscale sunt indeplinite conditiile prevazute de lege .

9. Contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati

Perioada verificată: 01.01.2006 – 31.12.2011.

Contribuabilul **evidenciază** in contabilitate o contributie de **x lei**, declarand la bugetul de stat suma de **x lei**, mai puțin cu **x lei**, contrar prevederilor art. 82, alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare .

In urma inspectiei fiscale contributia la asigurarile de sanatate datorata de asigurati este in suma de x lei mai mare cu x lei fata de contributia evidentiata de societate si mai mare cu x **lei** fata de contributia declarata in suma de x **lei**.

Din suma de x lei, stabilita suplimentar la control, petenta contesta suma de **x lei** , respectiv contributia evidentiata de societate.

Recalcularea contributiei la asigurarile de sanatate datorata de asigurati pentru diferentele de venituri salariale in suma de x lei s-a efectuat in baza prevederilor art. 257 alin 1 si 2 din Legea 95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii cu modificarile si completarile ulterioare .

Pentru diferentele suplimentare stabilite urmare inspectiei fiscale fata de obligatiile evidentiata/declaratate in total de x lei s-au calculat accesorii (anexa 36), **majorari de intarziere/dobanzi de x lei** pentru perioada 28.02.2006 –06.04.2012 in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120, alin. (1), OG nr.92 /2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in cota stabilita de art. 120, alin. (7) din reglementarea citata.

In conformitate cu prevederile art.120^{^1} alin.(1) si alin (2) lit.c) din OG nr.92 /2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare s-au calculat si **penalitati de intarziere** in suma de **x lei** – anexa nr.36, numai pentru obligatiile pentru care la data incheierii inspectiei fiscale sunt indeplinite conditiile prevazute de lege .

10. Contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice (0,75% , 0,85%).

Pentru perioada **01.01.2006 – 31.12.2011** contribuabilul evidentiaza in contabilitate o contributie **x lei**, declarand la bugetul de stat suma de **x lei**, mai putin cu **x lei**, contrar prevederilor art. 82, alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare .

In urma inspectiei fiscale contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice este in suma de x lei mai mare cu x lei fata de contributia evidentiata de societate si mai mare cu x lei fata de contributia declarata in suma de **x lei**.

Din suma de x lei, stabilita suplimentar la control, petenta contesta suma de **x lei** , respectiv contributia evidentiata de societate.

Recalcularea contributiei pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice, pentru diferentele de venituri salariale in suma de x lei s-a efectuat in baza prevederilor art.1, alin 1, lit a) si art.6, alin 1 si 2 din OUG 158/2005, privind concediile si indemnizatiile de asigurari sociale de sanatate, aprobata prin Legea nr. 399 din 30 octombrie 2006 (anexa nr.37).

Pentru diferentele suplimentare stabilite urmare inspectiei fiscale fata de obligatiile evidentiata/declaratate de x lei s-au calculat accesorii (anexa 38), **majorari de intarziere/dobanzi de x lei** pentru perioada 28.02.2006 –06.04.2012

in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120, alin. (1) si alin. (7) OG nr.92 /2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

In conformitate cu prevederile art.120^{^1} alin.(1) si alin (2) lit.c) din OG nr.92 /2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare s-au calculat si **penalitati de intarziere** in suma de **x lei** – anexa nr.38, numai pentru obligatiile pentru care la data incheierii inspectiei fiscale sunt indeplinite conditiile prevazute de lege .

11. Impozitul pe profit .

Perioada supusa verificarii este 01.01.2006 - 31.12.2011.

In cadrul impozitului pe profit s-a urmarit volumul cheltuielilor cu indemnizatia de deplasare acordata salariatilor pentru deplasari in Franta, in limita a 2,5 ori nivelul legal stabilit la art. 21, alin. (3), lit.b din Codul fiscal si art 2, alin(1), lit. a) din Legea 118/2010 privind unele masuri necesare in vederea restabilirii echilibrului bugetar pentru personalul delegat in strainatate in cadrul celor 120 zile deplasare iar pentru cazurile ce au depasit aceasta perioada, sumele au fost retratate apreciate ca venituri de natura salariala cu implicatiile fiscale aferente.

a) Pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2006, conform balantei de verificare incheiata la 31.12.2006, contribuabilul inregistreaza un profit contabil de x lei (anexa nr.7), *inregistreaza un impozit pe profit in suma de x lei si **declara*** prin declaratiile trimestriale (100) si declaratia anuala „privind impozitul pe profit „(101) ***un impozit pe profit pentru anul 2006 in suma de x lei*** cu o diferenta in minus de x lei fata de obligatia evidentiata, nerespectand prevederile art.82, alin. (3) din O.G nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

In urma inspectiei fiscale impozitul pe profit rezultat este de x lei, mai mare cu x lei fata de impozitul pe profit inregistrat de societate, diferenta datorata unor erori de calcul in stabilirea impozitului datorat deoarece la baza impozabila de x lei (x lei profitul net contabil + x lei cheltuieli nedeductibile cu impozitul pe profit), identica cu cea stabilita de contribuabil, prin ponderarea cu cota de 16 % rezulta un impozit de x lei si nu x lei.

Impozitul pe profit stabilit la control de x lei este mai mare cu **x lei** fata de obligatia declarata in suma totala de x lei, nerespectandu-se prevederile art.82, alin. (3) art.85, alin. (1), lit.a) din O.G nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si ale art. 17 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

b) Pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2007, conform balantei de verificare incheiata la 31.12.2007, contribuabilul inregistreaza o pierdere contabila de x lei, un impozit pe profit in suma de x lei si *declara pentru anul 2007* prin

declaratia „privind impozitul pe profit „(101) inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x un impozit pe profit in suma de x **lei** cu o diferenta mai mare cu x lei fata de obligatia evidentiata, nerespectandu-se prevederile art.82, alin. (3) din O.G nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

In urma inspectiei fiscale impozitul pe profit rezultat este de x lei, acelasi cu impozitul pe profit inregistrat de societate insa mai mic cu (-) **x lei** fata de obligatia declarata in suma totala de x lei.

In acest context, potrivit art.85, alin. (1), lit.a) si art. 94, alin. (3), lit.b, lit.e din OG 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, sumele constatate de inspectie fiscala ca fiind neconforme cu cele declarate sunt considerate sume suplimentare, in speta suma de (-)**x lei**.

c) Pentru perioada 01.01.2008 – 31.12.2008, conform balantei de verificare incheiata la 31.12.2008, contribuabilul inregistreaza un profit contabil de x lei, un impozit pe profit in suma de x lei si declara prin declaratiile trimestriale (100) si declaratia anuala „privind impozitul pe profit „(101) inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x un impozit pe profit pentru anul 2008 in suma de **x lei**, cu o diferenta in minus de x lei fata de obligatia evidentiata, nerespectandu-se prevederile art.82, alin. (3) din O.G nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

La control, ca urmare a recalcularii drepturilor salariale si obligatiilor fiscale datorate bugetului general consolidat aferente veniturilor acordate sub forma de diurna pentru perioadele ce au depasit 120 zile anual pe fiecare persoana delegata in interes de serviciu in strainatate a rezultat o pierdere contabila in suma de x lei care a fost influentata cu cheltuielile nedeductibile fiscal in suma totala x lei, fiind stabilit un profit impozabil in suma de x lei mai mic cu x lei fata de profitul impozabil stabilit de societate in suma de x lei .

Prin urmare pentru profitul impozabil stabilit la control in suma de x lei s-a calculat un impozit pe profit in suma de x lei care este mai mic cu x lei fata de impozitul pe profit inregistrat de societate (x lei) si mai mic cu x **lei** fata de impozitul pe profit declarat de **x lei**.

d) In perioada 01.01.2009 – 31.12.2009 pentru stabilirea rezultatului financiar, societatea a luat in considerare veniturile totale in suma x lei si cheltuielile totale de x lei, rezultand o pierdere contabila in suma de **x lei** inregistrata de unitate in debitul contului bilantier 121» profit sau pierdere », care nefiind influentata cu cheltuieli nedeductibile fiscal s-a constituit si in pierdere fiscala.

La control ca urmare a recalcularii drepturilor salariale si obligatiilor fiscale datorate bugetului general consolidat aferente veniturilor acordate sub forma de diurna pentru perioadele ce au depasit 120 zile anual pe fiecare persoana delegata in interes de serviciu in strainatate, a rezultat o pierdere contabila in suma de x lei care a fost influentata cu cheltuielile nedeductibile fiscal in suma totala x lei

fiind stabilita o pierdere fiscala in suma de *x lei* mai mare cu *x lei* fata de pierderea fiscala stabilita de societate in suma de *x lei* .

Intrucat in anul.2009, societatea a inregistrat pierdere s-au aplicat prevederile art.18,alin.(2) si(3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, impozitul minim datorat fiind in suma de *x lei*, nefiind inregistrat in evidenta contabila.

Contribuabilul declara pentru anul 2009 suma de *x lei* cu titlu de impozit pe profit/minim conform declaratiilor trimestriale si declaratiei 101 privind impozitul pe profit depusa de contribuabil pentru anul 2009 la organul fiscal teritorial sub nr.x cu o diferenta mai mare de *x lei* fata de obligatia datorata de *x lei*.

e) In perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 pentru stabilirea rezultatului financiar, societatea a luat in considerare veniturile totale in suma *x lei* si cheltuielile totale de *x lei*, rezultand un profit contabil in suma de *x lei*, inregistreaza un impozit pe profit in suma de *x lei* si declara impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 in suma de *x lei*, cu o diferenta in minus de *x lei* fata de obligatia evidentiata, nerespectandu-se prevederile art.82, alin. (3) din O.G nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

La control a rezultat o pierdere contabila in suma de *lei* care a fost influentata cu cheltuieli nedeductibile fiscal in suma totala *x lei* a rezultat un profit impozabil in suma de *x lei*, mai mic cu *x lei* fata de profitul impozabil stabilit de societate in suma de *x lei* .

Profitul fiscal stabilit la control de *x lei*, conform art.26 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare acopera partial pierderea fiscala stabilita la control la finele anului 2009 in suma de *x lei* rezultand la data de 30.09.2010 faptul ca societatea mai are de recuperat in exercitiile urmatoare o pierdere fiscala de *x lei* (*x lei* – *x lei*).

Intrucat in anul.2010 (perioada ianuarie – septembrie 2010) , societatea a inregistrat pierdere s-au aplicat prevederile art.18,alin.(2) si(3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, cu aplicabilitate de la data de 01.05.2009, impozitul minim datorat fiind in suma de *x lei*, societatea inregistrand in evidenta contabila un impozit pe profit in suma de *x lei* si declarand pentru perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 un impozit pe profit in suma de *x lei*, mai mare cu suma de *x lei*.

f). In perioada 01.10.2010 – 31.12.2010, veniturile totale inregistrate de contribuabil luate in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt de *x lei* si cheltuielile totale de *x lei*, rezultand o pierdere contabila in suma de *x lei*, inregistrata in debitul contului bilantier 121 »profit sau pierdere» care a fost influentata cu cheltuieli nedeductibile fiscal de (-) *x lei* ((-) *x lei* -impozit pe profit si *x lei* –amenzi si penalitati) a rezultat ***o pierdere fiscala de x lei.***

La control a rezultat o pierdere contabila in suma de *x lei* care a fost influentata cu cheltuieli nedeductibile fiscal in suma totala *x lei* fiind stabilita o

pierdere fiscala in suma de x lei, mai mare cu x lei fata de pierderea fiscala stabilita de societate in suma de x lei .

Avand in vedere pierderea fiscala stabilita la control in suma de x lei societatea nu datoreaza impozit pe profit pentru perioada octombrie – decembrie 2010.

g) Pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2011, conform balantei de verificare incheiata la 31.12.2011, contribuabilul inregistreaza ***un profit contabil de x lei***, un impozit pe profit in suma de x lei si ***declara*** un impozit pe profit pentru anul 2011 in suma de ***x lei***, fara diferente fata de obligatia evidentiata, respectandu-se prevederile art.82, alin. (3) din O.G nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

La control a rezultat ***o pierdere contabila in suma de x lei*** care a fost influentata cu cheltuieli nedeductibile fiscal in suma totala x lei fiind stabilita ***o pierdere fiscala in suma de x lei*** , mai mare cu x lei fata de profitul fiscal stabilit de societate in suma de x lei .

Recapitulativ pentru perioada 01.01.2006-31.12.2011 situatia impozitului pe profit se prezinta astfel:

- x lei - impozit pe profit inregistrat
- x lei - impozit pe profit stabilit la control;
- x lei - impozit pe profit declarat
- (-) x lei – impozit pe profit suplimentar fata de declarat
- x lei – pierdere fiscala cumulativa stabilita la control

Pentru obligatiile suplimentare de plata stabilite la control s-au calculat **majorari de intarziere** in suma de **x lei** (anexa nr. 16) calculate pentru perioada 26.07.2006 - 25.01.2010, conform art. 94 alin.3 lit.f), art. 119 si art. 120 alin. (1) si alin.(7) din OG nr.92 /2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luand in considerare motivele invocate de petenta in contestatia formulata, constatarile organului de inspectie fiscala, precum si prevederile legale in vigoare la data verificarii, se retin urmatoarele:

SC X are sediul social in mun. x jud.Bacau, este inscrisa la Oficiul Registrului Comertului sub nr.x, are codul de inregistrare fiscala x, este inscrisa in Registrul Unic de Control sub numarul de inregistrare x si are ca activitate principala - “ Alte lucrari speciale de constructii” – cod CAEN – x.

1. Referitor la suma de x lei, reprezentand impozit pe veniturile din salarii.

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

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

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

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

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

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

- *art.44:*

(1) Delegarea poate fi dispusa pentru o perioada de cel mult 60 de zile si se poate prelungi, cu acordul salariatului, cu cel mult 60 de zile;

(2) Salariatul delegate are dreptul la plata cheltuielilor de transport de transport si cazare precum si la o indemnizatie de delegare, in conditiile prevazute de lege sau de contractul colectiv de munca.

- *art.46:*

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

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

- *art.47:*

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

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

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

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

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

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

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

Organele de inspectie fiscala vor avea in vedere perioadele de timp de delegare prevazute in contractele individuale si/sau colective de munca al salariatilor trimisi in strainatate si sumele platite cu titlu de indemnizatie de delegare de catre angajatorul roman.

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

In fapt, in urma verificarii drepturilor de personal acordate salariatilor, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada februarie 2008 – decembrie 2011, societatea a acordat personalului propriu delegat in Franta diurna peste limita celor 120 zile calendaristice pentru care se poate acorda o astfel de indemnizatie potrivit prevederilor art.44, alin 1 din Legea 53/2003 republicata privind Codul muncii, in suma totala de x lei evidentiat in contabilitate in contul 625” Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” , din care:

- anul 2008 x lei
- anul 2009 x lei

- anul 2010 x lei
- anul 2011 x lei

La baza stabilirii acestor drepturi de natura salariala peste limita celor 120 zile calendaristice pentru care se poate acorda o astfel de indemnizație, potrivit prevederilor art.44, alin 1 din Legea 53/2003 privind Codul muncii au stat ordinele de deplasare din care rezulta ca sumele inscrise in acestea cu titlu de diurna corespund cu cele inregistrate in balantele de verificare – cont bilantier 625 „Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari”.

Din datele inscrise in situatiile anexe nr.3 – 6 rezulta persoanele care au depasit anual 120 zile de delegare, luna in care s-a realizat depasirea si sumele aferente depasirii, din care exemplificam unele cazuri cum ar fi : in anul 2008: B cu depasire de 192 zile si venit de x lei, A, F, L si P cu depasire de 163 zile si venit de x lei/persoana etc.; in anul 2009 C, F si L cu depasiri de 113 zile si venit de x lei fiecare,etc; in anul 2010 B cu depasire de 213 zile si venit de x lei, C cu depasire de 185 zile si venit de x lei ,D cu depasire de 132 zile si venit de x lei ,etc.; in anul 2011 C, B, M cu depasire de 198 zile si venit de x lei fiecare, etc.

Pentru clarificarea acestei situatii in timpul controlului, respectiv in data de 28.03.2012, s-a solicitat nota explicativa administratorului x in conformitate prevederile art 94, alin (3), lit c) din OG 92/2003 republicata cu modificarile si completarile ulterioare, care la intrebarea: *„De ce unii angajati, in perioada februarie 2008 – decembrie 2011 au fost delegati in interes de serviciu in Franta, in cadrul unui an pe o perioada mai mare de 120 zile, contrar prevederilor art.44, alin 1 din Legea 53/2003 privind Codul muncii, beneficiind de indemnizatie de delegare pe toata durata delegarii, la control rezultand ca veniturile obținute de salariați peste perioada legal prevăzuta insumeaza x lei care conform art. 58 alin.1 din Legea nr.571/2003 sunt considerate venituri de natura salariala pentru care se datorează obligații la bugetul consolidat al statului constând in impozit pe venituri din salarii si contribuții sociale? „ a formulat urmatorul raspuns :” Nu recunosc ca venituri salariale aceste sume deoarece nici un articol din Codul fiscal nu interzice ca durata delegarii sa fie in limita a 120 zile calendaristice pe an si nici o alta prevedere legala nu stipuleaza faptul ca daca delegarea este mai mare de 120 zile pe an diurna acordata este venit salarial. Conform art. 55, alin.4 lit.g) din Codul fiscal diurna de delegare sau detasare nu se include in categoria veniturilor impozabile” .*

Argumentele invocate de administratorul societatii nu pot fi luate in considerare de organele de inspectie fiscala deoarece potrivit prevederilor art.55, alin 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal ;

(1) „Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani si/sau în natura obținute de o persoana fizica ce desfășoară o activitate în baza unul contract individual de munca sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se refera, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acorda, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporara de munca.”

Prin contestatia formulata, societatea sustine ca diurna obtinuta de angajati nefiind prevazuta in contractele individuale de munca, nu poate fi incadrata in veniturile de natura salariala supuse impozitarii conform art. 55 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal si pct.83 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

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

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

Referitor la durata delegarii petenta sustine ca, conform Codului Muncii delegarea unui angajat poate fi dispusa pentru o perioada de cel mult 60 de zile calendaristice in 12 luni si se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice, numai cu acordul salariatului, rezultand astfel ca perioadele succesive a cate 60 zile pot fi mai multe si fiecare perioada noua succesiva poate avea cate maximum 60 de zile calendaristice. Deci prelungirea delegarii se poate face pentru perioade succesive de maximum 60 zile, fara sa existe o limita a numarului de prelungiri. Pentru fiecare prelungire este inasa obligatoriu acordul salariatului, acord pe care societatea il detine.

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

In drept, sunt incidente prevederile art. 6, art.7, alin. (2) ,art. 15, art. 21, alin. (1), art. 23, alin. (1), (2) din OG nr. 92/2003 republicata privind codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, in care se precizeaza:

"ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

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

“ART. 7

Rolul activ

(2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz”.

“ART. 15

Eludarea legislaţiei fiscale

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

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

“ART 21

Creanţele fiscale

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

“ART. 23

Naşterea creanţelor şi obligaţiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanţă fiscală şi obligaţia fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naşte dreptul organului fiscal de a stabili şi a determina obligaţia fiscală datorată”.

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

"Art. 43

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

" Art. 44

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

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

In ceea ce priveste articolul 55, alin 4 lit. g) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, invocat in nota explicativa de administratorul societatii, acesta face intr-adevar referire la faptul ca: " [...] nu sunt incluse în veniturile salariale si nu sunt impozabile, în înţelesul impozitului pe venit: g) sumele primite de angajaţi

[...] pe perioada delegării și detașării în alta localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului. [...]”, însa având în vedere situația de fapt înregistrată, sumele care au fost considerate venituri de natura salariale și care sunt supuse impozitării se referă la cele acordate peste perioada maximă de 120 zile.

Asa cum s-a arătat anterior, Codul muncii *este legea care stabilește limita maximă pentru care se pot acorda salariile acestor drepturi bănești, iar ceea ce depășește această limită nu mai poate fi considerată diurna sau indemnizație de deplasare/detașare.*

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

În ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii determinat în urma recalculării veniturilor salariale, speței în cauză îi sunt aplicabile prevederile art. 57 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, astfel:

Art. 57 Determinarea impozitului pe venitul din salarii

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

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

a) la locul unde se afla 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 obligatorii aferente unei luni,...” .

Față de cele prezentate mai sus, pentru diferența de venituri salariale impozabile, stabilite suplimentar în suma de **x lei**, organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art. 55, art.56, art.57 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și ale OMFP nr.19/2005 privind aprobarea deducerilor personale lunare pentru contribuabilii care realizează venituri din salarii la funcția de bază, au procedat în mod legal la recalcularea impozitului pe veniturile din salarii, stabilind în sarcina petentei un impozit pe veniturile din salarii suplimentar de plată în suma de **x lei**, din care petenta contestă suma de **x lei**, motiv pentru care urmează a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere ca fiind neîntemeiată.

2. Referitor la suma totală de x lei, din care:

- **x lei - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator.**
- **x lei - contrib. individ. de asigurări soc. reținută de la asigurați**

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

În fapt, în perioada februarie 2008 – decembrie 2011, societatea a acordat personalului delegat în Franța indemnizații de diurna peste limita celor 120 zile calendaristice pentru care se poate acorda o astfel de indemnizație potrivit prevederilor art.44, alin 1 din Legea 53/2003 republicată privind Codul muncii, în suma totală de x lei evidențiate în contabilitate în contul 625” Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”.

În aceste condiții organele de inspecție fiscală, având în vedere perioadele de timp de delegare prevăzute în ordinele de deplasare emise pentru salariații trimisi în străinătate și sumele plătite cu titlu de “diurna” de către angajatorul român, au considerat că veniturile obținute de salariați peste limita a 120 de zile în suma totală de x lei, sunt venituri de natură salarială, asupra cărora au calculat contribuții sociale în suma totală de x lei, reprezentând contribuția la asigurările sociale datorată de angajator și respectiv contribuția reținută de la asigurați.

În drept, speței în cauză îi sunt incidente prevederile art. 5, alin 1, pct I, art.18, alin 1 , lit a) și b), alin 2 și 3 și art.23, alin 1 și art.24 din Legea 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale precum și ale art.6, alin. (1), pct.I , art.27, alin.(1), lit.a, b, alin. (2), (3), lit.a ,art.33, art.34 din Legea nr. 263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice unde se precizează:

“Art. 5

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

I. persoanele care desfășoară activități pe baza de contract individual de muncă și funcționarii publici .“

Art. 18*

(1) În sistemul public sunt contribuabili, după caz:

a) asigurații care datorează contribuții individuale de asigurări sociale;

b) angajatorii;

(2) Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt diferențiate în funcție de condițiile de muncă normale, deosebite sau speciale.

(3) Cotele de contribuții de asigurări sociale se aprobă anual prin legea bugetului asigurărilor sociale de stat”, după cum urmează:

- art.16, alin. (1) și (2) din Legea nr. 387/2007 bugetului asigurărilor sociale de stat pe **anul 2008:**

“Art.16

(1) În baza art. 18 alin. (2) și (3) din Legea nr. 19/2000 , cu modificările și completările ulterioare, pentru anul 2008 cotele de contribuție de asigurări sociale se stabilesc după cum urmează:

A. În perioada 1 ianuarie-30 noiembrie 2008:

a) pentru condiții normale de muncă 29%;

B. Începând cu 1 decembrie 2008:

a) pentru condiții normale de muncă 27,5%;

➤ art. 18 alin. (1) și (3) din Legea nr. 19/2009 bugetului asigurărilor sociale de stat pe **anul 2009:**

"Art. 18

(1) În baza prevederilor art. 18 alin. (2) și (3) din Legea nr. 19/2000, cu modificările și completările ulterioare, pentru anul 2009 cotele de contribuție de asigurări sociale se stabilesc după cum urmează:

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

“(3) Cotele prevăzute la alin. (1) și (2) se aplică începând cu veniturile aferente lunii februarie 2009”.

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

"Art. 18

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

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

Art. 24

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

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

Art.6

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

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

Art.27

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

a) asigurații care datorează contribuții individuale de asigurări sociale;

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

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

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

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

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

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

“Art.17

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

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

“Art.33

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

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

“Art. 34

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

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

În considerarea celor reținute la punctul 1 din motivarea prezentei decizii în sensul că sumele plătite propriilor angajați în străinătate sub denumirea de diurne și/sau indemnizații de deplasare reprezintă venituri de natură salarială care fac parte din fondul de salarii, societatea avea obligația să calculeze și să vireze către bugetele sociale aferente, corespunzător acestor venituri salariale eronat tratate de contestatoare ca reprezentând diurne, indemnizații de deplasare contribuția de

asigurari sociale datorata de angajator si respectiv contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit diferențele de contribuții sociale în sumă totală de x lei în temeiul actelor normative mai sus invocate, motiv pentru care urmeaza a se respinge contestația pentru acest capat de cerere ca fiind neîntemeiată.

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

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

In fapt, in perioada februarie 2008 – decembrie 2011, societatea a acordat personalului delegat in Franta indemnizatii de diurna peste limita celor 120 zile calendaristice pentru care se poate acorda o astfel de indemnizație potrivit prevederilor art.44, alin 1 din Legea 53/2003 republicata privind Codul muncii, in suma totala de x lei, suma care conform celor reținute la punctul 1 din motivarea prezentei decizii reprezintă venituri de natură salarială care fac parte din fondul de salarii, pentru care societatea avea obligația să calculeze și să vireze către bugetele sociale aferente, contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale

In drept, spetei in cauza pentru perioada 2008-2009, ii sunt aplicabile prevederile art.5, alin 1, lit a , art.7 , alin 1 si art.101, alin 1, lit a) si 2 din Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de munca si boli profesionale, care stipuleaza urmatoarele:

" Art. 5

(1) Sunt asigurate obligatoriu prin efectul prezentei legi :

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

" Art. 7

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

" Art. 101

(1) Baza lunara de calcul la care angajatorul datoreaza contributia de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale pentru persoanele prevazute la art. 5 si 7 o constituie:

a) suma veniturilor brute realizate lunar; [...]

(2) Cotele de contribuție datorate de angajatori în funcție de clasa de risc se stabilesc prin Legea bugetului asigurărilor sociale de stat și se aplică asupra bazei lunare de calcul prevăzute la alin. (1).

Astfel, Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul:

* 2008, nr. 387 din 31 decembrie 2007, precizează la art. 18:

“Cotele de contribuții datorate de angajatori în funcție de clasa de risc, potrivit Legii nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare, se stabilesc de la 0,4% la 2%, aplicate asupra sumei veniturilor brute realizate lunar.

* 2009, nr. 19 din 26 februarie 2009 precizează la art. 20 :

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

(2) Cotele prevăzute la alin. (1) se aplică începând cu veniturile aferente lunii februarie 2009 .

**** Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale a fost republicată (12 noiembrie 2009), dându-se textelor o nouă numerotare, fapt pentru care s-a dat în cauză pe perioada (2010-2011) și sunt aplicabile, prevederile art.5, alin 1, lit a , art.7 , alin 1, și art.80, alin 1, lit a), art. 82, alin. (1) ,art. 84, alin. (1) care stipulează următoarele:

" Art. 5

(1) Sunt asigurate obligatoriu prin efectul prezentei legi :

a) persoanele care desfășoară activități pe baza unui contract individual de muncă, indiferent de durata acestuia, precum și funcționarii publici;

" Art. 7

(1) Prevederile art. 5 sunt aplicabile și angajaților români care prestează muncă în străinătate din dispoziția angajatorilor români, în condițiile legii.

Art.80

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

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

Art.82

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

Art.84

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

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

“(1) Cotele de contribuții datorate de angajatori în funcție de clasa de risc, potrivit prevederilor Legii nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de

muncă și boli profesionale, republicată, se stabilesc de la 0,15% la 0,85%, aplicate asupra sumei veniturilor brute realizate lunar

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

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

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

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

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

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

- x lei - contrib. de asigurari pentru somaj datorata de angajator.
- x lei - contrib. Individ. de asig. de somaj retinuta de la asigurati.

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

În fapt, in perioada februarie 2008 – decembrie 2011, pentru suma totala de x lei platita personalului delegat in Franta cu titlu de “diurna”, peste limita celor 120 zile calendaristice pentru care se poate acorda o astfel de indemnizație potrivit prevederilor art.44, alin 1 din Legea 53/2003 republicata privind Codul muncii, suma care conform celor reținute la punctul 1 din motivarea prezentei decizii reprezintă venituri de natură salarială care fac parte din fondul de salarii, societatea nu a calculat si nu a virat contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator cat si de angajati.

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

“Art. 19

In sistemul asigurărilor pentru șomaj sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:

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

Art. 26*)

Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la bugetul asigurărilor pentru șomaj, a carei cota se aplica asupra sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj, conform art. 27 alin. (1), “ulterior modificat;

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

Art. 27*)

(1) Angajatorii au obligația de a reține și de a vira lunar contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj, a carei cota se aplica asupra bazei lunare de calcul, reprezentat de venitul brut realizat lunar, în situația persoanelor asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevăzute la art. 19. [...] ulterior modificat

Art.27*)

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

- Legea nr.387/2007 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2008, la art.17, alin. (1), lit.b si (2) prevede;

(1) În baza art. 29 din Legea nr. 76/2002 , cu modificările și completările ulterioare, ..., pentru anul 2008 se stabilesc următoarele cote ale contribuțiilor:[...]

b) contribuția individuală datorată la bugetul asigurărilor pentru șomaj conform art. 27 din Legea nr. 76/2002 , cu modificările și completările ulterioare, este de 0,5%;[...]

(2) Cotele prevăzute la alin. (1) se aplică începând cu veniturile aferente lunii ianuarie 2008 și, respectiv, cu cele aferente lunii decembrie 2008.

- Legea nr.19/2009 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2009 la art.19, alin.1, lit.a si lit.b si alin.2, prevede;

(1) În baza prevederilor art. 29 din Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și

completările ulterioare, și ale art. 7 din Legea nr. 200/2006, cu modificările ulterioare, pentru anul 2009 se stabilesc următoarele cote ale contribuțiilor :

a) contribuția datorată de angajatori la bugetul asigurărilor pentru șomaj este de 0,5%; "[...]

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

(2) Cotele prevăzute la alin. (1) se aplică începând cu veniturile aferente lunii februarie 2009."

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

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

a) contribuția datorată de angajatori la bugetul asigurărilor pentru șomaj este de 0,5%;

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

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

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

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

a) contribuția datorată de angajatori la bugetul asigurărilor pentru șomaj este de 0,5%;

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

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

În concluzie, urmare a retratării diurnei peste limita maximă pentru care se poate acorda și având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina societății obligația de plată în suma totală de x lei, din care: x lei - contrib. de asigurări pentru șomaj datorată de angajator și x lei - contrib. Individ. de asig. de șomaj reținută de la asigurați, motiv pentru care urmează a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere ca fiind neintentemeiată.

5. Referitor la suma de x lei, reprezentând contribuția angajatorului pentru fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale.

Cauza supusă soluționării Direcției generale a finanțelor publice Bacău, prin biroul de soluționare a contestațiilor este dacă societatea datorează la bugetul asigurărilor sociale de stat suma de x lei, reprezentând contribuția angajatorului pentru fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale aferente sumelor plătite angajaților în străinătate cu titlu de diurna sau/și indemnizații de deplasare, în condițiile în care sumele plătite în străinătate reprezintă venituri de natură salarială care fac parte din fondul de salarii.

În fapt, pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2011 contribuabilul evidențiază în contabilitate o contribuție de x lei, declarând la bugetul de stat suma de x lei, cu o diferență în minus de x lei, contrar prevederilor art. 82, alin. (3) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, în care se precizează:

(3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit.

Totodată, potrivit Circularei MFP-ANAF-Direcția de Metodologie și Proceduri pentru Inspectia Fiscală nr.x înregistrată la DGFP-ACF Bacău sub nr.x unde se stipulează:

” În cazul în care, în urma transmiterii avizului de inspectie fiscală contribuabilul nu procedează, în termenul precizat în Aviz, la clarificarea situației cuprinsă în evidența pe platitor și nici nu depune declarații rectificative pentru sumele nedeclarate sau declarate eronat pentru perioada supusă controlului, sumele constatate de inspectie fiscală ca fiind neconforme cu cele declarate, vor fi considerate sume suplimentare stabilite de inspectia fiscală și vor fi cuprinse în constatările din raportul de inspectie fiscală, chiar dacă aceste sume se regăsesc înregistrate în evidența contabilă. Organele de inspectie fiscală, după întocmirea ” Raportului de inspectie fiscală ” vor emite ”Decizia de impunere privind sumele suplimentare stabilite de inspectia fiscală ”.

În acest context, potrivit art.85, alin. (1), lit.a) și art. 94, alin. (3), lit.b, lit.e din OG 92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, sumele constatate de inspectie fiscală ca fiind neconforme cu cele declarate sunt considerate sume suplimentare, în suma de x lei.

În urma verificării drepturilor de personal acordate salariaților, organele de inspectie fiscală constată faptul că în perioada februarie 2008 – decembrie 2011, personalului delegat în Franța, i s-a acordat diurna peste limita celor 120 zile calendaristice pentru care se poate acorda o astfel de indemnizație potrivit prevederilor art.44, alin 1 din Legea 53/2003 republicată privind Codul muncii în suma totală de x

lei (conform situatiilor anexe nr.3 – 6), suma care conform celor reținute la punctul 1 din motivarea prezentei decizii reprezintă venituri de natură salarială care fac parte din fondul de salarii, societatea nu a calculat și nu a virat contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator cât și de angajați.

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

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

Ulterior modificat

“ART.7

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

Potrivit prevederilor art.17, alin.(1), lit.d și (2) din Legea nr. 387/2007 bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2008:

(1) În baza, și a art. 7 din Legea nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările ulterioare, pentru anul 2008 se stabilesc următoarele cote ale contribuțiilor:

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

Facem precizarea ca aceeași cota de 0,25% este prevăzută și prin art. 19 alin. (1), lit.d și alin.(2) din Legea nr. 19/2009 bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2009, art. 19, alin. (1), lit.d, alin. (2) din Legea nr. 12 /2010 bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2010 și art. 18, alin. (1), lit.d, alin. (2) din Legea nr. 287/2010 bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2011.

În consecință, având în vedere cele reținute la punctul 1 din motivarea prezentei decizii în sensul că sumele plătite propriilor angajați în străinătate sub denumirea de diurne și/sau indemnizații de delegare peste limita legală, reprezintă venituri de natură salarială care fac parte din fondul de salarii și întrucât societatea nu a calculat și nu a virat către bugetul statului **contribuția datorată de angajator la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale**, corespunzător acestor venituri salariale, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății diferența suplimentară de plată în suma de **x lei**, motiv pentru care urmează a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere ca fiind neîntemeiată.

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

- *x lei - contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator.*
- *x lei - contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati.*

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

In fapt, in perioada februarie 2008 – decembrie 2011, societatea a acordat personalului delegat in Franta indemnizatii de diurna peste limita celor 120 zile calendaristice pentru care se poate acorda o astfel de indemnizație, potrivit prevederilor art.44, alin 1 din Legea 53/2003 republicata privind Codul muncii, in suma totala de x lei, suma care conform celor reținute la punctul 1 din motivarea prezentei decizii reprezintă venituri de natură salarială care fac parte din fondul de salarii, drept pentru care societatea datorează obligații la bugetul consolidat al statului constând in contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajatori si respectiv contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati.

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

Art. 258*)

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

Ulterior modificat

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

*) Legea nr. 388 /2007 bugetului de stat pe anul 2008, art.9, alin. (3),lit.a, alin. (4) stipuleaza:

“Pentru anul 2008 cotele de contribuții pentru asigurările de sănătate, prevăzute de Legea nr. 95/2006, cu modificările și completările ulterioare, se stabilesc astfel:

a) 5,5% începând cu 1 ianuarie 2008 și 5,2% începând cu 1 decembrie 2008, pentru cota prevăzută la art. 258 din Legea nr. 95/2006 cu modificările și completările ulterioare;

(4) Cotele prevăzute la alin. (3) se aplică începând cu drepturile salariale aferente lunilor ianuarie, iulie, respectiv decembrie 2008.

Conform art. 1 alin. (1) lit. b) și alin. (2) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 226/2008, pentru anul 2009, cota datorată de angajatori, prevăzută la art. 258 din Legea nr. 95/2006, cu modificările și completările ulterioare, se stabilește la 5,2% începând cu veniturile aferente lunii ianuarie 2009.

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

“ART.7

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

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

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

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

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

" Art. 257*)

- ***Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții banesti lunare pentru asigurările de sanatate, cu exceptia persoanelor prevazute la art. 213 alin. (1).***
- ***Contributia lunara a persoanei asigurate se stabileste sub forma unei cote de 5,5%, care se aplica asupra:***
- ***veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit;***

*) Legea nr. 388 /2007 bugetului de stat pe anul 2008, art.9, alin. (3),lit.b, alin. (4) stipulează:

“Pentru anul 2008 cotele de contribuții pentru asigurările de sănătate, prevăzute de Legea nr. 95/2006, cu modificările și completările ulterioare, se stabilesc astfel:

b) 5,5% începând cu 1 iulie 2008 pentru cota prevăzută la art. 257 din Legea nr. 95/2006 , cu modificările și completările ulterioare.

(4) Cotele prevăzute la alin. (3) se aplică începând cu drepturile salariale aferente lunii iulie 2008.

Conform art. 1 alin. (1) lit. a) si alin. (2) din Ordonanta de Urgenta a Guvernului nr. 226/2008, pentru anul 2009, cota datorata de angajat, prevazuta la art. 257 din Legea nr. 95/2006, cu modificarile si completarile ulterioare, se stabileste la 5,5% începând cu veniturile aferente lunii ianuarie 2009.”

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

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

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

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

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

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

În considerarea celor reținute la punctul 1 din motivarea prezentei decizii în sensul că sumele plătite propriilor angajați în străinătate sub denumirea de diurne și/sau indemnizații de deplasare reprezintă venituri de natură salarială care fac parte din fondul de salarii societatea avea obligația să calculeze și să vireze către bugetele sociale aferente, contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator si respectiv contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati corespunzător acestor venituri salariale, eronat tratate de contestatoare ca reprezentând diurne, indemnizații de deplasare.

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

7. Referitor la contributia pt. conced. si indemnizatii de la pers. Jurid. sau fizice. in suma de x lei.

În fapt, in perioada februarie 2008 – decembrie 2011, pentru suma totala de x lei platita personalului delegat in Franta cu titlu de “diurna”, peste limita celor 120 zile calendaristice pentru care se poate acorda o astfel de indemnizație potrivit prevederilor art.44, alin 1 din Legea 53/2003 republicata privind Codul muncii, suma care conform celor reținute la punctul 1 din motivarea prezentei decizii reprezintă venituri de natură salarială care fac parte din fondul de salarii, societatea nu a calculat si nu a virat contributia de asigurari pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice.

Pentru perioada **01.01.2006 – 31.12.2011** contribuabilul evidentiaza in contabilitate o contributie **x lei**, declarand la bugetul de stat suma de **x lei**, mai putin cu **x lei**, contrar prevederilor art. 82, alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare si a Circularei MFP-ANAF-Directia de Metodologie si Proceduri pentru Inspectia Fiscala nr.x inregistrata la DGFP-ACF Bacau sub nr.x si nr.x (citate la pct.5 din prezenta decizie).

In urma inspectiei fiscale, contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice este in suma de x lei mai mare cu x lei fata de contributia evidentiata de societate si mai mare cu **x lei** fata de contributia declarata in suma de x lei.

Precizam ca din suma totala suplimentara stabilita la control de x lei, petenta contesta suma de x lei.

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

“ Art 1

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

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

Art. 5

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

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

“Art. 6

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

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

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

8. Referitor la suma de (-)x lei, reprezentand impozit pe profit.

Cauza supusă soluționării Direcției generale a finanțelor publice Bacău, prin biroul de soluționare a contestațiilor este dacă in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la diminuarea impozitului pe profit pentru intreaga perioada verificata cu suma de x lei, in conditiile in care societatea a inregistrat si declarat eronat impozitul pe profit datorat, nerespectand prevederile art.82, alin. (3) din O.G nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

In fapt, SC X in perioada februarie 2008 – decembrie 2011 a acordat personalului delegat in Franta diurna peste limita celor 120 zile calendaristice pentru care se poate acorda o astfel de indemnizație, potrivit prevederilor art.44, alin 1 din Legea 53/2003 republicata privind Codul muncii, in suma totala de x lei evidentiat in contabilitate in contul 625” Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” pentru care la control au fost stabilite cheltuieli deductibile cu protectia sociala in suma totala de x lei, reprezentand CAS angajator, fond accidente, fond somaj angajator, fond garantare creante salariale, fond sanatate angajator si contributiile concedii si indemnizatii datorate de persoane fizice sau juridice.

Prin contestatia formulata, societatea sustine ca in perioada ianuarie 2008-decembrie 2011 pentru care organele de inspectie fiscala au emis decizia de impunere nr.x cu semnul minus pentru suma de x lei, societatea a realizat profit impozabil, inregistrand impozitul aferent, pe care l-a si achitat la bugetul statului, in timp ce pentru aceeasi perioada controlul a stabilit la data de 31.12.2011 o pierdere fiscala de recuperat in anii precedenti in suma totala de x lei, ca urmare a majorarii cheltuielilor deductibile pentru perioada ianuarie 2008-decembrie 2011 cu suma totala de x lei ce reprezinta cheltuieli cu protectia sociala, ca urmare a

recalculării drepturilor salariale și obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat aferente veniturilor acordate sub formă de diurna pentru perioadele ce au depășit 120 zile anual pe fiecare persoană delegată în interes de serviciu în străinătate.

Totodată, societatea susține că:” în ce privește pierderea fiscală de x lei cât și impozitul pe profit de (-)x lei, acestea sunt rezultatul unor interpretări eronate a legislației fiscale de către organele de control fiscal”.

In drept, speței în cauză îi sunt incidente prevederile art.19, alin.(1) și ale art.21 alin.4, lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în care se precizează:

- art.19, alin.(1)

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

- art.21 alin.4

Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) „cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.”

De asemenea, speței în cauză îi sunt aplicabile și prevederile din secțiunea 7, reguli de evaluare, cap. 7.4, pct.155 din OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene precum și cele din secțiunea 8, reguli de evaluare, pct.191 din OMFP 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în care se precizează:

- pct.155 din OMFP 1752/2005

“Contabilitatea decontărilor cu personalul cuprinde drepturile salariale, sporurile, adăsurile, premiile din fondul de salarii, indemnizațiile pentru concediile de odihnă, precum și cele pentru incapacitate temporară de muncă plătite din fondul de salarii și alte drepturi în bani și/sau în natură datorate de entitate personalului pentru munca prestată”.

- pct.191 din OMFP 3055/2009

“Contabilitatea decontărilor cu personalul cuprinde drepturile salariale, sporurile, adăsurile, premiile din fondul de salarii, indemnizațiile pentru concediile de odihnă, precum și cele pentru incapacitate temporară de muncă plătite din fondul de salarii, primele reprezentând participarea personalului la profit acordate potrivit legii și alte drepturi în bani și/sau în natură datorate de entitate personalului pentru munca prestată”.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, s-au reținut următoarele:

a) Pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2006, conform balantei de verificare incheiata la 31.12.2006, contribuabilul *inregistreaza* un profit contabil de x lei (anexa nr.7) *un impozit pe profit in suma de x lei* si **declara** prin declaratiile trimestriale (100) si declaratia anuala „privind impozitul pe profit „(101) ***un impozit pe profit pentru anul 2006 in suma de x lei*** cu o diferenta in minus de x lei fata de obligatia evidentiata.

In urma inspectiei fiscale impozitul pe profit rezultat este de x lei, mai mare cu x lei fata de impozitul pe profit inregistrat de societate, diferenta datorata unor erori de calcul in stabilirea impozitului datorat deoarece la baza impozabila de x lei (x lei profitul net contabil + x lei cheltuieli nedeductibile cu impozitul pe profit), identica cu cea stabilita de contribuabil, prin ponderarea cu cota de 16 % rezulta un impozit de x lei si nu x lei.

Impozitul pe profit stabilit la control este de x lei , mai mare cu **x lei** fata de obligatia declarata in suma totala de x lei, societatea nerespectand prevederile art. 17 din Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, art.82, alin. (3) din O.G nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare si a Circularei MFP-ANAF-Directia de Metodologie si Proceduri pentru Inspectia Fiscala nr.x inregistrata la DGFP-ACF Bacau sub nr.x si nr.x (citate la pct.5 din prezenta decizie).

b) Pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2007, conform balantei de verificare incheiata la 31.12.2007, contribuabilul inregistreaza o pierdere contabila de x lei, inregistreaza un impozit pe profit in suma de x lei si **declara pentru anul 2007** prin declaratia „privind impozitul pe profit „(101) inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x un impozit pe profit in suma de x **lei** cu o diferenta mai mare cu x lei fata de obligatia evidentiata, nerespectandu-se prevederile art.82, alin. (3) din O.G nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si a Circularei MFP-ANAF-Directia de Metodologie si Proceduri pentru Inspectia Fiscala nr.x inregistrata la DGFP-ACF Bacau sub nr.x si nr.x (citate la pct.5 din prezenta decizie).

In urma inspectiei fiscale impozitul pe profit rezultat este de x lei, acelasi cu impozitul pe profit inregistrat de societate insa mai mic cu **(-)x lei** fata de obligatia declarata in suma totala de x lei.

In acest context, potrivit art.85, alin. (1), lit.a) si art. 94, alin. (3), lit.b, lit.e din OG 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, sumele constatate de inspectie fiscala ca fiind neconforme cu cele declarate sunt considerate sume suplimentare, in speta suma de **(-) x lei**.

c) Pentru perioada 01.01.2008 – 31.12.2008, conform balantei de verificare incheiata la 31.12.2008, contribuabilul inregistreaza un profit contabil de x lei, inregistreaza un impozit pe profit in suma de x lei si declara prin declaratiile trimestriale (100) si declaratia anuala „privind impozitul pe profit „(101) inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr.x un impozit pe profit pentru anul 2008 in suma de **x lei**, cu o diferenta in minus de x lei fata de obligatia

evidentiata, nerespectandu-se prevederile art.82, alin. (3) din O.G nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si a Circularei MFP-ANAF-Directia de Metodologie si Proceduri pentru Inspectia Fiscala nr.x inregistrata la DGFP-ACF Bacau sub nr.x(citate la pct.5 din prezenta decizie).

La control, ca urmare a recalcularii drepturilor salariale si obligatiilor fiscale datorate bugetului general consolidat aferente veniturilor acordate sub forma de diurna pentru perioadele ce au depasit 120 zile anual pe fiecare persoana delegata in interes de serviciu in strainatate a rezultat o pierdere contabila in suma de x lei care a fost influentata cu cheltuieli nedeductibile fiscal in suma totala x lei fiind stabilit un profit impozabil in suma de x lei mai mic cu x lei fata de profitul impozabil stabilit de societate in suma de x lei .

Prin urmare pentru profitul impozabil stabilit la control pentru suma de x lei s-a calculat un impozit pe profit in suma de x care este mai mic cu x lei fata de impozitul pe profit inregistrat de societate (x lei) si mai mic cu **x lei** fata de impozitul pe profit declarat de **x lei**.

d) In perioada 01.01.2009 – 31.12.2009 pentru stabilirea rezultatului financiar, societatea a luat in considerare veniturile totale in suma x lei si cheltuielile totale de x lei, rezultand o pierdere contabila in suma de **x lei** inregistrata de unitate in debitul contului bilantier 121»profit sau pierdere», care nefiind influentata cu cheltuieli nedeductibile fiscal s-a constituit si in pierdere fiscala.

La control ca urmare a recalcularii drepturilor salariale si obligatiilor fiscale datorate bugetului general consolidat aferente veniturilor acordate sub forma de diurna pentru perioadele ce au depasit 120 zile anual pe fiecare persoana delegata in interes de serviciu in strainatate, a rezultat o pierdere contabila in suma de x care a fost influentata cu cheltuieli nedeductibile fiscal in suma totala x lei fiind stabilita o pierdere fiscala in suma de **x lei** mai mare cu **x lei** fata de pierderea fiscala stabilita de societate in suma de x lei .

Intrucat in anul.2009, societatea a inregistrat pierdere s-au aplicat prevederile art.18,alin.(2) si(3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, impozitul minim datorat fiind in suma de x lei si nu a fost inregistrat in evidenta contabila.

Contribuabilul declara pentru anul 2009 suma de x lei cu titlu de impozit pe profit/minim conform declaratiilor trimestriale si declaratiei 101 privind impozitul pe profit depusa de contribuabil pentru anul 2009 la organul fiscal teritorial sub nr.x cu o diferenta mai mare de **x lei** fata de obligatia datorata de x lei.

e) In perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 pentru stabilirea rezultatului financiar, societatea a luat in considerare venituri totale in suma x lei si cheltuielile totale de x lei, rezultand un profit contabil in suma de **x lei**, inregistreaza un impozit pe profit in suma de x lei si declara impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 in suma de **x lei**, cu o diferenta in minus

de x lei fata de obligatia evidentiata, nerespectandu-se prevederile art.82, alin. (3) din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si a Circularei MFP-ANAF-Directia de Metodologie si Proceduri pentru inspectia Fiscala nr.x inregistrata la DGFP-ACF Bacau sub nr x (citate la pct.5 din prezenta decizie).

La control a rezultat o pierdere contabila in suma de x care a fost influentata cu cheltuieli nedeductibile fiscal in suma totala x lei fiind stabilit un profit impozabil in suma de **x lei** mai mic cu **x lei** fata de profitul impozabil stabilit de societate in suma de **x lei** .

Profitul fiscal stabilit la control de x lei, conform art.26 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare acopera partial pierderea fiscala stabilita la control la finele anului 2009 in suma de x lei rezultand la data de 30.09.2010 faptul ca societatea mai are de recuperat in exercitiile urmatoare o pierdere fiscala de **x lei** (x lei – x lei).

Intrucat in anul.2010 (perioada ianuarie – septembrie 2010), societatea a inregistrat pierdere s-au aplicat prevederile art.18,alin.(2) si(3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, cu aplicabilitate de la data de 01.05.2009, impozitul minim datorat fiind in suma de **x lei**, societatea inregistrand in evidenta contabila un impozit pe profit in suma de x lei si declarand pentru perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 un impozit pe profit in suma de **x lei**, mai mult cu **x lei**.

f). In perioada 01.10.2010 – 31.12.2010, veniturile totale inregistrate de contribuabil luate in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt de x lei si cheltuielile totale de x lei, rezultand o pierdere contabila in suma de **x lei**, inregistrata in debitul contului bilantier 121 »profit sau pierdere » care influentata cu cheltuielile nedeductibile fiscal de (-) x lei ((-) x lei -impozit pe profit si x lei – amenzi si penalitati) a rezultat **o pierdere fiscala de x lei**.

La control a rezultat o pierdere contabila in suma de **x lei** care a fost influentata cu cheltuielile nedeductibile fiscal in suma totala x lei stabilindu-se o **pierdere fiscala in suma de x lei**, mai mare cu x lei fata de pierderea fiscala stabilita de societate in suma de x lei .

Conform evidentei contabile intocmite pentru perioada 01.10.2010-31.12.2010 societatea inregistreaza un impozit pe profit de (-) x lei si declara prin declaratia „privind impozitul pe profit „(101) aferenta acestei perioade inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x un impozit pe profit in suma de **x lei**, rezultand o diferenta de (-)x lei suma neconforma cu cea declarata, contrar prevederilor art.82, alin. (3) din O.G nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si a Circularei MFP-ANAF-Directia de Metodologie si Proceduri pentru inspectia Fiscala nr.x inregistrata la DGFP-ACF Bacau sub nr.x

Avand in vedere pierderea fiscala stabilita la control in suma de x lei societatea nu datoreaza impozit pe profit pentru perioada octombrie – decembrie 2010.

g) Pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2011, conform balantei de verificare incheiata la 31.12.2011, contribuabilul inregistreaza ***un profit contabil de x lei***, un impozit pe profit in suma de x lei si *declara* un impozit pe profit pentru anul 2011 in suma de **x lei** fara diferente fata de obligatia evidentiata, respectandu-se prevederile art.82, alin. (3) din O.G nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

La control a rezultat ***o pierdere contabila in suma de x lei*** care a fost influentata cu cheltuielile nedeductibile fiscal in suma totala x lei fiind stabilita ***o pierdere fiscala in suma de x lei***, mai mare cu x lei fata de profitul fiscal stabilit de societate in suma de x lei.

Astfel, pentru perioada 01.01.2006-31.12.2011 situatia impozitului pe profit se prezinta astfel:

- x lei - impozit pe profit inregistrat
- x lei - impozit pe profit stabilit la control;
- x lei - impozit pe profit declarat
- (-) x lei – impozit pe profit suplimentar fata de declarat
- x lei – pierdere fiscala cumulativa stabilita la control

In concluzie, ca urmare a stabilirii de cheltuieli deductibile cu protectia sociala in suma totala de x lei (prezentate in anexa nr.14 la raportul de inspectie fiscala) reprezentand CAS angajator, fond accidente, fond somaj angajator, fond garantare creante salariale, fond sanatate angajator si contributi concedii si indemnizatii datorate de persoane fizice sau juridice, rezultate in urma recalcularii drepturilor salariale si obligatiilor fiscale datorate bugetului general consolidat, aferente veniturilor acordate sub forma de diurna pentru perioadele ce au depasit 120 zile anual pe fiecare persoana delegata in interes de serviciu in strainatate, organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit pierderea fiscala de x lei cat si impozitul pe profit de (-)x lei.

9. Referitor la suma de x lei, reprezentand accesorii aferente contributiilor sociale, impozitului pe venit si impozitului pe profit.

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr.x, organele de inspectie au stabilit accesorii aferente contributiilor sociale, impozitului pe venit, impozitului pe profit si tva in suma totala de x lei, din care petenta contesta suma de x lei.

Suma totala contestata de x lei, se compune din:

- x lei – accesorii stabilite prin decizia de impunere
- x lei – accesorii fara obiect.

a. Referitor la suma de x lei, se retine:

Cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice Bacau este daca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina

petentei accesorii in suma totala de x lei, aferente contributiilor sociale, impozitului pe venit si impozitului pe profit, stabilite prin decizia de impunere nr.x, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr.x.

In ceea ce privește suma de x lei, reprezentand accesorii aferente contributiilor sociale, impozitului pe venit si impozitului pe profit(din care: x – majorari de intarziere si x lei – penalitati), se reține faptul că stabilirea de majorări si penalitati de întârziere reprezintă măsuri accesorii în raport cu debitul conform principiului de drept "accesoriul urmeaza principalul".

Referitor la stabilirea majorărilor si penalitatilor de întârziere, spetei in cauza ii sunt aplicabile prevederile art.119 alin.1, art.120 alin.1, art.120¹, alin.1 si alin.2, lit.c din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

- art.119, alin.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 , alin.1.

“Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

- art.120¹, alin.1.

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

- art.120¹, alin.2, litc.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

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

Având în vedere faptul că, urmarea soluționării contestației s-a menținut în sarcina societății ca fiind datorat debitul privind impozitul pe venit in suma de x lei si debitul privind contributiile sociale în sumă de x lei, iar prin contestația formulată societatea nu prezintă argumente împotriva modului de calcul al majorărilor si penalitatilor de întârziere, aceasta datorează și accesoriiile aferente impozitul pe venit in suma de x lei (x lei – majorari de intarziere si x lei – penalitati), aferente contributiilor sociale in suma totala de x lei (x lei - majorari de intarziere si x lei – penalitati) precum si accesoriiile aferente impozitului pe profit in suma de x lei, reprezentând masuri accesorii în raport cu debitul stabilit suplimentar în sarcina sa, motiv pentru care se va respinge contestația ca fiind neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

b. Referitor la suma de x lei, reprezentand majorari de intarziere/dobanzi aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator se retine:

Cauza supusa solutionarii este daca Directia generala a finantelor publice Bacau, prin biroul de solutionare a contestatiilor se poate pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care această sumă nu a fost stabilită în sarcina societății prin Decizia de impunere nr.x contestată.

În fapt, societatea contestă Decizia de impunere nr. x emisă în baza Raportului de inspecție nr.x, respectiv sumă de **x lei**, reprezentand majorari de intarziere/dobanzi aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator.

Prin Decizia de impunere nr.x emisă în baza Raportului de inspecție nr.x, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății majorari de intarziere/dobanzi aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator in suma de x lei.

În drept, spetei in cauza ii sunt incidente prevederile art.206 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

“(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, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

Pct.11.1 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat sau dacă prin reluarea procedurii administrative, luându-se act de soluția pronunțată de instanța penală, se constată că cererea rămâne lipsită de obiect;”

Din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține faptul că deși prin Raportul de inspecție fiscală nr. x care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.x , organele de inspecție fiscală au stabilit in sarcina societatii majorari de intarziere/dobanzi aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator in suma de x lei, SC X Bacau contestă majorari de intarziere/dobanzi aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator in suma de x lei , astfel că diferența de sumă de x lei, nu a fost stabilită prin titlul de creanță contestat.

Prin urmare, față de prevederile legale menționate mai sus, se va respinge ca fiind fără obiect contestația formulată de SC X Bacau pentru suma de **x lei** reprezentand majorari de intarziere/dobanzi aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator.

Referitor la solicitarea petentei privind suspendarea executarii actului administrativ fiscal pana la solutionarea contestatiei, facem precizarea ca intrucat contestatia a fost solutionata prin decizia de solutionare nr. _____ , cererea petentei ramane fara obiect.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor art.art.23 alin(2) si art.24, alin (2) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale, art.44, alin 1 din Legea 53/2003 republicata privind Codul muncii ,art.6, alin. (1), pct.I , art.27, alin.(1), lit.a, b, alin. (2), (3), lit.a ,art.33, art.34 din Legea nr. 263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice, art.5, alin 1, lit a , art.7 , alin 1 si art.101, alin 1, lit a) si 2 din Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de munca si boli profesionale, art. 19, lit.a, art. 26 si art. 27* din Legea 76/2002 privind sistemul asigurarilor pentru somaj si stimularea ocuparii fortei de munca, art.7*, alin. 1 din Legea nr. 200/2006, art. 258 alin 1 si 2 ulterior modificat si ale art. 257 alin 1 si 2 din Legea 95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii cu modificarile si completarile ulterioare, art.1, alin 1, lit a) si art.6, alin 1 si 2 din OUG 158/2005, privind concediile si indemnizatiile de asigurari sociale de sanatate, aprobata prin Legea nr. 399 din 30 octombrie 2006, art.19, alin.1 art.21, alin.4, art. 57 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, art. 6, art.7, alin. (2) ,art. 15, art. 21, alin. (1), art. 23, alin. (1) si (2) art. art.119 alin.1, art.120 alin.1, art.120^1, alin.1 si alin.2, lit.c si art.217 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare, propunem:

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de **SC X Bacau** pentru suma de **x lei**, reprezentand:

- *x lei - contributia de asigurari sociale datorata de angajator.*
- *x lei - majorari/dobanzi de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator.*
- *x lei - penalitati de intarzierea ferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator.*
- *x - contrib. individ. de asigurari soc. retinuta de la asigurati.*
- *x lei - majorari/dobanzi de intarziere aferente contrib. individ. de asigurari soc. retinuta de la asigurati.*
- *x lei - penalitati de intarziere aferente contrib. individ. de asigurari soc. retinuta de la asigurati.*
- *x lei - contributia pentru accidente de munca si boli profesionale.*

- x lei - majorari/dobanzi de intarziere aferente contributiei pentru accidente de munca si boli profesionale.
- x lei - penalitati de intarziere aferente contributiei pentru accidente de munca si boli profesionale.
- x lei - *contrib. de asigurari pentru somaj datorata de angajator.*
- x lei - majorari/dobanzi de intarziere aferente contrib. de asigurari pentru somaj datorata de angajator.
- x lei - penalitati de intarziere aferente contrib. de asigurari pentru somaj datorata de angajator.
- x lei - *contrib. Individ. de asig. de somaj retinuta de la asigurati.*
- x lei - majorari/dobanzi de intarziere aferente contrib. Individ. de asig. de somaj retinuta de la asigurati.
- x lei - penalitati de intarziere aferente contrib. Individ. de asig. de somaj retinuta de la asigurati.
- x lei - *contrib. angajator pt. fd de garantare la plata creantelor sociale.*
- x lei - majorari/dobanzi de intarziere aferente contrib. angajator pt. fd de garantare la plata creantelor sociale.
- x lei - penalitati de intarziere aferente contrib. angajator pt. fd de garantare la plata creantelor sociale.
- x lei - *contributia de asigurari de sanatate datorata de angajator.*
- x lei - majorari/dobanzi de intarziere aferente contributiei de asigurari de sanatate datorata de angajator.
- x lei - penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari de sanatate datorata de angajator.
- x lei - *contributia de asigurari de sanatate retinuta de la asigurati.*
- x lei - majorari/dobanzi de intarziere aferente contributiei de asigurari de sanatate retinuta de la asigurati.
- x lei - penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari de sanatate retinuta de la asigurati.
- x lei - contrib. pt. conced. si indemnizatii de la pers. Jurid. sau fizice
- x lei - majorari/dobanzi de intarziere aferente contrib. pt. conced. si indemnizatii de la pers. Jurid. sau fizice.
- x lei - penalitati de intarziere aferente contrib. pt. conced. si indemnizatii de la pers. Jurid. sau fizice.
- x lei - impozit pe veniturile din salarii
- x lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii.
- x lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii.
- x lei - majorari/dobanzi de intarziere impozit profit.

2. Respingerea ca fiind fara obiect a contestatiei formulate de **SC X Bacau** pentru suma de **x lei**, reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente contrib. de asigurari pentru somaj datorata de angajator.

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