



Ministerul Finanțelor Publice
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului Maramureș
Biroul Solutionarea Contestatiilor



Decizia nr. 687 din 07.10.2010 privind solutionarea contestatiei formulate de **SC X SRL**, cu domiciliul fiscal in loc. B, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice sub nr...../25.06.2010 si reinregistrata sub nr..../07.07.2010

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de catre Activitatea de Inspectie Fiscala prin adresa nr...../02.07.2010, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice sub nr...../07.07.2010 asupra contestatiei depuse de SC X SRL impotriva deciziei de impunere nr./13.05.2010 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala in baza raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 12.05.2010.

Contestatia are ca obiect suma totala de lei, reprezentand:

- lei - impozit pe profit;
- lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – taxa pe valoarea adaugata;
- lei - impozit pe veniturile din salarii;
- lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- lei - contributi reprezentand asigurari sociale,asigurari sociale de somaj, asigurari sociale de sanatate, datorate de angajator si de asigurati, contributia pentru concedii si indemnizatii, contributia pentru accidente de munca si boli profesionale, contributia angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- lei - majorari de intarziere aferente.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata,

Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, SC X SRL solicita admiterea acesteia si anulara actelor administrative fiscale atacate, motivand urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala au retinut ca inregistrarea in contabilitate a cheltuielilor reprezentand diurna a fost facuta in lipsa unui document justificativ deoarece in contractele individuale de munca incheiate intre angajator si salariatii detasati in I, inregistrate la ITM, nu este prevazuta clauza acordarii de catre angajator salariatilor, a unor indemnizatii de delegare/detasare pentru munca prestata in strainatate, asa cum este prevazut de Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, cu modificarile si completarile ulterioare desi societatea le-a pus la dispozitie inscrisurile denumite "Note de detasare", care reprezinta acte aditionale la contractele individuale de munca si in care se face referire la perioada in care s-a convenit detasarea, drepturile si obligatiile partilor pe perioada detasarii etc.

Aceste acte aditionale au fost intocmite si inregistrate in scopul respectarii normelor legale din domeniul muncii.

Chiar daca pentru perioada 01.10.2008 – 31.12.2008 nu ar exista acte aditionale la contractele individuale de munca, inregistrate la Inspectoratul Teritorial de Munca, in care sa se faca mentiunea ca angajatorul dispune detasarea temporara a salariatului la un alt angajator, in conditiile prevazute de Hotararea Guvernului nr. 518/1995 privind unele drepturi si obligatii salariale ale personalului trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, acordul privind detasarea si conditiile de detasare poate fi dovedit prin orice mijloc de proba, aplicandu-se regulile generale din domeniul dreptului civil.

De altfel, inclusiv in cazul contractului individual de munca, lipsa unui astfel de contract poate fi dovedita cu orice mijloc de proba, conform dispozitiilor art. 16 alin. (2) din Codul muncii.

Conform art. 19 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, in situatia in care angajatorul nu isi executa obligatia de informare prevazuta la art. 17 si art. 18, cu privire la durata perioadei de munca, moneda in care vor fi platite drepturile salariale, modalitatile de plata si prestatiile in bani si/sau in natura aferente desfasurarii activitatii in strainatate, salariatul are dreptul sa sesizeze instanta judecatoreasca competenta in termen de 30 de zile de la data neindeplinirii acestei obligatii si sa solicite despagubiri corespunzatoare prejudiciului pe care l-a suferit ca urmare a neexecutarii de catre angajator a obligatiei de informare si nu o alta persoana sau organ al statului.

Referitor la sustinerea organelor de inspectie fiscala ca documentele justificative detinute de societate – tabele centralizatoare cu diverse nume/prenume, semnate de persoanele detasate si de reprezentantul societatii nu corespund prevederilor Ordinului ministrului finantelor publice nr. 1850/2004 privind registrele si formularele financiar contabile, cu modificarile ulterioare si Ordinului ministrului finantelor publice nr. 3512/2008 privind utilizarea documentelor justificative si ca societatea nu are depuse deconturi de cheltuieli, chitanta privind operatiuni in valuta si dispozitie de plata/incasare catre casierie, contestatoarea sustine ca la baza inregistrarilor in evidenta contabila nu au stat numai tabelele centralizatoare privind personalul angajat la sediul social din Romania care desfasoara activitate economica pe teritoriul Italiei la sediul permanent, ci, asa cum se indica si in raportul de inspectie fiscala fiscala si statele de plata, situatia patrimoniala pentru sediul secundar din I, actele aditionale la contractul individual de munca si acordul incheiat intre sediul principal si sediul permanent.

Toate acestea reprezinta documente justificative in sensul dispozitiilor Ordinului ministrului finantelor publice nr. 3512/2008.

Documentele privind deconturi de cheltuieli, chitanta privind operatiuni in valuta, dispozitie de plata/incasare catre casierie nu sunt justificate avand in vedere ca exista un acord de detasare, iar sumele achitate cu titlu de diurna au fost acordate in baza unor ordine/liste de plata, care respecta dispozitiile Ordinului ministrului finantelor publice nr. 3512/2008.

Din constatările organelor de inspectie fiscala reiese ca Hotararea Guvernului nr. 518/1995 s-ar aplica doar persoanelor indicate la art. 1, nu si societatilor comerciale private, desi conform art. 17 alin. (1) din acest act normativ, se recomanda agentilor economici, altii decat cei prevazuti la art. 16 alin. (1), sa aplice in mod corespunzator prevederile hotararii iar a adminte sustinerea organelor de inspectie fiscala ar insemna ca nici o persoana juridica de drept privat nu ar putea acorda diurna pentru personalul detasat in strainatate.

De asemenea, gradul de deductibilitate al cheltuielilor cu diurna este stabilit in mod expres de art. 21 alin. (3) pct. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal respectiv “de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru institutiile publice”.

La stabilirea sumei de lei drept cheltuiala nedeductibila, organele de inspectie fiscala au avut in vedere si statele de plata in limba italiana,

pentru perioada octombrie 2008 - decembrie 2009, prin care s-ar atesta sumele virate in contul fiecarei persoane detasate.

Contestatoarea recunoaste ca exista documente de plata, efectuate lunar, prin viramente bancare, cu privire la sumele acordate salariatilor, dar ca aceste plati reprezinta contravaloarea diurnei lunare datorata de societatea din I salariatilor.

Sumele achitate de societatea din I nu reprezinta salariu, nefiind impuse din punct de vedere fiscal de catre autoritatile italiene. Daca aceste sume ar constitui salariu, ar exista obligatia pentru statul italian de a le impozita, intrucat plata lor se face in aceasta tara, asa cum se impoziteaza si profitul societatii.

Denumirea de "state de plata" asa cum mentioneaza organele de inspectie fiscala nu este corecta deoarece documentele prezentate cu ocazia controlului reprezinta "ordine de plata".

SC X SRL invoca prevederile art. 55 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 si ale pct. 85 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, conform carora nu sunt incluse in veniturile salariale si nu sunt impozabile, in sensul impozitului pe venit sumele primite de angajati pentru acoperirea cheltuielilor de transport si cazare, a indemnizatiei primite pe perioada delegarii si detasarii in alta localitate, in tara si in strainatate.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca, asa cum rezulta din balanta de verificare la data de 31.12.2008, societatea a inregistrat in creditul contului 421 "Personal remuneratii datorate" suma de lei iar in rulajul cumulat al contului corespondent 641 "Cheltuieli cu remuneratiile personalului" suma de lei, mai mult cu suma de lei, care a fost considerata nedeductibila din punct de vedere fiscal.

Aceasta diferenta provine din faptul ca transpunerea conturilor aferente sediului permanent din I s-a facut in baza unui bilant care in Italia se incheie lunar, corespondent al bilantului semestrial din Romania.

Sustinerea organelor de inspectie fiscala ca suma de lei ar fi fost inregistrata in contul 625 "Cheltuieli cu deplasările" in baza unor tabele centralizatoare (in limba italiana) cu persoanele detasate pe perioada 01.01.2009 – 31.12.2009, care contin semnaturile prin care se atesta primirea unor indemnizatii de natura salariala, pentru sediul secundar din Italia este eronata in conditiile in care atat administratorul societatii cat si contabilii acesteia au aratat ca sumele reprezinta diurna acordata personalului detasat.

Organele fiscale italiene, unde se desfasoara activitatea sediului permanent si unde se achita impozitul pe profit (care in Italia este de 25%) si alte impozite aferente activitatii desfasurate de sediul permanent din Italia nu impun aceste sume si nu le considera venituri salariale asa cum face statul roman.

Organele de inspectie fiscala fac trimitere in mod repetat la nota explicativa data de administratorul societatii, din care rezulta ca aceste tabele centralizatoare reprezinta "Stat de plata privind salariile personalului detasat", care este pusa la rang de lege si sta la baza masurilor dispuse.

Nu explicatiile administratorului intereseaza in cauza (in conditiile in care este plecat in I de peste .. ani si se exprima greu in limba romana) ci normele legale si documentele contabile care sunt ignorate de organele de inspectie fiscala.

Organele de inspectie fiscala au facut trimitere in mod eronat la art. 43 si art. 44 din Legea nr. 53/2003 referitoare la delegare, deoarece in acest caz sunt aplicabile prevederile legale referitoare la detasare iar SC X SRL nu a incalcat prevederile art. 45 si art. 47 din acelasi act normativ deoarece detasarea s-a facut la sediul permanent din I, care este o persoana juridica inregistrata la organele fiscale din Italia si care a acordat diurna angajatilor.

Referitor la cheltuielile in suma de suma de lei, inregistrate in contabilitate fara documente justificative, contestatoarea precizeaza ca la momentul controlului a explicat organelor de inspectie fiscala ca toate contractele de inchiriere si documentele privind cheltuielile de transport sunt la sediul permanent din I, urmand sa fie transmise in Romania.

Diferenta in suma de lei intre rulajul cumulat al contului 641 "Cheltuieli cu remuneratiile personalului" in suma de lei si creditul contului 421 "Personal remuneratii datorate" in suma de lei, conform balantei de verificare la data de 31.12.2009, provine din faptul ca transpunerea conturilor aferente sediului permanent din I s-a facut in baza unui bilant care in I se incheie lunar, corespondent al bilantului semestrial din Romania.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, dedusa in baza a trei facturi fiscale emise de SC D SRL, contestatoarea precizeaza ca retinerile organelor de inspectie fiscala sunt eronate deoarece la art. 155 alin. (5) lit. a) – n) din Legea nr. 571/2003 nu sunt prevazute ca mentiuni obligatorii cele privind expeditia, numele delegatului sau mijlocul de transport.

Cu privire la impozitul pe veniturile din salarii, contestatoarea precizeaza ca are deschis un sediu permanent in I si nu unul secundar cum au retinut organele de inspectie fiscala, existand diferente de regim juridic.

Organele de inspectie fiscala au apreciat ca sumele cuprinse in tabele centralizatoare cu persoanele detasate reprezinta venituri salariale, in conditiile in care tabelele nu cuprind nici o mentiune in acest ses, mai mult acestea au fost depuse in limba italiana, astfel ca nu se putea deduce din continutul lor ca sumele evidentiate reprezinta venituri salariale.

Sustinerile organelor de inspectie fiscala se intemeiaza in primul rand pe faptul ca actele aditionale la contractele individuale de munca au fost inregistrate cu intarziere, insa aceasta intarziere nu are nici o consecinta pe plan fiscal, ci doar in materia dreptului muncii, societatea fiind amendata de catre inspectorii din cadrul ITM cu suma de lei. Un astfel de demers nu poate schimba natura sumelor achitate de sediul permanent din Italia din cheltuiala cu diurna in venit salarial.

Cu privire la sumele stabilite de organele de inspectie fiscala cu titlu de contributii aferente salariilor, contestatoarea precizeaza ca in situatia in care se va constata incadrarea eronata a veniturilor realizate de personalul care isi desfasoara activitatea in Italia ca venituri salariale, toate calculele facute cu privire la contributii raman fara baza legala, invocand in acest sens art. 26 din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale conform caruia contributia de asigurari sociale nu se datoreaza asupra sumelor reprezentand diurne de deplasare si de delegare, indemnizatii de delegare, detasare si transfer etc.

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 12.05.2010, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

Forma inspectiei fiscale a fost inspectia fiscala generala si a vizat perioada 01.10.2008 – 31.12.2009.

SC X SRL este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunal sub nr. J../.../2006 si are ca obiect principal de activitate comert cu ridicata al materialului lemnos si al materialelor de constructii.

Societatea are declarat sediul secundar in I,T N .

Referitor la impozitul pe profit, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

Conform balantei de verificare incheiata la data de **31.12.2008**, societatea inregistreaza in contul 625 "Cheltuieli cu deplasarile" suma de lei, reprezentand diurna pentru personalul detasat in Italia la sediul permanent al SC X SRL, P, V,T pentru prestarile de servicii pe care societatea le efectueaza pe teritoriul I.

Documentele care au stat la baza inregistrarii in evidenta contabila a acestei sume sunt tabele centralizatoare ale personalului angajat la sediul social din Romania care desfasoara activitate economica pe teritoriul I la sediul secundar si care, potrivit Notei explicative data de administratorul societatii, reprezinta "Stat de plata privind salariile personalului detasat", state de plata in limba italiana pentru perioada octombrie 2008 – decembrie 2009 prin care se atesta sumele virate in contul fiecarei persoane detasate si situatia patrimoniala incheiata la data de 31.12.2008 pentru sediul secundar din I.

In contractele individuale de munca incheiate intre angajator si salariatii detasati in I, inregistrate la ITM, nu este prevazuta clauza acordarii de catre angajator salariatilor a unor indemnizatii de delegare/detasare pentru munca prestata in strainatate, asa cum prevede Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca nu exista alte acte aditionale pentru perioada 01.10.2008 – 31.12.2008, anexate la contractele individuale de munca si inregistrate la ITM, in care sa se faca mentiunea ca angajatorul dispune detasarea salariatului, respectiv schimbarea temporara a locului de munca la un alt angajator, in conditiile prevazute de Hotararea Guvernului nr. 518/1995 privind unele drepturi si obligatii salariale ale personalului trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, fapt ce rezulta si din Nota explicativa data de administratorul societatii.

Conform art. 2 lit. b) din Legea 53/2003 privind Codul muncii, actualizata, dispozitiile acesteia "se aplica si cetatenilor romani incadrati cu contract individual de munca si care presteaza activitatea in strainatate, in baza unor contracte incheiate cu un angajator roman".

Art. 18 alin. (1) din Legea nr. 53/2003 prevede ca in cazul in care salariatul urmeaza sa isi desfasoare activitatea in strainatate, angajatorul are obligatia de a-i comunica in timp util, inainte de plecare informatiile prevazute la art 17 alin. (2), precum si informatii referitoare la durata perioadei de munca ce urmeaza sa fie prestata in strainatate, moneda in care vor fi platite drepturile salariale, precum si modalitatile de plata, prestatiile in bani si/sau in

natura aferente desfasurarii activitatii in strainatate etc., care trebuie inscrise si in continutul contractului individual de munca.

Conform art. 45 din Codul muncii, “detasarea reprezinta schimbarea temporara a locului de munca, din dispozitia angajatorului, la un alt angajator, in scopul executarii unor lucrari in interesul acestuia, in scopul executarii unor lucrari in interesul acestuia”.

De asemenea, art. 1 al capitolului I din Hotararea Guvernului nr. 518/1995 actualizata stipuleaza ca prevederile acesteia se aplica personalului trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar reprezentand: vizite oficiale, tratative, consultari, participari la targuri si expozitii, cursuri si expozitii, participarea la congrese, desfasurarea unei activitati stiintifice, culturale etc.

Documentele justificative detinute de societate sunt tabele centralizatoare cu diverse nume/prenume, semnate de persoanele detasate si de contribuabilul verificat, care nu corespund prevederilor Ordinului ministrului finantelor nr. 1850/2004 privind registrele si formularele financiar-contabile, cu modificarile si completarile ulterioare, conform carora documentele justificative de inregistrare in contabilitate sunt: decontul de cheltuieli (pentru deplasari externe), chitanta pentru operatiuni in valuta si dispozitia de plata/incasare catre casierie.

In urma verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a tratat in mod eronat aceste cheltuieli cu diurna sau/si indemnizatiile de detasare deoarece nu a respectat prevederile Legii nr. 53/2003 si nu indeplineste nici una din conditiile prevazute la art. 1,5 si 7 ale capitolului I din Hotararea Guvernului nr. 518/1995.

Conform prevederilor legale invocate si tinand cont de documentele justificative prezentate la control, **suma de lei**, reprezentand diferenta intre suma de lei inregistrata in contul 625 “Cheltuieli cu deplasarile” la data de 31.12.2008 si suma de lei inregistrata in acest cont la data de 30.09.2008, cand societatea a fost supusa inspectiei fiscale generale fiind intocmit raportul de inspectie fiscala nr...../24.03.2009, nu poate fi tratata ca si cheltuiala deductibila cu indemnizatiile de detasare la calculul impozitului pe profit aferent anului 2008, conform art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Conform balantei de verificare la data de 31.12.2008, societatea inregistreaza in creditul contului 421 “Personal remuneratii datorate” suma de

..... lei iar in rulajul cumulat al contului corespondent 641 "Cheltuieli cu remuneratiile personalului" suma de lei, mai mult cu suma de lei.

Astfel, evidenta contabila a societatii nu a fost intocmita in conformitate cu prevederile Legii nr. 82/1991, actualizata si ale Ordinului ministrului finantelor publice nr. 1725/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

Din nota contabila pentru Diverse, rezulta ca operatiunile contabile au fost efectuate dupa Situatiia patrimoniala – Stato patrimoniale, prin transpunerea soldurilor conturilor aferente Situatiei patrimoniale de la sediul permanent din I in balanta totala a societatii, prin creditarea si debitarea contului 473 "Dec. din operatiuni in curs"

Deoarece pana la finalizarea controlului nu s-au prezentat alte documente prin care sa se justifice inregistrarea pe costuri a sumei de lei, conform art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003, actualizata, aceasta suma reprezinta o cheltuiala nedeductibila fiscal.

Ca urmare a celor constatate, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea impozitului pe profit pentru anul 2008, avand in vedere pierderea inregistrata in contul 121 "Profit sau pierdere" in suma de lei, cheltuielile cu diurna nedeductibile fiscal in suma de lei inregistrate in contul 625 "Cheltuieli cu deplasarile", cheltuielile nedeductibile fiscal in suma de lei inregistrate in contul 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate", cheltuielile nedeductibile fiscal in suma de inregistrate in contul 641 "Cheltuieli cu salariile personalului" si cheltuielile nedeductibile fiscal in suma de lei inregistrate in contul 6581 "Despagubiri, amenzi si penalitati", determinand un profit impozabil in suma de lei si un impozit pe profit in suma de lei.

Avand in vedere impozitul pe profit in suma de lei, stabilit prin raportul de inspectie fiscala nr...../24.030.2010 si achitat pana la data inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala au stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de lei si majorari de intarziere in suma de lei, conform art. 119 si art. 120 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile ulterioare, pentru perioada 26.01.2009 – 12.05.2010.

Conform balantei de verificare incheiata la data de **31.12.2009**, societatea inregistreaza in contul 625 "Cheltuieli cu deplasarile" suma de lei.

In urma verificarii contractelor de munca inregistrate la ITM, s-a constatat ca pentru perioada 01.01.2009 – 30.04.2009, in acestea nu este specificat daca salariatii beneficiaza de diurna in cazul deplasarilor in strainatate si nici cuantumul acesteia asa cum prevede art. 18 alin. (1) din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii.

Pentru aceasta perioada nu exista acte aditionale anexate la contractele de munca inregistrate la ITM, in care sa fie prevazut ca salariatul este detasat in Italia in vederea prestarii muncii prevazute in contractul individual de munca.

Pentru perioada 01.05.2009 – 31.12.2009, societatea a avut salariatii detasati in Italia in vederea executarii lucrarilor de constructii-montaj, fiind incheiate cu salariatii contracte de munca iar pentru realizarea acestor lucrari s-au intocmit acte aditionale la contractele de munca, inregistrate la ITM la data de 01.04.2010, in care sunt stipulate conditiile de valabilitate pentru perioada de lucru in Italia 01.05.2009 - 30.04.2010.

Suma de lei a fost inregistrata in evidenta contabila in baza unor tabele centralizatoare in limba italiana cu persoanele detasate pentru perioada 01.01.2009 – 31.12.2009, care contin semnaturile prin care se atesta primirea unor indemnizatii de natura salariala, pentru sediul secundar din Italia.

In timpul inspectiei fiscale s-au solicitat societatii documentele justificative care au stat la baza inregistrarii in contabilitate a cheltuielilor de deplasare, potrivit prevederilor Ordinului ministrului finantelor publice nr. 1850/2004.

Din nota explicativa data de administratorul societatii, domnul T S rezulta ca sumele inregistrate in contul 625 "Cheltuieli cu deplasarile", reprezinta salariul acordat angajatilor detasati in schimbul muncii prestate iar documentele puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala au fost actele aditionale la contractele de munca initiale, incheiate cu personalul detasat la munca in Italia si inregistrate la Inspectoratul Teritorial de Munca in data de 01.04.2010 si tabelele centralizatoare in limba italiana privind indemnizatiile salariale achitate angajatilor si semnate de personalul angajat.

In urma verificarii documentelor justificative prezentate de societate, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta a tratat in mod eronat indemnizatiile cu salariile acordate personalului care isi desfasoara activitatea in strainatate ca fiind cheltuieli cu diurna sau/si indemnizatii de detasare deoarece nu a respectat prevederile Hotararii Guvernului nr. 518/1995 privind

unele drepturi si obligatii salariale ale personalului trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, cu modificarile si completarile ulterioare.

Conform art. 43 din Legea nr. 53/2003 “delegarea reprezinta exercitarea temporara, din dispozitia angajatorului, de catre salariat, a unor lucrari sau sarcini corespunzatoare atributiilor de serviciu in afara locului sau de munca” iar conform art. 44 din acelasi act normativ, “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. Salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport si cazare, precum si la o indemnizatie de delegare, in conditiile prevazute de lege sau de contractul colectiv de munca aplicabil.”

Pana la data inspectiei fiscale, societatea nu a prezentat deconturi de cheltuieli pentru decontarea de catre titularul de avans a cheltuielilor efectuate (in valuta si lei), cu ocazia deplasarii in strainatate, pentru a-i servi ca document justificativ de inregistrare in registrul de casa (in valuta) si in contabilitate.

Conform art. 45 din Legea nr. 53/2003 “detasarea este actul prin care se dispune schimbarea temporara a locului de munca, din dispozitia angajatorului, la un alt angajator, in scopul executarii unor lucrari in interesul acestuia. In mod exceptional, prin detasare se poate modifica si felul muncii, dar numai cu consimtamantul scris al salariatului” iar conform art. 46 “detasarea poate fi dispusa pe o perioada de cel mult un an” si “salariatul are dreptul la plata cheltuielilor de transport si cazare, precum si la o indemnizatie de deplasare, in conditiile prevazute de lege sau de contractul colectiv de munca aplicabil.”

Conform art. 1 si 5 ale capitolului I din Hotararea Guvernului nr. 518/1995, detasarea salariatilor in strainatate de catre SC X SRL pentru efectuarea de lucrari de constructii-montaj nu poate fi incadrata in nici una din prevederile acestor articole.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca inregistrarea in contul 625 a sumei de lei nu are la baza documente justificative, asa cum prevede art. 5 din Normele de intocmire si utilizare a registrelor si formularelor financiar-contabile, comune pe economie, care nu au regim special de inseriere si numerotare cu privire la formularul “Ordin de deplasare-delegatie, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1850/2004.

Actele prezentate de societate, respectiv centralizatoarele care cuprind numele si prenumele persoanelor angajate, cheltuieli de transfer,

cheltuieli privind deplasările și semnăturile care atestă ridicarea sumelor de către personalul angajat nu pot dobândi calitatea de document justificativ privind sumele reprezentând cheltuieli cu diurna, deoarece nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 6 alin. (2) din Legea nr. 82/1991, cu modificările și completările ulterioare.

Suma de lei nu a putut fi tratată ca fiind cheltuiala cu diurna întrucât acestea se acordă în vederea acoperirii cheltuielilor de hrană, a celor marunte uzuale precum și a transportului în interiorul localității în care își desfășoară activitatea pe baza statelor de salarii, această sumă fiind tratată ca venit de natură salarială potrivit art. 55 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contractul colectiv de muncă la nivelul ramurii construcții pe anii 2008-2009, aplicabil și în cazul SC X SRL, precizează la art. 16 următoarele:

“(2⁵) În cazul în care delegarea depășește 30 de zile consecutive, în locul diurnei zilnice se plătește o indemnizație egală cu 50% din salariul de bază zilnic. Această indemnizație se acordă proporțional cu numărul de zile ce depășește durata neîntreruptă de 30 de zile.”

Sumele acordate salariaților care își desfășoară activitatea în I, pe care societatea le-a încadrat în mod eronat ca fiind cheltuieli cu indemnizațiile de detașare/delegare nu se încadrează în limitele prevăzute la art. 16 pct. (2⁵) din Contractul colectiv de muncă la nivelul ramurii construcții pe anii 2008-2009, aceste sume fiind acordate în funcție de munca prestată, având la bază tabelele centralizatoare și statele de plată care atestă ridicarea indemnizațiilor salariale de către angajații detașați, întocmite în baza actelor adiționale la contractele individuale de muncă.

În concluzie, suma de lei determinată pentru perioada 01.01.2009 – 30.04.2009, potrivit tabelelor centralizatoare, reprezintă o cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit aferent anului 2009, conform art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal iar suma de lei (.... lei – lei) reprezintă venit de natură salarială conform art. 55 alin. (1) din Legea nr. 571/2003.

Sumele ridicate de salariații detașați reprezintă venit de natură salarială pentru munca prestată, fapt ce rezultă și din Nota explicativă dată de administratorul societății precum și din tabelele centralizatoare privind persoanele detașate și sumele ridicate de angajați, semnate și stampilate de administratorul societății, care a specificat în scris următoarele:

“Aceste tabele reprezinta statul de plata a personalului detasat in Italia pentru munca prestata”.

In urma verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in contul 612 “Cheltuieli cu chirii” suma de lei iar in contul 624 “Cheltuieli de transport” suma de lei, potrivit situatiei patrimoniale incheiata la data de 31.12.2009.

Organele de inspectie fiscala au solicitat documentele justificative care au stat la baza inregistrarii in contabilitate a acestor cheltuieli, conform art. 6 alin. (2) din Legea nr. 82/1991, inasa pana la data incheierii inspectiei fiscale acestea nu au fost prezentate, motiv pentru care suma de lei reprezinta cheltuiala nedeductibila fiscal, conform art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003.

Conform balantei de verificare la data de 31.12.2009, societatea inregistreaza in creditul contului 421 “Personal remuneratii datorate” suma de lei iar in rulajul cumulat al contului corespondent 641 “Cheltuieli cu remuneratiile personalului” suma de lei, mai mult cu suma de lei.

Astfel, evidenta contabila a societatii nu a fost intocmita in conformitate cu prevederile Legii nr. 82/1991, actualizata si ale Ordinului ministrului finantelor publice nr. 1725/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

Din nota contabila pentru Diverse, rezulta ca operatiunile contabile au fost efectuate dupa Situatiia patrimoniala – Stato patrimoniale, prin transpunerea soldurilor conturilor aferente Situatiei patrimoniale de la sediul permanent din I in balanta totala a societatii, prin creditarea si debitarea contului 473 “Dec. din operatiuni in curs”

Deoarece pana la finalizarea controlului nu s-au prezentat alte documente prin care sa se justifice inregistrarea pe costuri a sumei de lei, conform art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003, actualizata, aceasta suma reprezinta o cheltuiala nedeductibila fiscal.

Ca urmare a celor constatate, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea impozitului pe profit pentru anul 2009, avand in vedere soldul creditor al contului 121 “Profit sau pierdere” in suma de lei, diminuarea pierderii reportate din anul 2008 in suma de lei, cheltuielile cu diurna nedeductibile fiscal in suma de lei inregistrate in contul 625 “Cheltuieli cu deplasarile”, cheltuielile nedeductibile fiscal in suma de lei inregistrate in contul 635 “Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate”, cheltuielile nedeductibile fiscal in suma de lei inregistrate in

contul 6581 "Despagubiri, amenzi si penalitati", cheltuielile nedeductibile fiscal in suma de lei inregistrate in conturile 612 "Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chiriile" si 624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri si personal" precum si cheltuielile nedeductibile fiscal in suma de lei, inregistrate in contul 641 "Cheltuieli cu salariile personalului", determinand un profit impozabil in suma de lei si un impozit pe profit in suma de lei.

Avand in vedere impozitul pe profit in suma de lei, declarat de societate, organele de inspectie fiscal au stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de lei si majorari de intarziere in suma de lei, conform art. 119 si art. 120 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile ulterioare, pentru perioada 26.01.2010 – 12.05.2010.

Astfel, in urma verificarii, organele de inspectie fiscala au calculat un impozit pe profit suplimentar in suma de lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna decembrie 2008, SC X SRL a achizitionat bunuri de natura investitiilor, in baza facturilor fiscale nr../08.12.2008, nr. ../09.12.2008 si nr../10.12.2008 emise de SC D SRL din B, in valoare de lei si taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma de lei, reprezentand otel beton si plasa sudata, inregistrate in contul 231 "Imobilizari corporale in curs".

Organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile fiscale in cauza nu au fost completate cu toate datele, conform art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003, respectiv datele privind expeditia, numele delegatului, mijlocul de transport, etc., motiv pentru care au stabilit taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de lei.

Referitor la impozitul pe veniturile din salarii si alte venituri asimilate salariilor, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea desfasoara activitate economica pe teritoriul Romaniei si pe teritoriul Italiei, printr-un sediu permanent declarat, avand angajate persoane fizice cu contract individual de munca, atat in tara cat si in Italia.

Conform balantei de verificare la data de 31.12.2009, societatea inregistreaza in contul 444 "Impozitul pe venituri de natura salariilor" obligatii de plata in suma de .. lei pentru angajatii din tara, suma achitata pana la data controlului.

Asa cum s-a aratat la capitolul "Impozit pe profit", in perioada 01.05.2009 – 31.12.2009, conform actelor aditionale la contractele individuale de munca, inregistrate la Inspectoratul Teritorial de Munca in data de 01.04.2010, salariatii au fost detasati in I in vederea prestarii muncii prevazute in contractul individual de munca.

Suma de lei a fost inregistrata in contul 625 "Cheltuieli detasare angajati" in baza unor tabele centralizatoare (in limba italiana) cu persoanele detasate in perioada 01.05.2009 – 31.12.2009, conform situatiei patrimoniale la 31.12.2009.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca sumele primite de salariati in baza actelor aditionale nu pot fi tratate ca si cheltuieli cu diurna si avand in vedere modul de remunerare a salariatilor in functie de prevederile actelor aditionale, tabelele centralizatoare in baza carora societatea a remunerat salariatii, precum si art. 55 alin. (1) si (2) lit. k) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 67,68 si 84 din Hotarearea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, au procedat la reincadrarea operatiunilor economice, conform art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, majorand fondul total de salarii, cu salariile brute acordate si incasate de personalul care isi desfasoara activitatea in I.

Recalcularea fondului total de salarii cu salariile acordate personalului care isi desfasoara activitatea in I s-a facut in baza unei situatii centralizatoare intocmita pe propria raspundere de catre administratorul societatii, care a specificat in scris ca "Aceste tabele reprezinta statul de plata al personalului detasat in Italia pentru munca" precum si a notei explicative date de administrator care a menitonat ca sumele ridicate de salariati reprezinta salariile acordate in schimbul muncii prestate.

In timpul inspectiei fiscale s-a acordat credit fiscal in limita impozitului pe veniturile din salarii platit de SC X SRL in I, a impozitului pe veniturile din salarii datorat in Romania pentru veniturile obtinute atat din tara cat si din strainatate, conform art. 90 alin. (1), (2) si (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Ca urmare a celor constatate, organele de inspectie fiscala au procedata la recalcularea impozitului pe salarii la data de 31.12.2009 astfel:

Fond de salarii brut stabilit la 31.12.2009 lei
Contributii asigurari sociale datorate de angajat lei
Contributii asigurari de sanatate datorate de angajat lei

<u>Contributii somaj datorate de angajat</u>	... lei
Fond de salarii net lei

Pentru fondul de salarii net in suma de lei, organele de inspectie fiscala au stabilit un impozit pe veniturile din salarii suplimentar in suma de lei si majorari de intarziere in suma de lei, conform art. 119 si art. 120 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul pe procedura fiscala, cu modificarile ulterioare, pentru perioada 26.01.2010 – 12.05.2010.

Ca urmare a recalcularii fondului de salarii, organele de inspectie fiscala au determinat pentru perioada 01.05.2009 – 31.12.2009 urmatoarele obligatii fiscale suplimentare:

- contributia angajatorului la fondul de asigurari sociale in suma de, prin aplicarea cotei de% la fondul de salarii suplimentar in suma de lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei;

- contributia de asigurari sociale datorata de asigurati in suma de lei prin aplicarea cotei de ...% la fondul de salarii suplimentar in suma de lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei;

- contributia de asigurari sociale pentru somaj datorata de angajator in suma de lei, prin aplicarea cotei de ...% la fondul de salarii suplimentar in suma de lei si majorari de intarziere aferente in suma de ... lei;

- contributia asigurarilor sociale pentru somaj datorata de asigurati in suma de lei, prin aplicarea cotei de ...% la fondul de salarii suplimentar in suma de lei si majorari de intarziere aferente in suma de ... lei;

- contributia la asigurarile sociale de sanatate datorata de angajator in suma de lei, prin aplicarea cotei de ...% la fondul de salarii suplimentar in suma de lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei;

- contributia la asigurarile sociale de sanatate datorata de asigurati in suma de lei, prin aplicarea cotei de ...% la fondul de salarii suplimentar in suma de lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei;

- contributia de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale in suma de lei, prin aplicarea cotei de% la fondul de salarii suplimentar in suma de lei si majorari de intarziere aferente in suma de ... lei;

- contributia pentru concedii si indemnizatii suplimentara in suma de lei, prin aplicarea cotei de ...% la fondul de salarii suplimentar in suma de lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei;

- contributia la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale in suma de lei, prin aplicarea cotei de ...% la fondul de salarii suplimentar in suma de lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei.

Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 12.05.2010 a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr...../13.05.2010 privind obligatiile fiscale datorate de SC X SRL in suma totala de lei reprezentand impozit pe profit in suma de lei, majorari de intarziere aferente in suma de lei, taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, impozit pe veniturile din salarii in suma de lei, majorari de intarziere aferente in suma de lei, contributii reprezentand asigurari sociale, asigurari sociale de somaj, asigurari sociale de sanatate, datorate de angajator si de asigurati, contributia pentru concedii si indemnizatii, contributia pentru accidente de munca si boli profesionale, contributia angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale in suma totala de lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei.

III. Luand in considerare sustinerile contestatoarei, constatarile organelor de inspectie fiscala, documentele anexate la dosarul contestatiei, precum si actele normative invocate de contestatoare si de organele de inspectie fiscala, s-au retinut urmatoarele:

1. Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte daca SC X SRL datoreaza impozitul pe profit in suma de lei, stabilit suplimentar prin decizia de impunere nr...../13.05.2010 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala.

In fapt, SC X SRL a inregistrat in contul 625 "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari" suma de lei in perioada 01.10.2008 – 31.12.2008 respectiv in suma de lei in perioada 01.01.2009 – 30.04.2009.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca documentele care au stat la baza inregistrarii in evidenta contabila a acestor sume sunt tabelele centralizatoare cu personalul angajat al sediului social din Romania care desfasoara activitatea la sediul secundar din I.

Conform notei explicative data de administratorul SC X SRL, domnul T S "**sume de bani potrivit tabelelor centralizatoare reprezinta salariile acordate persoanelor detasate pentru munca prestata in Italia**".

In contractele individuale de munca incheiate intre SC X SRL si salariatii detasati in I, inregistrate la Inspectoratul Teritorial de Munca, nu este prevazuta clauza acordarii de catre angajator salariatilor a unor indemnizatii de delegare/detasare pentru munca prestata in strainatate.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru perioada 01.10.2008 - 30.04.2009 nu exista acte aditionale la contractele individuale de munca in care sa se dispuna detasarea salariatilor in I, fapt recunoscut si de administratorul societatii in nota explicativa.

Avand in vedere cele constatate, organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuielile in suma de lei lei pentru perioada 01.10.2008 – 31.12.2008 si in suma de lei pentru perioada 01.01.2009 – 30.04.2009.

Prin contestatia formulata, SC X SRL sustine ca a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala note de detasare, care reprezinta acte aditionale la contractele individuale de munca, in care se face referire la perioada in care s-a convenit detasarea si drepturile si obligatiile partilor in perioada detasarii, intocmite si inregistrate in scopul respectarii normelor legale din domeniul muncii.

Biroul Solutionarea Contestatiilor din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a solicitat SC X SRL, prin adresa nr...../21.07.2010, sa prezinte statutul societatii si eventualele acte aditionale, contractele individuale de munca si actele aditionale ale acestora pentru persoanele trimise la munca in Italia, documente din care sa rezulte inregistrarea sediului permanent din Italia si acordul incheiat intre sediul principal si sediul permanent, documentele, cu exceptia traducerii in limba romana a acordului, fiind prezentate de societate in data de 02.08.2010, prin avocat.

Astfel, pentru o parte din muncitori, notele de detasare, care conform reprezentantului societatii reprezinta acte aditionale la contractele individuale de munca, au fost incheiate incepand cu data de 01.05.2009 iar pentru alta incepand cu data de 01.11.2009.

In drept, art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza:

“(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile”.

Art. 21 alin. (1) si alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003, prevede:

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.

(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada

efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;

Luând în considerare prevederile legale citate, se reține că SC X SRL nu avea drept de deducere a cheltuielilor înregistrate în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări" în suma de lei lei pentru perioada 01.10.2008 – 31.12.2008 și în suma de lei pentru perioada 01.01.2009 – 30.04.2009, în condițiile în care acestea nu au la bază documente justificative iar societatea nu a făcut dovada că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri.

Sustinerea contestatoarei că deține acte adiționale la contractele individuale de muncă pentru perioada 01.10.2008 – 30.04.2009, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece așa cum s-a arătat în conținutul deciziei în urma solicitării Biroului Soluționarea Contestațiilor de a prezenta aceste documente, societatea a prezentat note de detașare valabile doar începând cu data de 01.05.2009 sau 01.11.2009.

Nici susținerea contestatoarei că sumele în cauză reprezintă indemnizație de detașare nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece art. 45 din Legea nr. 53/2003 precizează:

"Detașarea este actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia".

Astfel, în condițiile în care conform "certificatului de înscriere în secțiune ordinară" din data de 13.06.2008, eliberat de Camera de Comerț Industrie și Agricultură M, prezentat de contestatoare, societatea SC X SRL din I, T N (MI), este sediu secundar al SC X SRL, prevederile legale referitoare la detașare nu sunt aplicabile în speță deoarece schimbarea temporară a locului de muncă nu s-a făcut la un alt angajator ci la sediul secundar al societății în cauză.

Mai mult, chiar administratorul SC X SRL recunoaște în nota explicativă dată cu ocazia inspecției fiscale că **sumele înscrise în tabelele centralizatoare reprezintă salariile acordate persoanelor angajate pentru munca prestată în Italia.**

Conform balanței de verificare la data de 31.12.2008, societatea a înregistrat în creditul contului 421 "Personal remunerat datorat" suma de lei iar în rulajul cumulativ al contului corespondent 641 "Cheltuieli cu remunerările personalului" suma de lei, mai mult cu suma de lei.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca, asa cum rezulta din balanta de verificare la data de 31.12.2009, societatea a inregistrat in creditul contului 421 "Personal remuneratii datorate" suma de lei iar in rulajul cumulat al contului corespondent 641 "Cheltuieli cu remuneratiile personalului" suma de lei, mai mult cu suma de lei.

Din nota contabila pentru diverse, operatiunile contabile au fost efectuate dupa Situatiia Patrimoniala – Stato Patrimoniale, prin transpunerea soldurilor aferente Situatiei patrimoniale de la sediul permanent din Italia in balanta totala a societatii, prin creditarea si debitarea contului 473 "Decontari din operatii in curs de clarificare".

Avand in vedere ca societatea nu a prezentat documente cu care sa justifice inregistrarea pe costuri a sumei de lei pentru anul 2008 si in suma de lei, organele de inspectie fiscala au considerat aceste sume nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Din analiza balantei de verificare la data de 31.12.2009 rezulta ca diferenta intre suma de lei, inregistrata in rulajul cumulat al contului 641 "Cheltuieli cu salariile personalului" si suma de lei inregistrata in rulajul cumulat creditor al contul 421 "Personal - salarii datorate" este de lei si nu de lei, asa cum au constatat organele de inspectie fiscala.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit in mod eronat cheltuielile nedeductibile fiscal in suma lei, prin urmare SC X SRL nu datoreaza impozitul pe profit suplimentar in suma de lei aferent acestor cheltuieli, motiv pentru care contestatia urmeaza sa fie admisa iar decizia de impunere nr...../13.05.2010 urmeaza sa fie anulata pentru aceasta suma.

Prin contestatia formulata, SC X SRL precizeaza ca va depune la dosarul contestatiei documente contabile justificative pentru toate operatiunile care au precedat intocmirea bilantului.

Biroul Solutionarea Contestatiilor a solicitat SC X SRL, prin adresa nr...../21.07.2010 documentele contabile la care face referire in contestatie.

Prin adresa depusa in data de 02.08.2010, SC X SRL precizeaza ca din cauza timpului prea scurt si avand in vedere ca societatea are **punct de lucru in Italia**, documentele justificative nu au putut fi puse la dispozitie iar pana la data solutionarii contestatiei aceasta nu a prezentat documentele in cauza.

Avand in vedere cele precizate si art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se retine ca SC X SRL nu are drept de

deducere a cheltuielilor in suma de lei in anul 2008 si in suma de lei in anul 2009 intrucat nu au la baza documente justificative.

Sustinerea contestatoarei ca are deschis in Italia un sediu permanent nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece asa cum s-a aratat in continutul deciziei, conform "certificatului de inscriere in sectiune ordinara" din data de 13.06.2008, eliberat de Camera de Comert Industrie si Agricultura M, prezentat de contestatoare, societatea SC X SRL din I., T N (MI), este **sediul secundar** al SC X SRL iar prin adresa depusa in data de 02.08.2010, SC X SRL precizeaza ca este **punct de lucru**.

Societatea a inregistrat in cursul anului 2009 in contul 612 "Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chiriile" suma de lei iar in contul 624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri si personal" suma de lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile deoarece nu au la baza documente justificative.

Prin contestatia formulata, SC X SRL precizeaza ca la momentul controlului a explicat organelor de inspectie fiscala ca toate contractele de inchiriere si documentele justificative pentru cheltuielile de transport sunt la sediul permanent din I si ca urmeaza sa depuna la dosarul contestatiei contractele de inchiriere si documentele privind cheltuielile cu transportul angajatilor.

Biroul Solutionarea Contestatiilor a solicitat SC X SRL prin adresa nr...../21.07.2010, sa prezinte documentele justificative pentru inregistrarea cheltuielilor in cauza si traducerea lor in limba romana.

SC X SRL depune la dosarul contestatiei, cu adresa din data de 02.08.2010, un contract de inchiriere incheiat in data de 01.02.2009 intre M F, C M C si C M in calitate de locatori si SC X SRL in calitate de chirias.

Contractul a fost incheiat pe o durata de 6 ani incepand cu data de 01.02.2009, avand ca obiect inchirierea unui imobil reprezentand birouri si arhiva, pentru o chirie lunara de euro lunar, care urmeaza sa fie achitata in rate trimestriale anticipate de euro, prin cec bancar.

SC X SRL nu a prezentat insa documente din care sa rezulte ca spatiul in cauza a fost inchiriat in scopul realizarii de venituri impozabile, in conditiile in care conform certificatului de inscriere in sectiune ordinara emis in data de 13.06.2008 de Camera de Comert, Industrie si Agricultura M, sediul secundar al societatii este in T N (MI), iar spatiul inchiriat este in T S/N, M.

Art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizeaza:

“Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.”

In temeiul prevederilor legale citate se retine ca SC X SRL nu are drept de deducere a cheltuielilor cu chiria in suma de lei deoarece din documentele prezentate nu rezulta ca acestea au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Mai mult, societatea nu a prezentat documente prin care sa faca dovada achitarii chiriei, respectiv cecurile bancare la care se face referire in contractul de inchiriere.

In ceea ce priveste cheltuielile cu transportul in suma de lei, SC X SRL depune mai multe documente in limba italiana, fara a fi insotite de traducerea in limba romana, astfel ca nu se poate stabili ce reprezinta acestea.

Art. 8 alin. (1) si (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata prevede:

“(1) Limba oficiala in administratia fiscala este limba romana.

(2) Daca la organele fiscale se depun petitii, documente justificative, certificate sau alte inscrisuri intr-o limba straina, organele fiscale vor solicita ca acestea sa fie insotite de traduceri in limba romana certificate de traducatori autorizati”.

In temeiul prevederilor legale citate si avand in vedere ca pentru justificarea cheltuielilor in suma de lei, SC X SRL a prezentat doar documente in limba italiana, fara a fi insotite de traducerea lor in limba romana, asa cum au fost solicitate de Biroul Solutionarea Contestatiilor prin adresa nr...../21.07.2010, acestea nu pot fi luate in considerare in solutionarea contestatiei.

Astfel, SC X SRL nu are drept de deducere a cheltuielilor in suma de lei deoarece nu au la baza documente justificative, conform art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003.

Avand in vedere cele precizate in continutul deciziei, se retine ca SC X SRL nu are drept de deducere a cheltuielilor in suma totala de lei, motiv pentru datoreaza impozitul pe profit in suma de lei.

In concluzie, pentru capatul de cerere reprezentand impozit pe profit in suma de lei, contestatia urmeaza sa fie admisa pentru suma de lei si respinsa ca neintemeiata pentru suma de lei.

2. Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte daca SC X SRL datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de lei stabilita suplimentar prin decizia de impunere nr./13.05.2010.

In fapt, in luna decembrie 2008 SC X SRL a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de lei in baza facturilor fiscale nr...../08.12.2008, nr./09.12.2008 si nr..../10.12.2008 emise de SC D SRL din B, reprezentand otel beton si plasa sudata.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile fiscale nu au fost completate cu toate datele, respectiv cele privind expeditia, numele delegatului si mijlocul de transport si au stabilit ca SC X SRL nu are dreptul sa deduca taxa pe valoarea aduagata in suma de lei.

De asemenea din analiza facturilor fiscale in cauza rezulta ca acestea nu contin nici adresa completa a furnizorului, adresa cumparatorului si numarul de inregistrare la Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunal a celor doua societati.

Art. 146 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5);”

Art. 155 alin. (5) din acelasi act normativ, prevede

“(5) Factura cuprinde in mod obligatoriu urmatoarele informatii:
c) denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare prevazut la art. 153, dupa caz, ale persoanei impozabile care emite factura;
e) denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare prevazut la art. 153, ale cumparatorului de bunuri sau servicii, dupa caz;
p) orice alta mentiune ceruta de acest titlu”.

Luand in considerare prevederile legale citate, se retine ca SC X SRL nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei deoarece facturile fiscale emise de SC D SRL nu contin toate datele obligatorii prevazute de lege.

In concluzie, pentru capatul de cerere reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, contestatia urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

3. Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte daca SC X SRL datoreaza impozitul pe veniturile din salarii in suma de lei, stabilit suplimentar prin decizia de impunere nr./13.05.2010 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 12.05.2010, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 01.05.2009 – 31.12.2009, societatea a inregistrat cheltuieli in suma de lei in baza unor tabele centralizatoare cu persoanele detasate trimise la munca in Italia, care contin semnaturile prin care se atesta primirea unor indemnizatii de natura salariala.

Ulterior, SC X SRL a incheiat acte aditionale la contractele individuale de munca, inregistrate la Inspectoratul Teritorial de Munca in data de 01.04.2010.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a tratat in mod eronat aceste cheltuieli ca fiind diurna sau/si indemnizatii de detasare si au procedat la reincadrarea operatiunilor economice majorand fondul total de salarii cu salariile brute acordate si incasate de personalul care isi desfasoara activitatea in Italia, avand in vedere situatia centralizatoare intocmita de administratorul societatii in care se precizeaza ca "aceste tabele reprezinta statul de plata al personalului detasat in I" si nota explicativa data de acesta in care se mentioneaza ca "sumele de bani potrivit tabelelor centralizatoare reprezinta salariile acordate persoanelor detasate pentru munca prestata in Italia".

Astfel, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea impozitului pe veniturile din salarii la data de 31.12.2009, stabilind un impozit pe veniturile din salarii suplimentar in suma de lei.

In drept, art. 57 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza:

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

Art. 90 din acelasi act normativ prevede:

“Persoanele fizice prevazute la art. 40 alin. (1) lit. a) si cele care indeplinesc conditia prevazuta la art. 40 alin. (2) datoreaza impozit pe veniturile obtinute din strainatate”.

Luand in considerare prevederile legale citate se retine ca pentru veniturile obtinute de salariatii SC X SRL pentru munca prestata in Italia, acestia datoreaza un impozit pe veniturile din salarii care se calculeaza si se retine la sursa de catre societate.

Astfel, SC X SRL datoreaza impozitul pe veniturile din salarii in suma de lei, stabilit de organele de inspectie fiscala.

Sustinerea contestatoarei ca suma de lei reprezinta indemnizatii de detasare nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece asa cum s-a aratat in continutul deciziei chiar administratorul societatii recunoaste in nota explicativa data cu ocazia inspectiei fiscale ca ***aceasta suma reprezinta salariile acordate muncitorilor pentru munca prestata in Italia.***

In concluzie, pentru capatul de cerere reprezentand impozitul pe veniturile din salarii in suma de lei, contestatia urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

4. Referitor la suma de lei reprezentand contributiile reprezentand asigurari sociale, asigurari sociale de somaj, asigurari sociale de sanatate, datorate de angajator si retinuta de la asigurati, contributia pentru concedii si indemnizatii, contributia pentru accidente de munca si boli profesionale, contributia angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte daca SC X SRL datoreaza aceasta suma stabilita suplimentar prin decizia de impunere nr./13.05.2010.

In fapt, asa cum s-a aratat la capatul de cerere solutionat anterior, organele de inspectie fiscala au majorat fondul de salarii al SC X SRL cu suma de lei, reprezentand salariile acordate angajatilor trimisi la munca in Italia.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a calculat si virat contributiile pentru intregul fond de salarii si au stabilit in sarcina SC E SRL obligatii fiscale suplimentare in suma de lei reprezentand contributiile reprezentand asigurari sociale, asigurari sociale de somaj, asigurari sociale de sanatate, datorate de angajator si retinuta de la asigurati, contributia

pentru concedii si indemnizatii, contributia pentru accidente de munca si boli profesionale, contributia angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale.

In drept, in ceea ce priveste contributia la asigurarile sociale datorata de angajator si retinuta de la asigurati, art. 23 alin. (1) din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale precizeaza:

“(1) Baza lunara de calcul a contributiei individuale de asigurari sociale in cazul asiguratilor o constituie:

a) venitul brut realizat lunar, in situatia asiguratilor prevazuti la art. 5 alin. (1) pct. I și II”.

Art. 24 din acelasi act normativ prevede:

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

Referitor la **contributia de asigurari sociale pentru somaj datorata de angajator si retinuta de la asigurati**, art. 26 din Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurarilor pentru somaj si stimularea ocuparii fortei de munca precizeaza:

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

Art. 27 din acelasi act normativ prevede:

“(1) Angajatorii au obligatia de a retine si de a vira lunar contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj, a carei cota se aplica asupra bazei lunare de calcul, reprezentata de venitul brut realizat lunar, in situatia persoanelor asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevazute la art. 19.”

In ceea ce priveste **contributia la asigurarile sociale de sanatate datorata de angajator si retinuta de la asigurati**, art. 257 alin. (1) si (2) din Legea nr. 95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii precizeaza:

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

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

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

Art. 258 din acelasi act normativ prevede:

“(1) Persoanele juridice sau fizice la care isi desfasoara activitatea asiguratii au obligatia sa calculeze si sa vireze la fond o contributie de 5,2% asupra fondului de salarii, datorata pentru asigurarea sanatatii personalului din unitatea respectiva.

(2) Prin fond de salarii realizat, in sensul prezentei legi, se intelege totalitatea sumelor utilizate de o persoana fizica si juridica pentru plata drepturilor salariale sau asimilate salariilor.”

Referitor la **contributia de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale**, art. 101 din Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, precizeaza:

“(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 și 7 o constituie:

a) suma veniturilor brute realizate lunar;”

In ceea ce priveste **contributia pentru concedii si indemnizatii**, art. 4 alin. (2) din Ordonanta de urgenta nr. 158/2005 privind concediile și indemnizatiile de asigurari sociale de sanatate, prevede:

“(2) Incepand cu data de 1 ianuarie 2006, cota de contributie pentru concedii si indemnizatii, destinata exclusiv finantării cheltuielilor cu plata drepturilor prevazute de prezenta ordonantă de urgentă, este de 0,85%, aplicata la fondul de salarii sau, dupa caz, la drepturile reprezentand indemnizatie de somaj, asupra veniturilor supuse impozitului pe venit ori asupra veniturilor cuprinse in contractul de asigurari sociale incheiat de persoanele prevazute la art. 1 alin. (2) lit. e), si se achita la bugetul Fondului national unic de asigurari sociale de sanatate”.

Referitor la **contributia la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale**, art. 7 alin. (1) din Legea nr. 200/2006 privind

constituirea si utilizarea Fondului de garantare pentru plata creantelor salariale, precizeaza:

“(1) Angajatorii au obligatia de a plati lunar o contributie la Fondul de garantare in cota de 0,25%, aplicata asupra sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contributiei individuale la bugetul asigurarilor pentru somaj realizate de salariatii incadrati cu contract individual de munca, potrivit legii.”

In concluzie, contributiile sociale se calculeaza asupra tuturor veniturilor de natura salariala, legiuitorul stabilind ca aceste venituri cuprind totalitatea sumelor incasate ca urmare a unei relatii contractuale de munca.

Astfel, societatea avea obligatia sa calculeze si sa vireze catre bugetele sociale aferente contributiile pentru veniturile de natura salariala in suma lei pentru perioada 01.05.2009 - 31.12.2009.

Avand in vedere cele precizate, pentru capatul de cerere reprezentand contributii reprezentand asigurari sociale, asigurari sociale de somaj, asigurari sociale de sanatate, datorate de angajator si retinute de la asigurati, contributia pentru concedii si indemnizatii, contributia pentru accidente de munca si boli profesionale, contributia angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale in suma totala de lei, contestatia urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

5. Referitor la majorarile de intarziere in suma totala de lei din care in suma de lei aferente impozitului pe profit, in suma de lei aferente impozitului pe veniturile din salarii si in suma de lei aferente contributiilor reprezentand asigurari sociale, asigurari sociale de somaj, asigurari sociale de sanatate, datorate de angajator si retinute de la asigurati, contributiei pentru concedii si indemnizatii, contributiei pentru accidente de munca si boli profesionale si contributiei angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creantelor, Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte daca SC X SRL le datoreaza.

In fapt, asa cum s-a aratat la capetele de cerere solutionate anterior, SC X SRL nu datoreaza impozitul pe profit in suma de lei, prin urmare nu datoreaza nici majorarile de intarziere aferente in suma de lei.

Referitor la majorarile de intarziere in suma totala de lei din care in suma de lei aferente impozitului pe profit, in suma de lei aferente impozitului pe veniturile din salarii si in suma de lei aferente contributiilor

reprezentand asigurari sociale, asigurari sociale de somaj, asigurari sociale de sanatate, datorate de angajator si retinute de la asigurati, contributiile pentru concedii si indemnizatii, contributiile pentru accidente de munca si boli profesionale si contributiile angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creantelor, art. 119 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere.”

Art. 120 alin. (1) si (7) din acelasi act normativ prevede:

“(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(7) Nivelul majorarii de intarziere este de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Luand in considerare prevederile legale citate, se retine ca pentru impozitul pe profit in suma de lei, impozitul pe veniturile din salarii in suma de lei si contributiile reprezentand asigurari sociale, asigurari sociale de somaj, asigurari sociale de sanatate, datorate de angajator si retinuta de la asigurati, contributia pentru concedii si indemnizatii, contributia pentru accidente de munca si boli profesionale, contributia angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale in suma totala de lei neachitate la scadenta, SC X SRL datoreaza majorarile de intarziere in suma totala de lei.

In concluzie, pentru acest capat de cerere, contestatia urmeaza sa fie admisa pentru suma de lei reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe profit si respinsa ca neintemeiata pentru suma de lei reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe profit, impozitului pe veniturile din salarii, contributiilor reprezentand asigurari sociale, asigurari sociale de somaj, asigurari sociale de sanatate, datorate de angajator si retinute de la asigurati, contributiile pentru concedii si indemnizatii, contributiile pentru accidente de munca si boli profesionale si contributiile angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creantelor.

Pentru considerentele retinute in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 210 si art. 216 alin. (1) si (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

1. Admiterea contestatiei formulate de SC X SRL cu domiciliul fiscal in B. pentru suma totala de lei, reprezentand impozit pe profit in suma de lei si majorari de intarziere aferente in suma de ... lei si anulara deciziei de impunere nr...../13.05.2010 pentru aceasta suma.

2. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de SC X SRL cu domiciliul fiscal in B., pentru suma totala de ... lei reprezentand: impozit pe profit in suma de lei, majorari de intarziere aferente in suma de lei, taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, impozit pe veniturile din salarii in suma de lei, majorari de intarziere aferente in suma de ... lei, contributii reprezentand asigurari sociale, asigurari sociale de somaj, asigurari sociale de sanatate, datorate de angajator si retinuta de la asigurati, contributia pentru concedii si indemnizatii, contributia pentru accidente de munca si boli profesionale, contributia angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale in suma totala de lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii.

DIRECTOR EXECUTIV