



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 2**



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335

D E C I Z I A nr. 4454/17.12.2019
privind soluționarea contestației depusă de Societatea X SRL,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR .../26.09.2019.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu adresa nr. .../23.09.2019 înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR .../26.09.2019, asupra contestației formulate de

Societatea X SRL,
CUI ..., înmatriculată la O.R.C sub nr. ...,
cu sediul în Deva,, jud. Hunedoara.

înregistrată la registratura AJFP Hunedoara sub nr. .../16.09.2019 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR .../26.09.2019.

Societatea X SRL, contestă parțial Decizia de impunere nr. F-HD .../30.07.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – A.I.F., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../30.07.2019, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- CAS angajator în sumă de ... lei;
- CAS angajat în sumă de ... lei;
- CAS accidente munca în sumă de ... lei;
- Șomaj angajator în sumă de ... lei;
- Șomaj angajat în sumă de ... lei;

- CASS angajator în sumă de ... lei;
- CASS angajat în sumă de ... lei;
- concedii și indemnizații în sumă de ... lei;
- contribuție asiguratorie pentru muncă în sumă de ... lei;
- impozit venit salarii în sumă de ... lei.

De asemenea, societatea petentă înțelege să conteste și Raportul de inspecție fiscală nr. ...//30.07.2019.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. F-HD .../30.07.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – A.I.F, respectiv data de 02.08.2019, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, fiind înregistrată la registratura A.J.F.P. Hunedoara sub nr. TMR_REG .../16.09.2018.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală parțială nr. F-HD ...//30.07.2019 emis de către A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție Fiscală, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările, potrivit cărora:

“Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.(...)

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale. (...).”

coroborate cu prevederile art.93 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, care stipulează:

“Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art.95 alin.(4) și art.102 alin.(2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr.F-HD .../30.07.2019, act administrativ fiscal emis de către A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție Fiscală.

I. Prin contestația formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .../30.07.2019, emisă pentru suma totală de ... lei, Societatea X SRL solicită admiterea contestației pentru următoarele motive:

1. ASPECTE PREALABILE.

În introducerea petentei arată faptul că în baza Avizului de inspecție fiscală a fost efectuată la societatea petentă o inspecție fiscală privind obligații fiscale de natura contribuției asigurării sociale, impozit pe venituri din salarii.

Astfel, la data de 30.07.2019 a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. F-HD .../30.07.2019, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă sub nr. F-HD .../30.07.2019, prin care au fost stabilite în sarcina societății obligații fiscale suplimentare prin majorarea bazei de impunere a veniturilor de natura salarială pornind de la valoarea netă a indemnizațiilor de delegare în sumă totală de ... lei, stabilind valoarea brută a veniturilor de natura salarială în

quantum de ... lei, iar pe cale de consecință au fost stabilite obligații suplimentare în quantum total de ... lei, pentru obligații salariale de natura contribuției asigurări sociale, impozit pe venituri din salarii și asimilate.

2. ASPECTE PROCEDURALE.

Petenta invocă art.45 din Constituția României privind Libertatea economica, unde se arată că accesul liber al persoanei la o activitate economică, liberă inițiativă și exercitarea acestora în condițiile legii sunt garantate.

De asemenea, citează și prevederile legale din Codul muncii aprobat prin Legea nr. 53 din 24 ianuarie 2003, respectiv Titlul I - Dispoziții generale, Cap. II. - Principii fundamentale, art. 3 alin. (1) - (4), Titlul II - Contractul de muncă, Cap. 1. -Încheierea contractului individual de muncă, art. 10 și art. 11, Cap. III. - Modificarea contractului individual de muncă art.41 art. 42 art. 43 și art. 44.

Cu privire la emiterea Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de Impunere se arată că potrivit prevederilor art. 53 din Codul de procedură fiscală, organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, sarcina sa fiind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, iar art. 6 din același cod instituie obligația organului fiscal de a aprecia relevanța stărilor de fapt fiscale și de a adopta soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

De asemenea, art. 7 din Codul de procedură fiscală, care reglementează rolul activ al organelor fiscale, prevede, printre altele, că acestea au obligația de a înștiința contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii, de a examina, din oficiu, în mod obiectiv, starea de fapt, de a utiliza toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, în funcție de toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

În același sens art. 13 alin. 6 din Codul de procedură fiscală privind Interpretarea legii prevede că "Dacă după aplicarea regulilor de interpretare prevăzute la alin. 1-5, prevederile legislației rămân neclare, acestea se interpretează în favoarea contribuabilului/plătitorului."

Inspecția fiscală trebuie să aibă în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, iar relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii, potrivit art. 127 din Codul de procedură fiscală.

Dispozițiile Codului de procedură fiscală conduc la concluzia că determinarea bazei impozabile și a impozitelor are la bază principiul

legalității și trebuie să se întemeieze pe stabilirea situației fiscale reale, regulă care nu este respectată de actele administrative fiscale care fac obiectul prezentei contestații.

3. Nelegalitatea și netemeinicia actelor administrative contestate.

Petenta consideră că modul de determinare obligatii salariale de natura contribuției asigurari sociale, impozit pe venituri din salarii si asimilate stabilite suplimentar este eronat și nu are temei legal din mai multe motive, astfel:

Din analiza Deciziei de impunere, și de aici a Raportului de inspectie fiscală, se ridică multe semne de întrebare cu privire la coerența și raționamentul organelor de inspectie fiscală, respectiv se impun următoarele întrebări:

Cum au ajuns inspectorii fiscali la aprecierea că, citează:

"s-a procedat la majorarea bazei de impunere a veniturilor de natură salarială pornind de la valoarea netă a indemnizațiilor de detașare/delegare în sumă totală de ... lei, stabilind valoarea brută a veniturilor de natură salarială în quantum de ... lei"

și concluzia, că,

"In conformitate cu prevederile legale (SBL. NS.) a fost majorata baza de impozitare a contribuției de asigurări sociale datorata de angajator cu suma de ... lei la care s:a aplicat cota de% determinandu-se o contribuție suplimentara asigurări sociale datorata de angajator de lei."

iar la punctul 2.1.3 Temei de drept din Decizia de impunere, organele de inspectie fiscală au înșirat trei articole din Codul fiscal, în baza cărora au stabilit obligații suplimentare de plată, dar acestea nu sunt motivate în nici un fel și înțelege să le conteste din următoarele motive:

4. Argumente și motive invocate în contestație

Potrivit art. 45 din Constituția României privind Libertatea economică", se arată următoarele: "Accesul liber al persoanei la o activitate economică, libera inițiativă și exercitarea acestora în condițiile legii sunt garantate".

Între persoana juridică/contestatoare și persoanele fizice care au calitatea de angajați, este încheiat un contract de muncă, în forma și litera reglementată de lege și depusă la autoritatea locală în probleme de muncă (ITM Hunedoara), și care include și un act adițional semnat de parti, prin care se arată că pentru o durată de delegare de până la 120 de zile, salariații-persoane fizice, au dreptul la o diurnă convenită. Acest act adițional, este întocmit în forma legală și depus de asemenea la autoritatea ITM Hunedoara.

Forma înțelegerii dintre părți este legală și are la baza principiile expuse în Codul muncii.

Delegarea personalului salariat este dispusă de către conducerea societății și prelungită cu până la 120 de zile, cu acordul salariatului, exprimat prin act adițional la contractul de muncă.

Forma scrisă a contractului de muncă și al actului(actelor) adiționale încheiate, respectă norma legală.

Astfel că, delegarea așa cum a fost stabilită și calculată nu contrazice norma legală, adică Codul muncii.

Organul de inspecție fiscală, nu a precizat în niciun paragraf din Raportul de inspecție fiscală, că rezultă o astfel de încălcare a prevederilor din Codul muncii și din actul adițional încheiat între părțile semnate.

Întrucât, acordul există și nu a fost contestat de către persoanele semnate și nici de către autoritatea de reglementare în domeniu, ITM Hunedoara, rezultă că ceea ce a stabilit societatea, prin plata unei indemnizații de delegare, este legală și temeinică.

Ca și alte acte probante, petenta consideră relevant un articol din Revista TAXE și IMPOZITE, citat în continuare.

Ca și concluzie petenta reiterează cele prezentate anterior considerând că inspectorii fiscali s-au limitat doar la o anumită înțelegere a realității și fără o analiză a actelor normative sau, din motivarea deciziei de impunere rezultă că avem UN SINGUR ACT NORMATIV, și anume Codul fiscal, fără a se face o analiză în corelare cu alte acte probatorii și documente în dovedire.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara – A.I.F., au consemnat următoarele:

Cu privire la contribuția de asigurări sociale datorată de angajator aferentă sumelor de bani acordate sub formă de diurnă salariaților în perioada ianuarie 2016 - decembrie 2018 (prezentare în detaliu la impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor):

Pentru perioada supusă verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele nete în valoare de ... lei, plătite de S.C. X S.R.L sub formă de indemnizație de delegare/detasare către angajații, sunt drepturi de natură salarială suportate de angajator pe perioada în care angajații săi au fost trimisi la lucru în Belgia și au majorat baza de impunere a veniturilor de natură salarială cu suma de ... lei, luând în considerare sumele nete plătite angajaților în cuantum de ... lei.

În conformitate cu prevederile legale a fost majorată baza de impozitare a contribuției de asigurări sociale datorată de angajator cu suma de ... lei, la care s-a aplicat cota de 15,8%, determinându-se o contribuție suplimentară asigurări sociale datorată de angajator de ... lei.

Cu privire la contribuția de asigurări sociale datorată de angajați aferentă sumelor de bani acordate sub formă de diurnă salariaților în

perioada verificata (prezentare în detaliu la impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor):

Pe perioada verificata s-a constatat că societatea trimite din Romania salariați pe santierele de lucru din Belgia și calculează impozit pe salarii și contributii salariale doar pentru salariul înscris în contractul de muncă încheiat în România (salariul minim pe economie) și acordă o diurnă/zi/salariat în sumă de 87,5 euro pentru perioada 2016-31.12.2018.

Astfel, angajatii trimiși în străinătate beneficiază de suma netă aferentă salariului brut lunar (salariul minim pe economie din România) înscrisă în statele de plată și de îndemnizația de delegare/detașare (diurna) aferentă zilelor în care salariatul a fost delegat/detașat (potrivit pontajelor întocmite de societate pe șantiere de lucru), sume ce se înregistrează în evidenta contabilă în contul 625 "Cheltuieli cu deplasari, detașări și transferuri", fără a se calcula și vira în România la bugetul consolidat al statului contributia de asigurari sociale datorată de angajati.

Pentru perioada supusa verificarii, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele nete in valoare de ... lei plătite de S.C. X S.R.L sub formă de indemnizație de delegare/detașare către angajații care au depășit o perioadă mai mare de 60 zile, respectiv 120 zile de delegare/detasare în cursul a 12 luni, sunt drepturi de natură salarială suportate de angajator pe perioada în care angajații săi au fost trimisi la lucru în Belgia și au majorat baza de impunere a veniturilor de natură salarială cu suma de ... lei, luând în considerare sumele nete plătite angajatilor în cuantum de ... lei.

În conformitate cu prevederile legale a fost majorată baza de impozitare a contribuției de asigurări sociale datorată de angajati cu suma de ... lei la care s-a aplicat colo de 10,5%, respectiv 25% - (începând cu data de 01.01.2018) determinandu-se o contribuție suplimentară de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de ... lei.

În concluzie, luând în considerare cele mai sus menționate a fost majorată baza de impozitare la stabilirea contribuției de asigurări sociale datorată de angajați cu sumă de ... lei, fiind determinată o contribuție suplimentară de asigurări sociale datorată de angajati in sumă de ... lei.

Cu privire la contribuția pentru accidente de munca si boli profesionale datorată de angajator aferenta sumelor de bani acordate sub forma de diurna salariatilor in perioada verificata (prezentate in detaliu la impozit pe veniturile din salarii si asunilate salariilor):

Pe perioada verificata s-a constatat că societatea trimite din România salariați pe santierele de lucru din Belgia și calculează impozit pe salarii și contribuții salariale doar pentru salariul înscris în contractul de munca încheiat în România (salariul minim pe economie) și acordă o diurnă/zi/salariat în sumă de 87,5 euro pentru perioada 2016-31.12.2018.

Astfel, angajatii trimiși in străinătate beneficiază de suma netă aferentă salariului brut lunar (salariul minim pe economie din Romania) înscrisă în statele de plată și de indemnizație de delegare/detașare (diurna) aferentă zilelor în care salariatul a fost delegat/detașat (potrivit pontajelor întocmite de societate pe șantiere de lucru), sume ce se înregistrează in evidenta contabilă în contul 625 "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari", fără a se calcula și vira în România la bugetul consolidat al statului contribuția de asigurari sociale datorata de angajati.

Pentru perioada supusă verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele nete în valoare de ... lei plătite de S.C. X S.R.L sub formă de indemnizatie de delegare/detasare către angajatii care au depășit o perioadă mai mare de 60 zile, respectiv 120 zile de delegare/detasare în cursul a 12 luni, sunt drepturi de natura salarială suportate de angajator pe perioada în care angajații săi au fost trimisi la lucru în Belgia și au majorat baza de impunere a veniturilor de natură salarială cu suma de ... lei, luând în considerare sumele nete plătite angajatilor in cuantum de ... lei.

In concluzie, luand în considerare cele mai sus mentionate a fost majorata baza de impozitare la stabilirea contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator cu suma de ... lei, fiind determinată o contributie suplimentară de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorată de angajaor in sumă de ... lei.

Cu privire la contribuția de asigurari pentru somaj datorata de angajator datorată de angajator aferenta sumelor de bani acordate sub forma de diurna salariatilor in perioada verificata (prezentate in detaliu la impozit pe veniturile din salarii si asimilare salariilor):

Pe perioada verificata s-a constatat că societatea trimite din România salariați pe santierele de lucru din Belgia și calculează impozit pe salarii și contributii salariale doar pentru salariul inscris in contractul de munca încheiat

În România (salariul minim pe economie) și acordă o diurnă/zi/salariat in sumă de 87,5 euro pentru perioada 2016-31.12.2018.

Astfel, angajații trimiși în străinătate beneficiază de suma netă aferentă salariului brut lunar (salariul minim pe economie din Romania) înscrisă în statele de plată și de indemnizația de delegare/detașare (diurna) aferentă zilelor în care salariatul a fost delegat/detașat (potrivit pontajelor întocmite de societate pe șantiere de lucru), sume ce se înregistrează in evidenta contabilă în contul 625 "Cheltuieli cu deplasari, detasari și transferati", fără a se calcula și vira în România la bugetul consolidat al statului contribuția de asigurări sociale datorată de angajati.

Pentru perioada supusă verificarii, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele nete în valoare de ... lei plătite de S.C. X S.R.L

sub formă de indemnizație de delegare/detasare către angajatii care au depășit o perioadă mai mare de 60 zile, respectiv 120 zile de delegare/detasare în cursul a 12 luni, sunt drepturi de natură salarială suportate de angajator pe perioada în care angajatii săi au fost trimisi la lucru în Belgia și au majorat baza de impunere a veniturilor de natură salarială cu suma de ... lei, luând în considerare sumele nete plătite angajaților în cuantum de ... lei.

În concluzie, în timpul inspecției fiscale s-a majorat baza de impozitare a contribuției de asigurări pentru somaj datorată de angajator cu suma de ... lei, aferentă careia s-a calculat contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator suplimentară în suma de ... lei.

Cu privire la contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajați aferentă sumelor de bani acordate sub formă de diurnă salariaților în perioada verificată (prezentate în detaliu la impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor):

S-a constatat că societatea trimite din România salariați pe șantierele de lucru din Belgia și calculează impozit pe salarii și contribuții salariale doar pentru salariul înscris în contractul de muncă încheiat în România (salariul minim pe economie) și acordă o diurnă/zi/salariat în sumă de 87,5 euro pentru perioada verificată.

Astfel, angajații trimiși în străinătate beneficiază de suma netă aferentă salariului brut lunar (salariul minim pe economie din România) înscrisă în statele de plată și de indemnizație de delegare/detașare (diurna) aferentă zilelor în care salariatul a fost delegat/detașat, sume ce se înregistrează în evidența contabilă în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detasări și transferări", fără a se calcula și vira în România la bugetul consolidat al statului contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajați.

Pentru perioada supusă verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele nete în valoare de ... lei plătite de S.C. X S.R.L. sub formă de indemnizație de delegare/detasare către angajatii care au depășit o perioadă mai mare de 60 zile, respectiv 120 zile de delegare/detasare în cursul a 12 luni, sunt drepturi de natură salarială suportate de angajator pe perioada în care angajatii săi au fost trimisi în lucru în Belgia și au majorat baza de impunere a veniturilor de natură salarială cu suma de ... lei, luând în considerare sumele nete plătite angajaților în cuantum de ... lei.

Pe cale de consecință, urmare a inspecției fiscale au fost stabilite suplimentar venituri de natură salarială pornind de la valoarea netă a indemnizațiilor de delegare/detasare în sumă totală de ... lei, stabilind valoarea brută a veniturilor de natură salarială în cuantum de ... lei.

În concluzie, luând în considerare cele mai sus menționate a fost majorată baza de impozitare la stabilirea contribuției de asigurări sociale

datorata de angajator cu suma de ... lei s-a aplicat cota de 0.5% asupra veniturilor brute fiind determinata o contributie suplimentară de asigurari pentru somaj datorata de angajati in suma de ... lei.

Cu privire la contributia de asigurari de sanatate datorata de angajator aferenta sumelor de bani acordate sub forma de diurna salariatilor in perioada verificata (prezentate in detaliu la impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor):

S-a constatat că societatea trimite din Romania salariați pe santierele de lucru din Belgia și calculează impozit pe salarii și contributii salariale doar pentru salariul in scris in contractul de munca Încheiat in România (salariul minim pe economie) și acordă o diurnă/zi/ salariat in sumă de 87.5 euro pentru perioada verificata.

Astfel, angajatii trimiși in străinătate beneficiază de suma netă aferentă salariului brut lunar (salariul minim pe economie din Romania) înscrisă in statele de plată și de indemnizație de delegare/detașare (diurna) aferentă zilelor in care salariatul a fost delegat/detașat (potrivit pontajelor întocmite de societate pe șantiere de lucru), sume ce se înregistrează in evidenta contabilă in contul 625 "Cheltuieli cu deplasari, detasati si transferari", fără a se calcula și vira in România la bugetul consolidat al statului contributia de asigurari de sanatate datorata de angajator.

Față de starea de fapt prezentată, organele de inspectie fiscală au constatat că sumele de bani acordate de S.C. X S.R.L. angajatilor trimiși în străinătate nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizatii de delegare/detașare întrucât:

- angajatii sunt trimiși în străinătate pentru perioade mai mari de 120 de zile, care este perioada maximă pentru care poate fi delegată o persoană conform prevederilor art. 44. alin. 1) din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii potrivit căruia "(1) Delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă 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. Refuzul salariatului de prelungire a delegării nu poate constitui motiv pentru sancționarea disciplinară a acestuia."

- angajntorul asigură transportul angajaților (în Belgia precum și transportul la și de In locul de muncă), iar sumele achitate salariatilor cu titlul de diurnă se acordă "În vederea acoperirii cheltuielilor de hrana, a celor marunte uzuale, precum si a costului transportului in interiorul localitatii in care isi desfasoara activitatea" potrivit prevederilor HG nr. 518/1995;

Pentru perioada supusa verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat că sumele nete în valoare de ... lei plătite de S.C. X S.R.L sub formă de indemnizatie de delegare/detasare către angajații, sunt

drepturi de natura salarială suportate de angajator pe perioada în care angajații săi au fost trimisi la lucru în Belgia și au majorat baza de impunere a veniturilor de natură salarială cu suma de ... lei, luând în considerare sumele nete plătite angajaților în cuantum de ... lei.

În concluzie, luând în considerare cele mai sus menționate a fost majorată baza de impozitare la stabilirea contribuției de asigurări sociale datorată de angajator cu suma de ... lei s-a aplicat cota de 5.2 % asupra veniturilor brute fiind determinată o contribuție suplimentară de asigurări de sănătate datorată de angajator în suma de ... lei.

Cu privire la contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator aferentă sumelor de bani acordate sub formă de diurnă salariaților în perioada verificată (prezentate în detaliu la impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor):

S-a constatat că societatea trimite din România salariați pe șantierele de lucru din Belgia și calculează impozit pe salarii și contribuții salariale doar pentru salariul înscris în contractul de muncă încheiat în România (salariul minim pe economie) și acordă o diurnă/zi/salariaț în sumă de 87.5 euro pentru perioada verificată.

Astfel, angajații trimiși în străinătate beneficiază de suma netă aferentă salariului brut lunar (salariul minim pe economie din România) înscrisă în statele de plată și de indemnizație de delegare/detașare (diurnă) aferentă zilelor în care salariațul a fost delegat/detașat (potrivit pontajelor întocmite de societate pe șantiere de lucru), sume ce se înregistrează în evidența contabilă în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferați", fără a se calcula și vira în România la bugetul consolidat al statului contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator.

Față de starea de fapt prezentată, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele de bani acordate de S.C.X S.R.L. angajaților trimiși în nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare/detașare întrucât:

- angajații sunt trimiși în străinătate pentru perioade mai mari de 120 de zile, care este perioada maximă pentru care poate fi delegată o persoană conform prevederilor art. 44, alin. 1) din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii.

- angajatorul asigură transportul angajaților (în Belgia precum și transportul la și de la locul de muncă), iar sumele achitate salariaților cu titlul de diurnă se acordă "în vederea acoperirii cheltuielilor de hrană, a celor marunte uzuale, precum și a costului transportului în interiorul localității în care își desfășoară activitatea" potrivit prevederilor HG nr. 518/1995;

Pentru perioada supusă verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele nete în valoare de ... lei plătite de S.C. X S.R.L.

sub formă de indemnizație de delegare/detasare către angajații, sunt drepturi de natura salarială suportate de angajator pe perioada în care angajații săi au fost trimisi la lucru în Belgia și au majorat baza de impunere a veniturilor de natură salarială cu suma de ... lei, luând în considerare sumele nete plătite angajaților în cuantum de ... lei.

În concluzie, luând în considerare cele mai sus menționate a fost majorată baza de impozitare la stabilirea contribuției de asigurări sociale datorată de angajator cu suma de ... lei s-a aplicat cota de 5.2 % asupra veniturilor brute fiind determinată o contribuție suplimentară de asigurări de sănătate datorată de angajator în suma de ... lei.

Cu privire la contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice aferentă sumelor de bani acordate sub formă de diurna salariaților în perioada verificată (prezentate în detaliu la impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor):

S-a constatat că societatea trimite din România salariați pe șantierele de lucru din Belgia și calculează impozit pe salarii și contribuții salariale doar pentru salariul înscris în contractul de muncă încheiat în România (salariul minim pe economie) și acordă o diurnă/zi/salariaț în sumă de 87,5 euro pentru perioada verificată.

Astfel, angajații trimiși în străinătate beneficiază de suma netă aferentă salariului brut lunar (salariul minim pe economie din România) înscrisă în statele de plată și de indemnizație de delegare/detașare (diurna) aferentă zilelor în care salariatul a fost delegat/detașat, sume ce se înregistrează în evidența contabilă în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detasări și transferați", fără a se calcula și vira în România la bugetul consolidat al statului contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajați.

Pentru perioada supusă verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele nete în valoare de ... lei plătite de S.C. X S.R.L sub formă de indemnizație de delegare/detasare către angajații care au depășit o perioadă mai mare de 60 zile, respectiv 120 zile de delegare/detasare în cursul a 12 luni, sunt drepturi de natura salarială suportate de angajator pe perioada în care angajații săi au fost trimisi la lucru în Belgia și au majorat baza de impunere a veniturilor de natură salarială cu suma de ... lei, luând în considerare sumele nete plătite angajaților în cuantum de ... lei.

Pe cale de consecință, urmare a inspecției fiscale au fost stabilite suplimentar venituri de natura salarială pornind de la valoarea netă a indemnizațiilor de delegare/detasare în sumă totală de ... lei, stabilind valoarea brută a veniturilor de natură salarială în cuantum de ... lei.

În consecință, în timpul inspecției s-a majorat baza de impozitare a contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate cu suma de ... lei, aferent careia s-a calculat contribuția pentru

concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, suplimentara în suma de ... lei, conform prevederilor art. 296¹⁸ alin. 3 lit. C.

Cu privire la contribuția asiguratorie pentru munca aferentă sumelor de bani acordate sub forma de diurna salariatilor în perioada verificată (prezentare în detaliu la impozit pe veniturile din salarii și asimilare salariilor):

S-a constatat că societatea trimite din România salariați pe șantierele de lucru din Belgia și calculează impozit pe salarii și contribuții salariale doar pentru salariul înscris în contractul de muncă încheiat în România (salariul minim pe economie) și acordă o diurna/zi/salariat în sumă de 87,5 euro pentru perioada verificată.

Astfel, angajații trimiși în străinătate beneficiază de suma netă aferentă salariului brut lunar (salariul minim pe economie din România) înscrisă în statele de plată și de indemnizație de delegare/detașare (diurna) aferentă zilelor în care salariatul a fost delegat/detașat, sume ce se înregistrează în evidența contabilă în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări", fără a se calcula și vira în România la bugetul consolidat al statului contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajați.

Pentru perioada supusă verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele nete în valoare de ... lei plătite de S.C. X S.R.L. sub formă de indemnizație de delegare/detașare către angajații care au depășit o perioadă mai mare de 60 zile, respectiv 120 zile de delegare/detașare în cursul a 12 luni, sunt drepturi de natură salarială suportate de angajator pe perioada în care angajații săi au fost trimiși la lucru în Belgia și au majorat baza de impunere a veniturilor de natură salarială cu suma de ... lei, luând în considerare sumele nete plătite angajaților în cuantum de ... lei.

Pe cale de consecință, urmare a inspecției fiscale au fost stabilite suplimentar venituri de natură salarială pornind de la valoarea netă a indemnizațiilor de delegare/detașare în sumă totală de ... lei, stabilind valoarea brută a veniturilor de natură salarială în cuantum de ... lei.

În consecință, în timpul inspecției s-a calculat contribuția asiguratorie pentru munca suplimentară în suma de ... lei, conform prevederilor art. 220³ Cota contribuției asiguratorie pentru muncă este de 2,25%. din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Impozit pe salarii și venituri asimilate salariilor

În perioada verificată societatea a realizat ca activitate principală «Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale», corespunzătoare cod CAEN 4120, iar veniturile societății provin din activitatea de prestări servicii construcții (manoperă) realizate astfel:

a) în Belgia către partenerul intracomunitar din EH. Conform contractului nr.../01.08.2017, X SRL va executa subcontractarea în mod independent pentru client pentru lucrarile de energie electrica si lucrarile de infrastructura aferente lucrarilor de energie eletrica si lucrarile HVAC in interior si exterior (in aer liber).

b) în România către SC SGI SRL (...) j SC B SRL (...)

Serviciile prestate au fost înregistrate în evidența contabilă a societății, în contul 704 "Venituri din prestări servicii".

S.C. X SRL (societatea din România în calitate de prestator) a încheiat cu clienții sus menționați (în calitate de beneficiari) contracte comerciale ce au vizat lucrări de constructii in Belgia și în Romania care au fost realizate cu salariații angajati în Romania pentru care au fost încheiate contracte de muncă în România.

S.C. X SRL nu are înregistrate si declarate puncte de lucru în Belgia.

Pe perioada supusa inspectiei fiscale societatea a întocmit ștate de plată lunare în lei pentru angajatii societății în care s-au contabilizat salariile de bază brute înscrise în contractele de muncă din România (la nivelul salariului minim pe economie), sume pentru care s-au calculat și virat la bugetul general consolidat al statului din Romania contribuțiile sociale aferente.

Pentru realizarea prestărilor de servicii societatea a angajat în România personal care a fost trimis în Belgia pentru a presta muncă salarială în baza unui contract de muncă, respectiv o activitate dependentă de natura salarială.

Potrivit aplicatiei Revisal, numărul personalului angajat al societății, în perioada verificată este de aproximativ 20 angajati.

Se menționează că personalul angajat de X SRL Deva în anii 2016 și 2018 nu a desfășurat niciun fel de activitate economică pe teritoriul României.

În anul 2017, valoarea prestarilor de servicii în Romania a fost în suma de ... lei, reprezentând 5 % din totalul veniturilor din prestari de servicii realizate în acest an.

Organele de control au solicitat reprezentantului societății prezentarea fonnularului A1 pentru angajatii săi trimisi la lucru în Belgia pe anii 2016, 2017 și 2018, formular pe care societatea avea obligatia de a le depune la Casa Națională de Pensii din România.

În raspunsul dat d-na Stoi Maria în calitate reprezentant al societatii de contabilitate si de imputernicit al administratorului în relatia cu organele de control aceasta arata ca: "cererile au fost depuse dar întrucât veniturile realizate în Romania au avut o pondere atât de mica nu a fost eliberat formularul A1".

Prin depunerea formularului A1 se atestă calitatea titularului de asigurat la sistemul de securitate socială a României se certifică faptul că titularul său se supune legislației românești și nu datorează contribuții sociale în Belgia, potrivit art.19, alin.2) din Regulamentul CE987/2009 de stabilire a procedurii de punere în aplicare a Regulamentului CE 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială.

Pe perioada: 01.01.2016 - 31.12.2018 societatea a trimis salariați pe șantierele de lucru din Belgia pentru care determină obligațiile de plată salariale aferente salariului înscris în contractul de muncă încheiat în România (salariul minim pe economie) și acordat conform celor înregistrate în contabilitate o diurnă/zi/salariat în sumă de 87,5 euro.

În raport cu personalul trimis la muncă în străinătate societatea verificată are încheiate următoarele contracte:

- Contracte individuale de muncă înregistrate la Inspectoratul Teritorial de Muncă Hunedoara, și ulterior declarate în REVISAL, în care se stipulează salariul de bază lunar brut (majoritatea salariaților au salariul minim pe economie);

- Acte adiționale în completarea contractului de muncă, privind modificarea salariului de încadrare.

Mentionează că în contractele de muncă încheiate cu salariații din România se stipulează la litera L) - Alte clauze, pct d) că „în cazul în care salariatul urmează să-și desfășoare activitatea în străinătate, informațiilor prevăzute la art.18, alin (1) din Legea nr.53/2003 - Codul muncii, se vor regăsi și în contractul individual de muncă și anume: - durata perioadei de muncă ce urmează să fie prestată în străinătate este prevăzută în contractul individual de muncă și în conformitate cu formularul A1 emis de CNPP-România;

Moneda în care vor fi plătite drepturile salariale precum și modalitățile de plată sunt: în lei - salariul din România, -în euro sau contravaloarea în lei - diurna în Belgia.

Cheltuiala cu sumele achitate se înregistrează în evidența contabilă din România în contul 641 "Cheltuieli cu salariile personalului".

- indemnizație de delegare/detașare (diurna) aferentă zilelor în care salariatul a fost delegat/detașat (potrivit pontajelor întocmite de societate pe șantiere de lucru), sume ce se înregistrează în evidența contabilă în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări", fără a se calcula, declara și vira în România la bugetul general consolidat obligații fiscale (impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale).

Nu au fost prezentate certificate de rezidență fiscală pentru persoanele fizice trimise la muncă în Belgia care să ateste că acestea sunt persoane fizice independente, fapt pentru care aceste persoane rămân a fi impuse ca persoane fizice rezidente române, impozitarea fiind

făcută având în vedere o activitate dependentă conform contractelor de muncă încheiate de salariați cu societatea verificată.

Societatea nu are încheiat contract colectiv de muncă pentru angajați.

Față de starea de fapt prezentată, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele de bani acordate de S.C. X S.R.L. angajaților trimiși în străinătate care depășesc perioade de delegare/detașare de peste 60 de zile respectiv 120 zile în cursul a 12 luni, nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare/detașare întrucât:

- angajații sunt trimiși în străinătate pentru perioade mai mari de 60 de zile respectiv 120 de zile, care este perioada maximă pentru care poate fi delegată o persoană conform prevederilor art. 44, alin. 1) din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii.

- locul de muncă al salariaților nu este în România.

- în România societatea desfășoară în principal activitate de gestionare a activității contabile și de resurse umane (recrutare și gestionare personal).

Angajatorul stabilit în România trebuie să desfășoare o activitate semnificativă în țara de origine, pentru a putea detașa oameni, respectiv, pentru a trimite în Belgia salariați detașați, mai mult, notiunea de delegare este definită la art.43 din Legea nr. 53/2003 Codul muncii ca fiind exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului său de muncă, ori în cazul personalului angajat al S.C. X S.R.L. locul de muncă este în afara țării, respectiv, Belgia și aproape niciodată în România.

În concluzie, luând în considerare constatările efectuate și prevederile legale menționate anterior s-a procedat la majorarea bazei de impunere a veniturilor de natură salarială pornind de la valoarea netă a indemnizațiilor de detașare/delegare în sumă totală de ... lei stabilind valoarea brută a veniturilor de natură salarială în cuantum de ... lei.

Astfel, în timpul inspecției s-a determinat baza de impozitare a impozitului pe veniturile din salarii în sumă de ... lei aferent careia s-a calculat impozit pe veniturile din salarii suplimentar, în suma de ... lei.

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestator și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

Societatea X SRL, CUI ..., înmatriculată la O.R.C sub nr. ..., are sediul în ..., jud. Hunedoara..

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Timișoara, este să se pronunțe dacă aferent sumelor plătite salariaților în Belgia cu titlu de diurnă, Societatea X SRL datorează în mod legal impozit pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale obligatorii, în condițiile în care aceste sume achitate salariaților se includ în categoria veniturilor de natură salarială.

În fapt, în perioada 13.06.2019 - 19.07.2019, organe de control din cadrul A.J.F.P. Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală, au efectuat la Societatea X SRL o inspecție fiscală parțială având ca obiect impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale obligatorii aferente perioadei 19.11.2015 - 30.04.2019.

Organele de control au constatat că în perioada verificată societatea a realizat ca activitate principală «Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale», corespunzătoare cod CAEN 4120, iar veniturile societății provin din activitatea de prestări servicii construcții (manoperă) realizate astfel:

a) în Belgia către partenerul intracomunitar din EH. Conform contractului nr.../01.08.2017, X SRL va executa subcontractarea în mod independent pentru client pentru lucrările de energie electrică și lucrările de infrastructură aferente lucrărilor de energie electrică și lucrările HVAC în interior și exterior (în aer liber).

b) în România către SC SGI SRL (...) și SC B SRL (...)

Societatea le-a acordat angajaților trimiși la muncă în Belgia, următoarele sume de bani:

- în România - au fost întocmite ștate de plată lunare în lei pentru angajații societății în care s-au contabilizat salariile de bază brute înscrise în contractele de muncă din România (la nivelul salariului minim pe economie), sume pentru care s-au calculat și virat la bugetul general consolidat al statului din România contribuțiile sociale aferente.

- în Belgia - indemnizație de delegare/detașare (diurnă/zi/salariat în sumă de 87,5 euro) aferentă zilelor în care salariatul a fost delegat/detașat (potrivit pontajelor întocmite de societate pe șantiere de lucru), sume ce se înregistrează în evidența contabilă în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări", fără a se calcula, declara și vira în România la bugetul general consolidat obligații fiscale (impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale)

La verificarea efectuată pentru perioada 01.01.2016 - 31.12.2018, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele de bani acordate de societatea petentă angajaților trimiși la muncă în străinătate nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare/detașare întrucât:

- societatea X SRL (societatea din România în calitate de prestator) a încheiat cu clienții sus menționați (în calitate de beneficiari) contracte comerciale ce au vizat lucrări de construcții în Belgia și în România care au fost realizate cu salariații angajați în România pentru care au fost încheiate contracte de muncă în România;

- societatea X SRL nu are înregistrate și declarate puncte de lucru în Belgia;

- pentru realizarea prestărilor de servicii societatea a angajat în România personal care a fost trimis în Belgia pentru a presta muncă salarială în baza unui contract de muncă, respectiv o activitate dependentă de natura salarială;

- potrivit aplicației Revisal, numărul personalului angajat al societății, în perioada verificată este de aproximativ 20 angajați, cu mențiunea că personalul angajat de societatea petentă în anii 2016 și 2018 nu a desfășurat niciun fel de activitate economică pe teritoriul României;

- în anul 2017, valoarea prestarilor de servicii în România a fost în suma de ... lei, reprezentând 5 % din totalul veniturilor din prestari de servicii realizate în acest an;

- în raport cu personalul trimis la muncă în străinătate societatea verificată are încheiate contracte individuale de muncă înregistrate la Inspectoratul Teritorial de Muncă Hunedoara, și ulterior declarate în REVISAL, în care se stipulează salariul de bază lunar brut (majoritatea salariaților au salariul minim pe economie), precum și acte adiționale în completarea contractului de munca, privind modificarea salariului de încadrare;

- în contractele de muncă încheiate cu salariații din România se stipulează la litera L) - Alte clauze , pct d) că "în cazul în care salariatul urmează să-și desfășoare activitatea în străinătate, informațiilor prevăzute la art.18, alin (1) din Legea nr.53/2003 - Codul muncii, se vor regăsi și în contractul individual de muncă și anume: - durata perioadei de muncă ce urmează să fie prestată în strainatate este prevăzută în contractul individual de muncă și în conformitate cu formularul A1 - emis de CNPP - România;

- societatea nu a obținut formularul A1 pentru angajații săi trimisi la muncă în Belgia pe anii 2016, 2017 și 2018 , formular pe care societatea avea obligația să îl depună la Casa Națională de Pensii din România;

- așa cum se menționează și în Ghidul practic privind formularul A1- angajatorul care efectuează detașarea nu poate detașa la un moment dat mai mult de jumătate din numărul total al salariaților săi, ori în cazul societății X SRL, toți salariații au fost detașați în Belgia.

- nu au fost prezentate certificate de rezidență fiscală pentru persoanele fizice trimise la muncă în Belgia care să ateste că acestea

sunt persoane fizice independente, fapt pentru care aceste persoane rămân a fi impuse ca persoane fizice rezidente române, impozitarea fiind făcută având în vedere o activitate dependentă conform contractelor de muncă încheiate de salariați cu societatea verificată;

- societatea petentă nu are încheiat contract colectiv de munca pentru angajați;

- angajații sunt trimiși în străinătate, pentru perioade mai mari de 60 de zile, respectiv 120 de zile, care este perioada maximă pentru care poate fi delegată o persoană conform prevederilor legale;

- locul de munca al salariaților nu este în România.

- în România societatea desfășoară în principal activitate de gestionare a activității contabile și de resurse umane (recrutare și gestionare personal).

- prevederile art. 3 alin. 1) lit c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului, arată: *"Statele membre asigură că, indiferent de legea aplicabilă raporturilor de muncă, întreprinderile menționate la articolul 1 alineatul (1) garantează lucrătorilor detașați pe teritoriul lor condiții de muncă și de încadrare în muncă cu privire la următoarele aspecte stabilite în statul membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările: c) salariul minim, inclusiv plata orelor suplimentare"*.

- prevederile art.3 alin.7) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului care stabilesc că *"Alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă"*;

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele primite în Belgia de angajații societății X S.R.L. reprezintă venituri de natura salarială pentru care societatea nu a constituit și nu a plătit în România, obligațiile fiscale aferente, respectiv impozitul pe venitul din salarii și contribuții sociale.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe veniturile de natură salarială realizate de angajații trimiși la muncă în Belgia și la stabilirea diferențelor suplimentare datorate bugetului de stat de către societatea X S.R.L.

În drept, sunt aplicabile dispozițiile din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

"ART. 59 - Sfera de cuprindere a impozitului

(1) Impozitul prevăzut în prezentul titlu, denumit în continuare impozit pe venit, se aplică următoarelor venituri:

a) în cazul persoanelor fizice rezidente române, cu domiciliul în România, veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României;

ART. 61 Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu sunt următoarele:

(...)

b) venituri din salarii și asimilate salariilor, definite conform art. 76

ART. 76 - Venituri din salarii și asimilate salariilor

Definirea veniturilor din salarii și asimilate salariilor

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

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

k) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

(i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;

(ii) străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;

s) orice alte sume sau avantaje în bani ori în natură.”

coroborat cu pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

„12. (1) În sensul art. 76 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, veniturile brute din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, raport de serviciu, act de detașare precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor statute speciale prevăzute de lege, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:

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

- (i) salariile de bază;*
- (ii) sporurile și adaosurile de orice fel;*
- (iii) indemnizații pentru trecerea temporară în altă muncă, pentru reducerea timpului de muncă, pentru carantină, precum și alte indemnizații de orice fel, altele decât cele menționate la pct. 3 alin. (1), având aceeași natură;*
- (iv) recompensele și premiile de orice fel;*
- (v) sumele reprezentând premiul anual și stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariaților agenților economici;*
- (vi) sumele primite pentru concediul de odihnă, cu excepția sumelor primite de salariat cu titlu de despăgubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului și familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de muncă, precum și eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihnă;*
- (vii) sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;*
- (viii) valoarea nominală a tichetelor de masă, tichetelor de creșă, voucherelor de vacanță, acordate potrivit legii;*
- (ix) orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor;”*

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

De asemenea, sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natura obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege.

În speță sunt incidente și prevederile Legii nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, așa cum a fost modificată la 30.06.2015 pentru a se armoniza cu Directiva Europeană, respectiv ale Legii 16/2017 și conform căreia:

Legea nr. 344/2006

„art. 1

Prevederile prezentei legi se aplică:

[...]

b) întreprinderilor stabilite pe teritoriul României care, în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează, pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe

teritoriul Confederației Elvețiene, salariați cu care au stabilite raporturi de muncă, în condițiile stabilite la art. 4 alin. (2).

art. 3

(1) În sensul prezentei legi, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

b) salariat detașat de pe teritoriul României - salariatul unui angajator stabilit pe teritoriul României, care în mod normal lucrează în România, dar care este trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, atunci când angajatorul ia una dintre măsurile prevăzute la art. 4 alin. (2);

c) salariu minim - salariul minim aplicabil pe teritoriul României pentru salariatul detașat pe teritoriul României, respectiv salariul minim aplicabil pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, pentru salariatul detașat de pe teritoriul României;

art. 4

(2) Prezenta lege se aplică în măsura în care întreprinderile prevăzute la art. 1 lit. b) iau una dintre următoarele măsuri cu caracter transnațional:

c) punerea la dispoziție a unui salariat, de către un agent de muncă temporară, la o întreprindere utilizatoare stabilită sau care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și agentul de muncă temporară.

art. 7

(1) Salariații detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale beneficiază, indiferent de legea aplicabilă raportului de muncă, de condițiile de muncă stabilite prin acte cu putere de lege, acte administrative prin convenții colective sau sentințe arbitrale de generală aplicare valabile în statul membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau în Confederația Elvețiană, pe al cărui teritoriu sunt prestate serviciile, cu privire la:

a) durata maximă a timpului de muncă și durata minimă a repausului periodic;

b) durata minimă a concediilor anuale plătite;

c) salariul minim, inclusiv compensarea sau plata muncii suplimentare;

d) condițiile de punere la dispoziție a salariaților, în special de către agenții de muncă temporară;

e) sănătatea și securitatea în muncă;

f) măsurile de protecție aplicabile condițiilor de muncă pentru femeile însărcinate sau pentru cele care au născut recent, precum și pentru copii și tineri;

g) egalitatea de tratament dintre bărbați și femei, precum și alte dispoziții în materie de nediscriminare.

(2) În sensul prevederilor prezentei legi, noțiunea de "salariu minim" prevăzută la alin. (1) lit. c) este definită de legislația și/sau practica statului membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau Confederației Elvețiene, pe al cărui/cărei teritoriu este detașat salariatul.

art. 9

Indemnizațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt acordate salariatului pentru acoperirea cheltuielilor generate de detașare, precum cele de transport, cazare și masă.”

Legea 16/2017

art. 8

Salariații detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale beneficiază, indiferent de legea aplicabilă raportului de muncă, de condițiile de muncă stabilite prin acte cu putere de lege, acte administrative, prin convenții colective sau sentințe arbitrale de generală aplicare, valabile în statul membru, altul decât România, sau în Confederația Elvețiană, pe teritoriul căruia/căreia sunt prestate serviciile, cu privire la:

a) durata maximă a timpului de muncă și durata minimă a repausului periodic;

b) durata minimă a concediilor anuale plătite;

c) salariul minim definit potrivit art. 2 alin. (1) lit. f), inclusiv compensarea sau plata muncii suplimentare;

d) condițiile de punere la dispoziție a salariaților de către agenții de muncă temporară;

e) sănătatea și securitatea în muncă;

f) măsurile de protecție aplicabile condițiilor de muncă pentru femeile însărcinate sau pentru cele care au născut recent, precum și pentru copii și tineri;

g) egalitatea de tratament dintre bărbați și femei, precum și alte dispoziții în materie de nediscriminare.

art. 11

Orice indemnizație specifică detașării transnaționale este considerată parte a salariului minim, în măsura în care nu este acordată cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de detașare, respectiv cheltuielile de transport, cazare și masă”

Se constată astfel că, pentru salariații care au locul de muncă pe teritoriul unui stat membru, societatea are obligația ca în conformitate cu prevederile Legii nr. 344/2006, armonizată cu Directiva Europeană 96/71/CE/16.12.1996 a Parlamentului European, respectiv ale Legii 16/2017, antecitate, să asigure angajaților săi salariul minim orar stabilit în acea țară. Totodată, având în vedere faptul că indemnizația plătită nu este menită să acopere cheltuielile de transport și cazare, care sunt suportate de angajator, în conformitate cu prevederile art. 3, alin.7) lit.c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului, indemnizațiile de delegare sunt considerate parte integrantă a salariului minim.

Sediul materiei în ceea ce privește delegarea și detașarea se regăsește în cuprinsul Legii nr. 53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

„ART. 43

Delegarea reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului său de muncă.

ART. 44

(1) Delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni și se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice, numai cu acordul salariatului. Refuzul salariatului de prelungire a delegării nu poate constitui motiv pentru sancționarea disciplinară a acestuia.

(2) Salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil.

ART. 45

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. În mod excepțional, prin detașare se poate modifica și felul muncii, dar numai cu consimțământul scris al salariatului.

ART. 46

(1) Detașarea poate fi dispusă pe o perioadă de cel mult un an.

(2) În mod excepțional, perioada detașării poate fi prelungită pentru motive obiective ce impun prezența salariatului la angajatorul la care s-a dispus detașarea, cu acordul ambelor părți, din 6 în 6 luni.

(3) Salariatul poate refuza detașarea dispusă de angajatorul său numai în mod excepțional și pentru motive personale temeinice.

(4) Salariatul detașat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de detașare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil.”

Din prevederile legale antecitate, se reține că legiuitorul a prevăzut că în cazul delegării, salariatul își exercită temporar sarcinile în afara locului său de muncă.

Având în vedere mediul socio-economic actual, respectiv mediul dinamic al prestărilor de servicii pe plan transnațional, care obligă un număr din ce în ce mai mare de întreprinderi să detașeze temporar salariați pe teritoriul unui stat membru, altul decât statul în care sunt angajați în mod obișnuit, la nivelul Comunității Europene a fost elaborată Directiva 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării transnaționale de servicii.

În cazul personalului angajat al societății X S.R.L., locul de munca este în afara țării, respectiv, Belgia și aproape niciodată în România, angajatorul stabilit în România trebuind să desfășoare o activitate semnificativă în țara de origine pentru a putea detașa salariați, respectiv pentru a putea trimite în Belgia salariați delegați.

Faptul că locul de muncă al personalului angajat se află în afara țării, este susținut chiar de răspunsul dat de d-na Stoi Maria în calitate reprezentant al societății de contabilitate și de împuternicit al administratorului în relația cu organele de control, care la solicitarea organelor de inspecție fiscală a formularului A1 pentru angajații săi trimisi la muncă în Belgia pe anii 2016, 2017 și 2018, formular pe care societatea avea obligația de al depune la Casa Națională de Pensii din România, atrată că: *"cererile au fost depuse dar întrucât veniturile realizate în România au avut o pondere atât de mică nu a fost eliberat formularul A1."*

Se reține și mențiunea din Ghidul practic privind formularul A1 unde se arată faptul că angajatorul care efectuează detașarea nu poate detașa la un moment dat mai mult de jumătate din numărul total al salariaților săi, ori în cazul societății X SRL toți salariații au fost delegați/detașați în Belgia.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că angajații sunt trimiși în străinătate pentru perioade mai mari de 60 de zile, respectiv 120 de zile, care este perioada maximă pentru care poate fi delegată o persoană conform prevederilor art. 44 alin. 1) din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, precum și faptul că în România societatea desfășoară în principal activitate de gestionare a activității contabile și de resurse umane (recrutare și gestionare personal).

Mai mult, societatea nu a prezentat nici în timpul controlului și nici cu ocazia depunerii contestației documente justificative pentru diurnele acordate, organul de soluționare reținând faptul că sumele erau virate de societate în conturile bancare ale persoanelor angajate cumulativ și doar în evidența contabilă sunt înregistrate distinct, respectiv salariu și diurna.

Dealtfel, prin contestația formulată petenta se limitează doar să reitereze în mare parte constatările organelor de inspecție fiscală, și să citeze diferite prevederi legale din Codul Munci, respectiv Constituția României, considerate incidente speței, ori pasaje din Revista Taxe și Impozite considerate relevante, fără să aducă argumente clare și obiective, însoțite de documente probatorii prin care să își motiveze pretențiile.

Învedereăm că, în materie de securitate socială, începând cu data de 1 mai 2010, în relațiile României cu celelalte state membre ale Uniunii Europene au devenit aplicabile prevederile Regulamentului (CE) nr.883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială și ale Regulamentului sau de implementare (CE) nr.987/2009.

Cu privire la regimul fiscal aplicabil veniturilor suplimentare de care beneficiază personalul detașat din punct de vedere al contribuțiilor sociale obligatorii la art.11 alin.(3) din Regulamentului (CE) nr.883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate sociala, se prevede ca persoana care desfășoară o activitate salariale sau independenta într-un stat membru se supune legislației din statul membru respectiv, ceea ce instituie regula de baza in materie de determinare a legislației aplicabile conform principiului *lex loci laboris* (legea de la locul îndeplinirii activității) .

De la aceasta regula, Regulamentul stabilește prin art.12, regula specială potrivit căreia:

“O persoana care desfășoară o activitate salariale într-un stat membru, pentru un angajator care își desfășoară în mod obișnuit activitățile in acest stat membru și care este detașată de angajatorul respectiv in alt stat membru pentru a lucra pentru angajator continua sa fie supusa legislației primului stat membru, cu condiția ca durata previzibila a activitatii sa nu depășească douăzeci si patru de luni si sa nu fi fost trimis sa înlocuiască o alta persoana. “

De asemenea la art.14 alin.(1) lit. a) din Regulamentul CEE nr.1408/71 se prevede :

“Persoana care exercita o activitate salariale pe teritoriul unui stat membru în serviciul unei întreprinderi de care aparține în mod obișnuit și care este detașată de aceasta întreprindere pe teritoriul unui alt stat membru pentru a presta acolo o munca in contul acesteia, va continua sa facă obiectul legislației primului stat membru,(...)”

Totodată, potrivit Regulamentului CE nr.883/2004 pentru coordonarea sistemelor de securitate sociala, documentul portabil A1 dovedește exclusiv menținerea titularului acestuia la sistemul de securitate sociala (asigurare pentru pensie, accidente de munca si boli profesionale, asigurări sociale de sănătate, prestații familiale) din statul de trimitere (statul care aparține instituției care a emis respectivul

document), lipsa acestuia nefiind de natura a împiedica desfășurarea de activități profesionale pe teritoriul altui stat membru; într-un astfel de caz devine aplicabilă regula generală în domeniu cea a asigurării conform legislației locului de desfășurare a activității.

Documentul portabil A1 confirmă situația salariatului în materie de securitate socială și indică în ce țară trebuie plătite contribuțiile de asigurări sociale.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, se reține că în perioada verificată, ponderea cea mai mare a veniturilor obținute este de la beneficiarul intracomunitar din Belgia, urmare prestărilor de servicii în domeniul construcțiilor realizate pe teritoriul acestui stat, conform contractelor încheiate cu acesta, în condițiile în care aceasta a efectuat prestarea de servicii către beneficiarul intracomunitar din Germania cu salariații proprii.

Salariații care au prestat munca în Belgia, figurează încadrați la salariul de bază minim pe economie din România, pe toată perioada verificată, pentru care petenta a constituit, declarat și virat bugetului general consolidat al statului, obligațiile de natură salariale conform declarațiilor privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale și impozitului pe venit.

De asemenea, societatea a acordat conform celor înregistrate în contabilitate o diurnă/zi/salariat în sumă de 87,5 euro, indemnizație de delegare/detașare (diurna) aferentă zilelor în care salariatul a fost detașat/delegat (potrivit pontajelor încheiate de societate pe șantierele de lucru), sume înregistrate în evidența contabilă în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferuri".

În actul administrativ fiscal contestat se specifică faptul că, petenta nu a declarat un sediu permanent în Belgia (punct de lucru), asumându-și astfel un statut în ceea ce privește existența unui sediu permanent în Belgia și recunoașterea astfel a activității desfășurate în străinătate. De asemenea, petenta nu a făcut dovada că a plătit sume în euro angajaților în Belgia și nu s-a supus legislației statului belgian în materie de impozite și taxe.

În condițiile în care s-a constatat că, petenta a detașat salariații proprii de pe teritoriul României (în numele și sub coordonarea Alay Elecom SRL) pe teritoriul Belgiei, în cadrul prestării de servicii transnationale, potrivit prevederilor Legii nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnationale, se reține că în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara au solicitat reprezentantului legal al societății informații suplimentare prin Nota explicativă; prin răspunsul dat la întrebarea cu privire la deținerea formularului A1, reprezentantul legal al petentei a precizat că: "cererile au fost depuse dar întrucât veniturile

realizate în România au avut o pondere atât de mică nu au fost liberat formularul A1”, astfel că, petenta nu a putut face dovada deținerii formularelor A1 „Certificat privind legislația în materie de securitate sociala care se aplica titularului “ emise de Casa Națională de Pensii Publice

Potrivit Regulamentului CE nr.883/2004 pentru coordonarea sistemelor de securitate sociala, lipsa documentului portabil A1 nu este de natura sa împiedice desfășurarea de activități profesionale pe teritoriul altui stat membru.

Potrivit art. 19, alin. (2) din Regulamentul CE 987/2009 de stabilire a procedurii de punere in aplicare a Regulamentului CE 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate sociala, documentul portabil A1 atesta calitatea titularului de asigurat la sistemul de securitate socială din România (asigurare pentru pensie, accidente de muncă și boli profesionale, asigurări sociale de sănătate, prestații familiale) și certifica faptul ca titularul se supune legislației românești și nu datorează contribuții sociale în Belgia.

Potrivit prevederilor art.8 din Directiva 96/71/CE, petenta a avut posibilitatea de a alege un statut legislativ aplicabil și a ales aplicarea legislației românești întocmind state de plata în România, plătind salariile în România, efectuând angajările și desfacerea contractelor de munca în România, astfel că și din punct de vedere al veniturilor plătite salariaților în România, legislația aplicabilă este cea din România.

Din considerentele prezentate coroborat cu normele legale incidente, reiese că sumele acordate de petentă salariaților sub formă de diurnă sunt venituri de natură salarială reprezentând parte a salariului minim pe care aceștia aveau dreptul să îl primească pentru munca prestată în Belgia; lipsa documentului portabil A1 nu este de natura sa împiedice desfășurarea de activități profesionale pe teritoriul altui stat membru; documentul portabil A1 atesta calitatea titularului de asigurat la sistemul de securitate socială, iar în speță petenta a ales aplicarea legislației românești întocmind state de plata în România, plătind salariile în România, efectuând angajările și desfacerea contractelor de munca în România, astfel ca acesta avea obligația să se supună legislației din România și din punct de vedere al impozitării veniturilor plătite salariaților pentru munca prestată în Belgia.

Având în vedere ca pentru cea mai importanta parte a sumei primita de angajați ca urmare a muncii prestate în Belgia, în statul de rezidență România, petenta nu a reținut impozitele și contribuțiile obligatorii, prevalându-se în mod formal de diurna, s-a prejudiciat atât bugetul de stat prin neachitarea impozitului pe venitul din salarii și contribuțiilor sociale obligatorii, cat și angajații prin faptul ca s-au reținut contribuțiile la un nivel minim - situație care generează un nivel minim al

pensiei, ori directivele UE urmăresc evitarea dezavantajării angajaților, prin asigurarea unui nivel al protecției sociale corespunzător nivelului de contribuții sociale aferent țării în care angajații își desfășoară activitatea.

Mai mult, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, se reține că sumele erau virate de societate în conturile bancare ale persoanelor angajate cumulativ și doar în evidența contabilă sunt înregistrate distinct, respectiv salariu și diurnă.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că societatea X SRL în mod eronat susține că a acordat eronat angajaților sume de bani sub forma unor indemnizații de delegare/detașare denumite diurne, în condițiile în care aceste sume reprezintă în fapt remunerația primită de salariați pentru munca prestată în străinătate în baza contractelor individuale de muncă încheiate cu salariații, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației petenta nu a prezentat documente din care să rezulte că diurna a fost acordată în mod legal.

e asemenea, se reține că, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 „*cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

Astfel, având în vedere cele reținute mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin urmare, organul de soluționare reține că sumele acordate angajaților cu titlu de diurnă sunt în fapt remunerații primite de salariați pentru munca prestată în străinătate, conform zilelor lucrate de aceștia și reprezintă venituri asimilate salariilor, având același regim juridic cu

salariul, motiv pentru care petenta avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul de stat impozitul pe veniturile din salarii și venituri asimilate salariilor pentru perioada 01.01.2016 - 31.12.2018.

Incidente speței sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.547/2016, care reține că:

„Cum activitatea desfășurată nu reprezintă, în sensul art.43 din Codul muncii, «exercitarea temporară a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu, în afara locului de muncă» și în opinia Înaltei Curți, organele fiscale au stabilit cu justețe că sumele de bani acordate de recurenta-reclamantă cu titlu de «diurne», «bonus» și «cheltuieli de deplasare», angajaților săi trimiși în străinătate, nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare, respectiv de detașare.

Mai mult, cum bine a reținut judecătorul fondului și în cuprinsul sentinței atacată și la nivelul Uniunii Europene au fost emise directive prin care a fost reglementat expres regimul juridic al angajaților, lucrătorul detașat, fiind definit, similar prevederii Codului muncii, ca fiind acel «lucrător care, pe o perioadă limitată, își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru diferit de cel în care lucrează în mod normal» (art.2 alin.1 din Directiva nr.96/71/CE a Parlamentului European). (...)

S-a reținut corect că, sumele plătite angajaților pentru munca prestată în străinătate cu titlu de diurnă, bonusuri și cheltuieli de deplasare, nu sunt de natura indemnizațiilor de delegare/detașare, fiind în mod expres legate de desfășurarea obiectului societății verificate și anume prestare de servicii de menaj, activități gospodărești către persoane fizice străine, nefiind vorba de o activitate temporară, ci de singura activitate desfășurată de toți angajații recurente, așa încât nu sunt întrunite condițiile prevăzute de art.43 și art.45 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii.”

Astfel, pentru veniturile obținute de salariații trimiși să lucreze în Belgia petenta avea obligația de a calcula contribuții sociale în conformitate cu Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, unde se menționează că:

- art.136

“Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul public de pensii

Următoarele persoane au calitatea de contribuabili/platitori de venit la sistemul public de pensii, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, după caz:

a) cetățenii români, cetățenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul ori reședința în România;[...]

c) persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, atât pe perioada în care persoanele fizice care realizează venituri din salarii ori asimilate salariilor desfășoară activitate, cât si pe perioada în care acestea beneficiază de concedii si indemnizații de asigurări sociale de sănătate;[...]

- art.137

Categorii de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale

(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii, prevăzuți la art. 136, datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale pentru următoarele categorii de venituri:

a) venituri din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;

b) venituri din activități independente, definite conform art. 67;

c) indemnizații de șomaj;

d) indemnizații de asigurări sociale de sănătate.[...]

În concluzie, sumele primite cu titlu de diurnă de către salariații societății petente pe perioada verificată, reprezintă drepturi de natură salarială cu toate obligațiile care decurg din calcularea, evidențierea și virarea impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale aferente acestora.

În acest sens s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție care, prin Decizia nr.378/2014 precizează:

„Odată stabilit caracterul de drepturi salariale a sumelor menționate anterior, consecința logică este existența tuturor obligațiilor instituite de legislația în vigoare pentru această categorie.

Curtea de apel a apreciat că organul fiscal a reținut corect că contribuțiile sociale se calculează asupra tuturor veniturilor de natură salarială, legiuitorul stabilind că aceste venituri cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă și, în consecință, reclamanta are obligația să calculeze și să vireze către bugetele sociale aferente contribuțiile pentru veniturile de natură salarială ...”

În acest sens este și adresa nr. 27970RG/2045DJCLM/23.09.2014 semnată de secretarul general din Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, prin care s-a precizat că: *”indemnizația pentru munca în străinătate astfel cum este menționată în actele adiționale la contractele individuale de muncă, constituie un drept de natură salarială, deoarece nu se identifică cu indemnizația de detașare, astfel cum aceasta este reglementată de prevederile art.42-47 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”*

Relevantă este și hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene emisă în cauză C-396/13, având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Satakunnan

käräjäoikeus (Finlanda), prin decizia din 12 iulie 2013, primită de Curte la 15 iulie 2013, în procedura Sähköalojen ammattiliitto ry împotriva Elektrobudowa Spółka Akcyjna, în care se precizează că *“o diurnă cum este cea în discuție în litigiul principal trebuie considerată parte a salariului minim în condiții identice cu cele la care este supusă includerea acestei diurne în salariul minim plătit lucrătorilor locali cu ocazia unei detașări a acestora în interiorul statului membru în cauză; (...)”*. Astfel, în hotărârea mai sus citată, se precizează, fără echivoc, că în cazul lucrătorilor transfrontalieri, indemnizațiile, diurnele, primele de concediu reprezintă drepturi salariale, fiind impozitate în consecință.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale și argumentele prezentate, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității. Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.”

Aceste prevederi legale consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economicului asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.

În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale, iar organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

Se reține că, principiul prevalenței economicului asupra juridicului presupune prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate și nu numai de forma juridică a

acestora, iar respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică.

Referitor la „diurna” acordată salariaților detașați în Belgia, se rețin următoarele:

Codul muncii – legea specială în domeniu – nu definește noțiunea de „diurnă”, ci doar stabilește dreptul angajaților la acordarea acesteia pe durata delegării și a detașării.

Astfel, conform Codului muncii, salariatul delegat/detașat are dreptul „la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare” (art. 44 Codul muncii), respectiv la „plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de detașare” (art. 46 Codul muncii), în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil.

O definiție pentru diurnă este inclusă în HG nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, în vigoare și la data emiterii prezentei decizii, care la art. 5 alin. A lit. a) stipulează:

„o sumă zilnică, denumită în continuare diurnă, în vederea acoperirii cheltuielilor de hrană, a celor mărunte uzuale, precum și a costului transportului în interiorul localității în care își desfășoară activitatea;”

În mod general valabil, în doctrină, s-a reținut că rolul acestei sume de bani este acela de a compensa cheltuielile suplimentare de hrană și întreținere survenite o dată cu dislocarea salariatului din mediul său de viață obișnuit.

Or, în condițiile în care diurna este acordată în funcție de lucrările contractate și respectiv de numărul de zile lucrate, rezultă că diurna reprezintă chiar contravaloarea muncii prestate de salariat în baza contractului de muncă, situație în care în mod corect a fost asimilată de organele de inspecție fiscală în categoria veniturilor de natură salarială.

Mai mult, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că activitatea principală a firmei se desfășoară în străinătate, fără a avea activități semnificative în România (cu titlu de exemplu - în anul 2017 valoarea prestărilor de servicii în România reprezintă 5% din totalul veniturilor de prestări de servicii realizate în acest an), fapt care determină concluzia că indemnizațiile acordate personalului angajat reprezintă principalul venit plătit de către aceasta propriilor angajați.

Având în vedere faptul că sumele plătite angajaților petentei în Belgia nu reprezintă rambursări ale unor cheltuieli de transport, cazare, masă justificate cu documente în condițiile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste sume sunt venituri de natură salarială, și nu indemnizații de delegare/detașare.

Astfel în condițiile în care pentru aceste sume achitate salariaților, petenta nu a prezentat documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală de natură a confirma starea de fapt pretinsă de petentă, respectiv că sumele plătite cu titlu de diurnă nu reprezintă venituri salariale, se reține că în mod corect și legal plătite de aceasta salariaților săi din străinătate au fost încadrate în categoria veniturilor de natură salarială, societatea petentă având obligația calculării, reținerii și virării obligațiilor fiscale în sumă totală de ... lei cu titlu de impozit pe venituri din salarii și contribuții sociale aferente.

De asemenea, se reține că potrivit jurisprudenței în materie, angajații unei societăți, care lucrează în străinătate, au dreptul la o diurnă care să acopere contravaloarea cheltuielilor de masă și, eventual, compensarea bănească a disconfortului generat de deplasarea în străinătate, însă, totodată, se reține culpa societății că nu a stabilit această indemnizație pentru a acoperi întocmai acele necesități și a acordat o sumă doar cu titlu de recompensare a realizărilor profesionale.

În același sens s-a pronunțat și Curtea de Apel Oradea prin deciziile:

- Decizia nr. 708/CA/2019 - R pronunțată în sesiunea publică din data de 25 septembrie 2019 de către Curtea de Apel Oradea: *“Curtea constată că în mod corect a reținut prima instanță, că locul de muncă obișnuit al angajaților recurente (...) a fost în Italia, fiind acordate de recurentă în mod nelegal, sume de bani cu titlul de indemnizație de delegare (diurna), nefiind îndeplinită condiția caracterului temporar al prestării activității în alt loc/țară, decât cel/cea în care lucrează în mod normal, la care face referire instituția delegării, respectiv a detașării transnaționale”*

- Decizia nr. 390/CA/2019 - R pronunțată în sesiunea publică din data de 06 mai 2019 de către Curtea de Apel Oradea: *“Curtea constată că în mod corect organul fiscal a reîncadrat din punct de vedere fiscal sumele acordate cu titlu de diurnă, recalificând aceste sume ca venituri de natură salarială și stabilind impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile la asigurările sociale asupra sumelor acordate salariaților cu acest titlu (...)”*

- Decizia nr. 867/CA/2019 - R pronunțată în sesiunea publică din data de 01 noiembrie 2019 de către Curtea de Apel Oradea: *“Curtea constată că în mod corect a procedat organul de control la recalificarea diurnelor plătite salariaților ca venituri salariale, față de faptul că munca prestată de acestia în Italia a avut caracter permanent și față de prevederile art. 3 lit. b din Legea nr. 344/2006, situație în care actele administrativ fiscale atacate sunt legale și în mod greșit au fost anulate în primă instanță”*

Întrucât prin contestație petenta nu aduce argumente de natură fiscală prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, însoțite de documente probatorii prin care să își motiveze pretențiile deduse judecății, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată, conform prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Ordinul A.N.A.F. nr. 3741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

Pentru considerentele ce preced și în temeiul Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

D E C I D E :

- *Respingerea ca neîntemeiată a contestației depusă de societatea X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../30.07.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – A.I.F., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD ...//30.07.2019 și vizează suma totală de ... lei, reprezentând:*

- CAS angajator în sumă de ... lei;
- CAS angajat în sumă de ... lei;
- CAS accidente munca în sumă de ... lei;
- Șomaj angajator în sumă de ... lei;
- Șomaj angajat în sumă de ... lei;
- CASS angajator în sumă de ... lei;
- CASS angajat în sumă de ... lei;
- concedii și indemnizații în sumă de ... lei;
- contribuție asiguratorie pentru muncă în sumă de ... lei;
- impozit venit salarii în sumă de ... lei.

- Prezenta decizie se comunică la:

- X SRL;
- A.J.F.P. Hunedoara–A.I.F

cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din O.A.N.A.F. nr.3741/2015.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale, Tribunalul Hunedoara, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

...
DIRECTOR GENERAL,