

## DECIZIA nr.71 din 19.08.2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX , cap.2, art.209 din O.G. nr.92/ 2003 R privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, asupra contestației formulate de x împotriva Deciziei de impunere nr.../ 16.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în sumă totală de ... lei, reprezentând: impozit pe veniturile din salarii ( lei), majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii ( lei), CAS salariați ( lei), majorări de întârziere aferente CAS salariați (lei), CAS datorată de angajator (lei), majorări de întârziere aferente CAS angajator ( lei), CASS angajator ( lei), majorări de întârziere aferente CASS angajator ( lei), contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator ( lei), majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator ( lei), CASS angajați ( lei), majorări de întârziere aferente CASS angajați ( lei), contribuția de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați ( lei), majorări aferente contribuției de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați (lei), contribuția pentru concedii și indemnizații ( lei), majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații datorate de angajator (lei), vârsăminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate ( lei), majorări aferente vârsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate ( lei), contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ( lei), majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ( lei).

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207, alin.(1) din O.G. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, în raport de data primirii deciziei, respectiv 29.06.2010 (cfm. datei înscrise pe confirmarea de primire aflată în copie la dosarul cauzei) și data depunerii contestației, respectiv 26.07.2010.

Contestația poartă semnătura titularului dreptului procesual precum și amprenta ștampilei, conform prevederilor art.206 din OG 92/2003 R.

Condițiile de procedură fiind îndeplinite prin respectarea prevederilor art.206 și 207 din OG 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Petenta, x , contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../16.06.2010, emisă în baza constatărilor stabilite prin Raportul de inspecție fiscală generală nr.../16.06.2010, cu privire la suma totală de ... lei, motivând că: "au fost supuse impozitării drepturi, care nu ar fi trebuit impozitate, așa cum rezultă din dispozițiile codului fiscal".

II. Urmare inspecției fiscale generale efectuate la x, organele fiscale de control ale A.I.F. , au verificat modul de stabilire, evidențiere, declarare și virare a impozitelor și contribuțiilor datorate bugetului de stat consolidat..

Concluziile controlului au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală generală nr.../16.06.2010.

În baza Raportului de inspecție fiscală generală s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../16.06.2010, prin care s-a stabilit în sarcina x diferențe de plată în sumă totală de ... lei, reprezentând: impozit pe veniturile din salarii ( lei), majorări de întârziere

aferente impozitului pe veniturile din salarii ( lei), CAS salariați ( lei), majorări de întârziere aferente CAS salariați (lei), CAS datorată de angajator (lei), majorări de întârziere aferente CAS angajator ( lei), CASS angajator ( lei), majorări de întârziere aferente CASS angajator ( lei), contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator ( lei), majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator ( lei), CASS angajați ( lei), majorări de întârziere aferente CASS angajați ( lei), contribuția de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați ( lei), majorări aferente contribuției de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați (lei), contribuția pentru concedii și indemnizații ( lei), majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații datorate de angajator (lei), vărsăminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate ( lei), majorări aferente vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate ( lei), contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ( lei), majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ( lei).

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a constatărilor organelor de inspecție fiscală, a susținerilor petentei precum și a actelor normative în vigoare, se rețin următoarele :

**Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă organele fiscale din cadrul A.I.F.Tulcea au stabilit în conformitate cu prevederile legale în sarcina x, obligații fiscale suplimentare de plată în valoare totală de ... lei.**

**În fapt**, organele fiscale din cadrul A.I.F., au verificat modul de stabilire, reținere, declarare și plată a impozitelor și contribuțiilor la x datorate bugetului general consolidat al statului.

Verificarea s-a efectuat ca urmare a solicitării Curții de Conturi a României, care prin adresa nr.../22.03.2010, precizează: *“ ordonatorii terțiari de credite finanțați din bugetele locale au acordat diverse avantaje salariaților sub forma unor drepturi speciale (pentru hrană, medicamente, îmbrăcăminte, etc.) precum și sporuri de dispozitiv, diverse categorii de prime, tichete cadou, etc. fără ca aceste sume să fie cuprinse în baza de calcul a impozitului pe salarii și fără ca asupra lor să se plătească de către angajatori sau angajați, vreo contribuție la bugetele de asigurări. Aceste sume au fost plătite și înregistrate la Titlul II <<Bunuri și servicii>> și au avut ca temei legal contractele colective de muncă încheiate între sindicatele salariaților și ordonatorii de credite sau hotărâri judecătorești. ”*

Verificarea s-a efectuat pentru perioada 01.01.2005 - 31.04.2010.

Rezultatele inspecției fiscale au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală generală nr.../16.06.2010, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../16.06.2010.

În urma verificării efectuate, organele de control fiscal au constatat că pentru perioada supusă inspecției fiscale, x a acordat angajaților săi sume de bani reprezentând fonduri speciale pentru menținerea sănătății, sume pentru asigurarea unei ținute decente, astfel:

- în anul 2007 a cordat salariaților suma de ...lei;
- în anul 2008 a cordat salariaților suma de ...lei;
- în anul 2009 a cordat salariaților suma de ...lei;

Tot în perioada verificată a acordat pentru personalul didactic de la școala din x tichete cadou astfel:

- în anul 2008 a acordat tichete cadou în sumă totală de ... lei, din care sumă impozabilă ... lei;

- în anul 2009 a acordat tichete cadou la ... persoane cu ocazia sărbătorilor de Paști în sumă totală de ... lei, din care sumă impozabilă ... lei.

Pentru sumele menționate mai sus, cu ocazia verificării și includerii acestora în baza de impozitare, considerând că au fost încălcate prevederile art.55 alin.1,2 și 3 din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei suma totală de ... lei, reprezentând: impozit pe veniturile din salarii ( lei), majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii ( lei), CAS salariați ( lei), majorări de întârziere aferente CAS salariați (lei), CAS datorată de angajator (lei), majorări de întârziere aferente CAS angajator ( lei), CASS angajator ( lei), majorări de întârziere aferente CASS angajator ( lei), contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator ( lei), majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator ( lei), CASS angajați ( lei), majorări de întârziere aferente CASS angajați ( lei), contribuția de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați ( lei), majorări aferente contribuției de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați (lei), contribuția pentru concedii și indemnizații ( lei), majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații datorate de angajator (lei), vărsăminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate ( lei), majorări aferente vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate ( lei), contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ( lei), majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ( lei).

**În drept**, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și în prevederile Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv HG 44/2004, Legea nr.19/2000, Legea nr.95/2006, Legea nr.76/2002, Legea nr.346/2002, Ord.617/2007, O.U.G. 158/2005 și O.G.92/ 2003R privind Codul de procedură fiscală, Legea nr.448/2010 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, cu modificările și completările ulterioare.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației motivația petentei că “au fost supuse impozitării drepturi, care nu ar fi trebuit impozitate, așa cum rezultă din dispozițiile codului fiscal”, întrucât:

- Prin neimpozitarea sumelor reprezentând fonduri speciale pentru menținerea sănătății, sume pentru asigurarea unei ținute decente, tichetelor cadou impozabile (peste limita prevăzută la art.55 alin.(4) lit. a) din Codul fiscal, acordate pentru personalul didactic de la școala din x, x a încălcat prevederile art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căror:

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

(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor: .....

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor;” coroborate cu prevederile **pct.68, 71 și 72** din H.G.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

**68.** “*Veniturile din salarii sau asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:*

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

- salariile de bază;

- *sporurile și adausurile de orice fel;*

- ...

- *orice alte câștiguri în bani și în natură*, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor; ....

o) alte drepturi sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.”

**71.** “*Avantajele în bani pot fi sumele primite pentru procurarea de bunuri și servicii, precum și sumele acordate pentru distracții sau recreere.*

**72.** Avantajele în bani și echivalentul în lei al avantajelor în natură sunt impozabile, indiferent de forma organizatorică a entității care le acordă.”

Față de cele mai sus rezultă că “drepturile speciale” acordate de petentă salariaților săi și personalului contractual nu reprezintă “forme de sprijin” ci avantaje asimilate salariilor și deci supuse impozitării.

\* Cu privire la contribuțiile datorate de petentă: drepturi de asigurări sociale, șomaj, asigurări de sănătate, asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate bugetului de stat de angajator precum și de angajați, și contribuții pentru concedii medicale și indemnizații, vărsăminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate, se reține că acestea au fost stabilite de organele de inspecție fiscală cfm. prevederilor legale, respectiv:

- **art. 24** din *Legea 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale*, aplicabil în 2007:

“(1) Baza lunară de calcul, la care angajatorul datorează contribuția de asigurări sociale, o constituie fondul total de salarii brute lunare realizate de asigurații prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I și II.”, coroborate cu prevederile **pct.19, lit.I)** din *Ordinul 340/2001 pentru aprobarea Normelor de aplicare a prevederilor Legii 19/2000*, conform cărora: “Prin sintagma venitul brut realizat lunar se înțelege venitul brut în bani, achitat din fondul de salarii, reprezentând: ... I) alte sume acordate potrivit legii.” ;

- **art. 24** din *Legea 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale*, aplicabil în 2008:

“(1) Baza lunară de calcul a contribuției de asigurări sociale datorate de către angajator o constituie suma veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale conform art.23 alin.(1).” coroborate cu prevederile **pct.19, lit.I)** din *Ordinul 340/2001 pentru aprobarea Normelor de aplicare a prevederilor Legii 19/2000*, conform cărora: “Prin sintagma venitul brut realizat lunar se înțelege totalitatea veniturilor în bani sau în natură, indiferent de fondurile din care acestea se achită, realizate de asigurații care se află în una sau mai multe dintre situațiile de la art.5alin.(1) pct.I și II din lege...” - **art.23** din *Legea 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale*, aplicabil în 2007:

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

a) salariile individuale brute, realizate lunar, inclusiv sporurile și adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de muncă, în cazul asiguraților prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I, sau veniturile brute de natura drepturilor salariale realizate lunar de asigurații prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. II; - coroborate cu prevederile **pct.19, lit.I** din *Ordinul 340/2001 pentru aprobarea Normelor de aplicare a prevederilor Legii 19/2000*, citat anterior;

-**art. 23** din *Legea 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale*, citat anterior, în cazul asiguraților, coroborate cu prevederile **pct.19, lit.I** din *Ordinul 340/2001 pentru aprobarea Normelor de aplicare a prevederilor Legii 19/2000*, deasemenea citate anterior, pentru 2008; - **art.26** din *Legea 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă cu modificările și completările ulterioare*, prevede:“Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la bugetul asigurărilor pentru șomaj, a cărei cotă se aplică asupra sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj, conform art.27 alin.(1).”;

- **art.27** din *Legea 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă cu modificările și completările ulterioare*, la **alin(1)** prevede: “Angajatorii au obligația de a reține și de a vira lunar contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj, a cărei cotă se aplică asupra bazei lunare de calcul, reprezentată de venitul brut realizat lunar, în situația persoanelor asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevăzute la art.19.”;

- **art.4** din *Ordinul 617/2007 pentru aprobarea Normelor metodologice privind stabilirea documentelor justificative pentru dobândirea calității de asigurat, respectiv de asigurat fără plata contribuției*, prevede:

“ Contribuția angajatorilor se calculează asupra tuturor veniturilor din salarii și asimilate salariilor.”;

- **art.5** - *Ordinul 617/2007 pentru aprobarea Normelor metodologice privind stabilirea documentelor justificative pentru dobândirea calității de asigurat, respectiv de asigurat fără plata contribuției*:

“ (1) Contribuția lunară a persoanelor asigurate se stabilește sub forma unei cote stabilite de lege, aplicată asupra veniturilor din salarii sau a celor asimilate acestora, care sunt supuse impozitului pe venit. Angajatorul are obligația calculării, reținerii și virării lunare integrale a contribuției datorate de către persoana asigurată în contul deschis pe seama CNAS la unitățile teritoriale ale Trezoreriei Statului în a căror rază angajatorii sunt luați în evidență ca plătitori de impozite și taxe.

(2) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu 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.

(3) Veniturile asimilate salariilor cuprind orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit, așa cum sunt definite de Codul fiscal și de Normele metodologice de aplicare a acestuia.”;

- **art.257** - *Legea 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății*, prevede:

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

(2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, care se aplică asupra:

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

- **art.101** din *Legea 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale*, prevede:

“ Baza lunară de calcul la care persoanele prevăzute la art.5 și 7 datorează contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale este reprezentată de fondul total de salarii brute lunare realizate. ”

- **art.4** din *OUG 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate*, prevede:

“(2) Începând cu data de 1 ianuarie 2006, cota de contribuție pentru concedii și indemnizații, destinată exclusiv finanțării cheltuielilor cu plata drepturilor prevăzute de prezenta ordonanță de urgență, este de 0,85%, aplicată la fondul de salarii sau, dup caz, la drepturile reprezentând indemnizație de șomaj, asupra veniturilor supuse impozitului pe venit ori asupra veniturilor cuprinse în contractul de asigurări sociale încheiat de persoanele prevăzute la art. 1 alin. (2) lit. e), și se achită la bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate.”;

- Conform prevederilor art.77 din *Legea nr.448/2010 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, cu modificările și completările ulterioare*:

“(2) Autoritățile și instituțiile publice, persoanele juridice, publice sau private care au cel puțin 50 de angajați, au obligația de a angaja persoane cu handicap într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați

(3) Autoritățile și instituțiile publice, persoanele juridice, publice sau private care nu angajează persoane cu handicap în condițiile prevăzute la alin.(2), pot opta pentru îndeplinirea uneia dintre următoarele obligații:

a) să plătească lunar către bugetul de stat o sumă reprezentând 50% din salariul de bază minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au angajat persoane cu handicap;

b) să achiziționeze produse și servicii de la unități protejate autorizate, pe bază de parteneriat, în sumă echivalentă cu suma datorată la bugetul de stat în condițiile prevăzute la lit. a).”

Având în vedere cele mai sus prezentate, documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile petentei, rezultă că AIF a stabilit în conformitate cu prevederile legale suma de ... lei, reprezentând impozit pe salarii și contribuții datorate de petentă și urmează a se respinge ca fiind neântemeiată contestația cu privire la această sumă.

În ceea ce privesc majorările de întârziere aferente, se reține că acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și întrucât prin contestația formulată petenta nu a obiectat asupra modului de calcul a acestora, potrivit **art.119, alin.(1)** din OG 92/2003 “ Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”, urmează a se respinge contestația și cu privire la aceste sume în cuantum total de ... **lei**, menținându-se în totalitate constatările organelor de control fiscal.

Față de cele reținute în prezenta decizie, în temeiul **art.216, alin.1** din O.G.92/21.12.2003, privind Codul de procedură fiscală R, se

## DECIDE:

**Art.1** Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de x împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../ 16.06.2010, pentru suma totală de ... **lei**, reprezentând: impozit pe veniturile din salarii ( lei), majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii ( lei), CAS salariați ( lei), majorări de întârziere aferente CAS salariați (lei), CAS datorată de angajator (lei), majorări de întârziere aferente CAS angajator ( lei), CASS angajator ( lei), majorări de întârziere aferente CASS angajator ( lei), contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator ( lei), majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator ( lei), CASS angajați ( lei), majorări de întârziere aferente CASS angajați ( lei), contribuția de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați ( lei), majorări aferente contribuției de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați (lei), contribuția pentru concedii și indemnizații ( lei), majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații datorate de angajator (lei), vârsăminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate ( lei), majorări aferente vârsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate ( lei), contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ( lei), majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale ( lei).

**Art.2** Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ, în condițiile legii.

DIRECTOR EXECUTIV,