



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,
București, CP 050741
Tel: 021.319.97.54
Email: contestatii.anaf@anaf.ro

DECIZIA NR.000/2020

privind soluționarea contestației formulată de

X

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

sub nr. **000/2019**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice , prin adresa nr.**000/2019**, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.**000/2019**, asupra contestației formulată de **X**, înregistrată la ONRC sub nr.**J00/000/0000**, având CUI **00000000**, reprezentată prin cabinet avocat **Y**, conform împuternicirii avocațiale seria **00** nr.**000000** din data de **00.00.2019**, aflată în original la dosarul cauzei.

X contestă parțial *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/2019* emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019* de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- **000 lei** impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor.
- **000 lei** contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- **000 lei** contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- **000 lei** contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- **000 lei** contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- **000 lei** contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- **000 lei** contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;

- **000 lei** contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- **000 lei** contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- **000 lei** contribuția angajatorului pentru concedii și indemnizații;
- **000 lei** contribuția asiguratorie pentru muncă;
- **000 lei** contribuția de asigurări sociale datorată de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale, potrivit legii și care își desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art.60 pct.5 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- **000 lei** contribuția asiguratorie pentru muncă datorată de către persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori și care desfășoară activitate în domeniul construcțiilor conform art.60 pct.5 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, societatea contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.**000/2019** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice prin care s-a dispus rectificarea Declarațiilor 112 pentru perioada **00 2015 – 00 2019**.

Față de data comunicării Deciziei de impunere nr.**000/2019**, respectiv **00.00.2019**, potrivit semnăturii reprezentantului legal al societății aplicată pe confirmarea de primire aflată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de **00.00.2019** conform ștampilei Poștei Române aplicată pe plicul aflat în original la dosarul cauzei.

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

I. Prin contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019, societatea susține următoarele:

Principalul obiectiv al Directivei 96/71/CE a fost acela al păstrării unui mediu concurențial corect în UE în contextul libertății de deplasare a lucrătorilor. Pentru a se asigura realizarea acestui obiectiv, s-a convenit ca pentru veniturile salariaților detașați în alt stat să se impună respectarea nivelului salariului minim din statul gazdă și în același timp s-a permis ca pentru respectarea nivelului salariului minim din statul gazdă să fie luate în calcul și indemnizațiile acordate lucrătorilor pentru detașare, altele decât cele care nu sunt destinate plății transportului și cazării. În acest fel, agenții economici care plătesc indemnizații pentru detașare nu sunt obligați să plătească lucrătorilor lor salariul minim de pe teritoriul statului gazdă plus indemnizația de detașare.

Legea nr.344/2006 și Legea nr.16/2017, în aplicarea Directivei 96/71/CE, au recunoscut angajatorilor din România dreptul de plăți salariaților detașați și o indemnizație pentru munca în străinătate, alta decât cheltuielile aferente transportului și cazării, care să fie inclusă la calculul nivelului salariului minim al statului unde se face detașarea, fără a limita cuantumul maxim al acestor indemnizații în vreun fel. Plecând de la acest aspect, Codul fiscal a reglementat un regim special pentru aceste sume de bani plătite salariaților detașați în străinătate, în sensul în care le-a calificat ca fiind venituri salariale, dar le-a scutit de impozite și contribuții în limita unui plafon.

Legea nr.344/2006 și Legea nr.16/2017 au consacrat și noțiunea de "detașare", noțiune care nu este aceeași cu cea de "detașare" din Codul muncii deoarece nu se modifică angajatorul, dar nici cu cea de "delegare" deoarece nu impune condițiile din Codul muncii.

Petenta afirmă că Legea nr.344/2006, Legea nr.16/2017 și Directiva 96/71/CE nu sunt legi fiscale deoarece ele nu stabilesc modul în care se calculează și se plătesc impozitele, taxele și contribuțiile aferente sumelor plătite salariaților detașați pe teritoriul altui stat.

Potrivit prevederilor legale cuprinse în Codul fiscal, rezultă următoarele:

- indemnizațiile sau sumele de bani acordate de angajator salariatului detașat în străinătate, peste salariul de bază din statul de stabilire, constituie un drept conferit de lege angajatorului și salariatului, neexistând limitări cu privire la cuantumul maxim al acestor indemnizații sau sume de bani, ci doar cu privire la nivelul minim, care trebuie să

permite atingerea sau depășirea nivelului salariului minim din statul gazdă;

- salariul minim din statul gazdă, din punct de vedere legal, este compus din salariul din statul de stabilire plus indemnizațiile de detașare acordate salariatului detașat. În acest sens sunt dispozițiile art. 9 din Legea 344/2006 și art. 11 din Legea 16/2017;

- din punct de vedere fiscal, orice indemnizație sau sumă de bani acordată de un agent economic unui salariat pentru deplasarea în străinătate, alta decât salariul din statul stabilire, chiar dacă nu reprezintă contravaloarea transportului și a cazării, este considerată venit salarial, dar beneficiază de scutirea de impozite și contribuții în limita plafonului de 2,5 ori nivelului legal stabilit prin HG nr.518/1995;

- considerațiile organului fiscal privind neaplicabilitatea HG nr.518/1995 sunt complet eronate deoarece Codul fiscal nu trimite la condițiile de acordare a diurnei din HG nr.518/1995, ci doar la cuantumul din acest act normativ;

- având în vedere faptul că sumele achitate de societate cu titlu de diurnă nu depășesc plafonul de 2,5 ori nivelul legal stabilit, aceste sume nu puteau fi incluse în baza de calcul pentru contribuțiile sociale datorate;

- chiar dacă sumele achitate de societate cu titlu de diurnă ar fi depășit 2,5 ori nivelul legal stabilit prin HG nr.518/1995, nu toate sumele trebuiau incluse în baza de impozitare a impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale aferente, ci doar sumele ce depășeau acest plafon.

De asemenea, petenta susține că Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.000/2019 este la rândul ei lovită de nulitate ca act administrativ fiscal subsecvent Deciziei nr.000/2019.

II. Prin Decizia de impunere nr.000/2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii, astfel:

Perioada verificată: **00.00.2013 – 00.00.2019**

În perioada supusa verificării X a avut angajati cu contracte de munca, cu norma întreaga, încheiate pe perioada nedeterminată, cu funcții de execuție specifice activității de finisaje în construcții (inginer în construcții, zidar, pietrar, muncitor necalificat la spargerea și tăierea materialelor de construcții, demolarea cladirilor, captuseli zidarie, placi mozaic, faianta, gresie).

Organele de inspecție fiscală au constatat că angajații societății și-au desfășurat activitatea în principal către societatea **A** din Italia, în baza contractelor de prestari servicii încheiate cu această societate.

De asemenea, angajații societății au executat, în mică măsură, lucrari către diverse persoane fizice din Italia, neinregistrate în scopuri de TVA, precum și către persoane fizice romane.

Conform balanțelor de verificare și situațiilor financiare anuale și semestriale, **X** a realizat următoarele venituri:

- în anul 2013 veniturile realizate din prestari servicii în afara României au fost în suma de **000 lei**, din care în luna **00** 2013 în suma de **000 lei**, către clientul italian **A**;

- în anul 2014 veniturile realizate din prestari servicii în afara României au fost în suma de **000 lei**, către **A**;

- în anul 2015 veniturile realizate din prestari servicii în afara României au fost în suma de **000 lei**, din care către **A** în suma de **000 lei** și către persoana fizică italiană **B** în suma de **000 lei**, TVA în suma de **000 lei**;

- în anul 2016 veniturile realizate din prestari servicii în afara României au fost în suma de **000 lei**, în întregime către **A**;

- în anul 2017 veniturile realizate din prestari servicii în afara României au fost în suma de **000 lei**, în întregime către **A**;

- în anul 2018 veniturile realizate din prestari servicii în afara României au fost în suma de **000 lei**, în întregime către **A**, iar veniturile din prestatările de servicii la intern au fost în suma de **000 lei**;

- în perioada **00-00** 2019 veniturile realizate din prestari servicii în afara României au fost în suma de **000 lei**, în întregime către **A**.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că ponderea veniturilor obținute din prestările intracomunitare de servicii la total venituri, au reprezentat în anul 2015 (**00-00**) de 100%, în anul 2016 de 100%, în anul 2017 de 100%, în anul 2018 de 99,41 %, în anul 2019 (**00-00**) de 100%.

Salariile înscrise în contractele de muncă și în programul informatic Revisal au fost stabilite la nivelul salariului minim pe economie. În contractele de muncă, la capitolul J „Salarizare” lit. b), nu au fost prevăzute alte indemnizații.

Pentru munca prestata, **X** a acordat salariatilor sume de bani, in principal prin decontare bancara (card), dupa cum urmeaza:

- suma inscrisa in statul de plata, reprezentand salariul de baza lunar conform contractelor individuale de munca stabilit la nivelul salariului minim pe economie, pentru care au fost calculate si virate impozitul pe veniturile din salarii si contributiile sociale aferente;

- diverse sume in euro considerate de societate indemnizatii de deplasare/delegare, respectiv diurne externe calculate in functie de numarul de zile din luna, pentru perioada cand salariatii s-au aflat efectiv pe teritoriul Italiei, mai putin zilele in care salariatii au fost prezenti in Romania din diverse motive: concedii de odihna, zile in care au venit/au plecat in/din societate etc.

Pentru zilele pontate pe teritoriul Romaniei, societatea nu a acordat sume de bani cu titlu de diurne.

Conform fisei Contului 625 „*Cheltuieli cu deplasari, detasari și transferări*” **X** a inregistrat cheltuieli cu sumele acordate angajatilor cu titlu de „*diurnă*”, in baza ordinelor de deplasare, a dispozitiilor de plata catre casierie si a viramentelor bancare efectuate pentru fiecare salariat in parte, cuantumul lor variind de la o persoana la alta. Pentru aceste sume, considerabil mai mari decat salariile din statele de plată, nu s-a calculat, inregistrat si declarat impozitul pe veniturile din salarii si contributiile sociale aferente.

Pentru justificarea sumelor acordate cu titlu de diurne externe, operatorul economic a prezentat:

- ordine de deplasare pe care au fost înscrise numarul de zile de calcul a diurnei pentru fiecare salariat, valoarea zilnica in euro/zi, ce a variat de la o persoană la alta, valoarea in euro;

- centralizatoare lunare cu persoanele si sumele in euro de care au beneficiat acestea.

Din analiza documentelor prezentate, echipa de inspectie fiscala a constatat ca au fost acordate si inregistrate in contabilitate, prin articolul contabil 625, „*Cheltuieli cu deplasari, detasari și transferări*” = 428, „*Alte datorii si creante in legatura cu personalul*” sume in euro, nominal pe salariatii, dupa cum urmeaza:

- in perioada **00-00** 2015 operatorul economic a intocmit documente (ordine de deplasare si centralizatoare) pentru suma totala neta de **000** euro, echivalentul a **000 lei**, din care in evidenta contabila a fost inregistrata suma totala de **000 lei**, diferenta de **000 lei** fiind inregistrata in luna **00** 2016;

- in anul 2016 operatorul economic a intocmit documente (ordine de deplasare si centralizatoare) pentru suma totala neta de **000** euro,

echivalentul a **000 lei**, inregistrata in evidenta contabila, la care se adauga diferenta aferenta lunii **00** 2015 in suma neta de **000 lei**;

- in anul 2017 operatorul economic a intocmit documente (ordine de deplasare și centralizatoare) pentru suma totala neta de **000** euro, echivalentul a **000 lei**, inregistrata in evidenta contabila;

- in anul 2018 operatorul economic a intocmit documente (ordine de deplasare și centralizatoare) pentru suma totala neta de **000** euro, echivalentul a **000 lei**, inregistrata in evidenta contabila;

- in perioada **00-00 2019** operatorul economic a intocmit documente (ordine de deplasare si centralizatoare) pentru suma totala neta de **000** euro, echivalentul a **000 lei**, inregistrata in evidenta contabila.

Comparativ cu aceste sume, fondul de salarii (cont 641,,*Cheltuieli cu salariile*") a fost de **000 lei** in tot anul 2015, de **000 lei** in anul 2016, de **000 lei** in anul 2017, de **000 lei** in anul 2018 si de **000 lei** in perioada **00-00** 2019.

Din nota explicativa data administratorul societății au rezultat urmatoarele:

- documentele justificative la calculul diurnelor au fost ordinele de deplasare si centralizatoarele cu persoanele care au beneficiat de aceste sume;

- societatea a suportat cheltuielile de cazare, in unele cazuri.

Avand in vedere cele de mai sus, organele de inspectie fiscală au constatat că **X** a acordat formal angajatilor sume de bani sub forma indemnizatiilor de deplasare in conditiile in care aceste sume au reprezentat in fapt remuneratie primita de salariati pentru munca prestata in strainatate in functie de timpul lucrat, astfel ca acestea au fost reconsiderate ca fiind venituri de natura salariala sau asimilate salariilor care se includ in baza de impozitare pentru impozitul pe veniturile din salarii si pentru contributi sociale.

Organele de inspectie fiscală au constatat ca societatea a aplicat in mod eronat prevederile art. 43 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, transformand caracterul temporar al delegarii intr-o situatie permanenta, fiind denaturata in totalitate notiunea de „delegare” asa cum a fost gandita de legiuitor.

Prin urmare, organele de inspectie fiscală au stabilit că salariații **X** nu pot beneficia de indemnizatia de delegare, acestia neregasindu-se in realitate in situatia de a fi delegati de la locul lor de munca obisnuit din Romania in strainatate, pentru a putea fi astfel aplicabile prevederile HG nr.518/1995.

Astfel, organele de inspectie fiscală au constatata că sumele acordate cu titlu de indemnizatie de delegare nu se incadreaza in

conditiile pentru plata acestora asa cum acestea sunt mentionate la art. 1 din HG nr.518/1995 privind unele drepturi si obligatii ale personalului roman trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, coroborate cu prevederile Codului fiscal (Legea nr.571/2003, respectiv Legea nr.227/2015).

In consecinta, organele de inspectie fiscala au stabilit ca diurna externa calculata pentru perioada in care salariatii si-au desfasurat activitatea in strainatate reprezinta venituri de natura salariala primite ca plata a muncii lor si sunt considerate parte a salariului minim garantat prin Directiva Parlamentului European si a Consiliului nr. 96/71/CE, coroborata cu prevederile Legii nr.344/2006 si Legii nr.16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarilor de servicii transnationale.

Drept urmare, in conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art. 11 alin. (1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si in virtutea dreptului de apreciere conferit de art. 6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, echipa de inspectie fiscala a reîncadrat diurnele acordate salariatilor ca fiind venituri asimilate salariilor avand acelasi regim juridic cu salariul, motiv pentru care societatea avea obligatia sa calculeze si sa vireze la bugetul de stat impozitul pe veniturile din salarii si venituri asimilate salariilor precum si contributiile sociale, fiind incidente dispozitiile art. 296³ si art. 296⁴ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 136 si art. 137 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Referitor la modul de stabilire a sumelor suplimentare de plata datorate, pentru determinarea venitului brut impozabil, organele de inspectie fiscala au pornit de la suma neta (venitul net) primita de fiecare angajat, inregistrata in contabilitatea societății, care a fost ajustata prin procedeul sutei micșorate.

Pentru anul 2019 (**00-00** 2019), pentru veniturile de natura salariala constatate urmare a recalificarii sumelor primite cu titlu de "diurna", organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea verificata nu datoreaza impozit pe veniturile din salarii, activitatea in domeniul constructiilor fiind scutita.

Totodata, in temeiul Legii nr.209/2015 privind anulara unor obligatii fiscale, echipa de inspectie fiscala nu a recalificat aceste sume pentru perioada de pana la **00.00.2015** si nu a stabilit obligatii fiscale suplimentare, conform art. 2 alin. (2) din acest act normativ.

Prin urmare, pentru perioada **00.00.2015 – 00.00.2019** au fost stabilite obligații suplimentare de plată în sarcina **X** de natura contribuțiilor sociale și a impozitului pe venit în suma totală de **000 lei**, reprezentând:

- **000 lei** impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor.
- **000 lei** contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- **000 lei** contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- **000 lei** contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- **000 lei** contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- **000 lei** contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- **000 lei** contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- **000 lei** contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- **000 lei** contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- **000 lei** contribuția angajatorului pentru concedii și indemnizații;
- **000 lei** contribuția asiguratorie pentru muncă;
- **000 lei** contribuția de asigurări sociale datorată de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale, potrivit legii și care își desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art.60 pct.5 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- **000 lei** contribuția asiguratorie pentru muncă datorată de către persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori și care desfășoară activitate în domeniul construcțiilor conform art.60 pct.5 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

în temeiul prevederilor art. 11 alin. 1, art. 55 alin.(1) și alin. (2) lit. k), art. 57 alin. (1) și alin. (2) lit. a), art. 93 alin. 1, art. 296³, art. 296⁴, art. 296⁵ și art. 296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.106 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art. 11 alin. 1, art. 60 pct.5 lit. a) subpunct i), art. 64 alin. (1) lit. b), art. 76 alin. (1) și alin. (2) lit. s), art. 78 alin. (1) și alin. (2) lit. a), art. 80 alin. (1), art. 136 lit.a) și lit. c), art. 137 alin. (1) lit. a), art. 138 lit. a), art. 138¹ alin. 1, art. 139 alin. 1 lit. a), art. 140 alin. 1, art. 146 alin. (1), art. 153

alin. (1) lit. a) și lit. f), art. 155 alin. (1) lit. a), art. 156 lit. a) și lit. b), art. 157 alin. (1) lit. a), art. 158 alin. (1), art. 168 alin. (1), art. 184 lit. a) și lit. b), art. 185 alin. 1, art. 186 lit.a) și lit. b), art. 187 alin. (1) lit. a), art. 188, art. 190 alin. (1), art. 193 alin. (1) lit. a), art. 194, art. 195 alin. (1) lit. a), art. 199 alin. (1) și (3), art. 201 lit. a), art. 202 lit. a), art. 204 alin. 1 lit. a), art. 209, art. 210 alin. (1), art. 211, art. 212 alin. (1) lit. a), art. 214 alin. (1), art. 220¹ alin. 1 lit. a), art. 220² alin. 1, art. 220³ alin. 1, art. 220³ alin. 2 și art. 220⁴ alin. 1 lit. a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 12 alin. (1) lit. a) și lit. q) și pct. 12 alin. (2) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, art. 6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art. 7 alin. (1) lit. c) și art. 9 din Legea nr.344/2006 privind detasarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii transnaționale, art. 8 alin. (1) lit. c) și art. 11 din Legea nr.16/2017 privind detasarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, art. 2 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1. Referitor la suma de 000 lei, reprezentând contribuții sociale în sumă de 000 lei și impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este legal investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente sumelor plătite salariaților care au fost trimiși să lucreze în Italia, în condițiile în care din instrumentarea speței rezultă că sumele achitate sub denumirea de indemnizații de delegare sunt venituri de natură salarială/asimilate salariilor.

În fapt, societatea are ca obiect principal de activitate cod CAEN 4339 "*Alte lucrări de finisare*".

În perioada verificată, angajații societății și-au desfășurat activitatea în principal către societatea **A** din Italia, în baza contractelor de prestări servicii încheiate cu această societate.

De asemenea, angajații societății au executat, în mică măsură, lucrări către diverse persoane fizice din Italia, precum și către persoane fizice române.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că ponderea veniturilor obținute din prestările intracomunitare de servicii în totalul veniturilor obținute de societate au reprezentat în anul 2015 (**00-00**) de 100%, în anul 2016 de 100%, în anul 2017 de 100%, în anul 2018 de 99,41 %, în anul 2019 (**00-00**) de 100%.

Pentru munca prestată, **X** a acordat salariaților sume de bani, după cum urmează:

- suma înscrisă în statul de plată, reprezentând salariul de bază lunar conform contractelor individuale de muncă stabilit la nivelul salariului minim pe economie, pentru care au fost calculate și virate impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente;

- diverse sume în euro considerate de societate indemnizații de deplasare/delegare, respectiv diurne externe, calculate în funcție de numărul de zile din luna, pentru perioada când salariații s-au aflat efectiv pe teritoriul Italiei, mai puțin zilele în care aceștia au fost prezenți în România din diverse motive: concedii de odihnă, zile în care au venit/au plecat în/din societate etc. Pentru aceste sume, considerabil mai mari decât salariile din statele de plată, nu s-a calculat, înregistrat și declarat impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente.

Pentru justificarea sumelor acordate cu titlu de diurne externe, operatorul economic a prezentat:

- ordine de deplasare pe care au fost înscrise numărul de zile de calcul a diurnei pentru fiecare salariat, valoarea zilnică în euro/zi, ce a variat de la o persoană la alta, valoarea în euro;

- centralizatoare lunare cu persoanele și sumele în euro de care au beneficiat acestea.

În perioada **00** 2015 – **00** 2019, societatea verificată a înregistrat în Contul 625, „*Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări*”, în corespondență cu Contul 428 „*Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul*”, nominal pe salariați, „*diurne externe*” în sumă de **000 lei**.

În aceeași perioadă, fondul de salarii, înregistrat în Contul 641, „*Cheltuieli cu salariile*”, a fost în sumă de **000 lei**.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că **X** a acordat formal angajaților sume de bani sub forma indemnizațiilor de deplasare în condițiile în care aceste sume au reprezentat în fapt remunerație primită de salariați pentru munca prestată în Italia, în funcție de timpul lucrat, astfel ca acestea au fost reconsiderate ca fiind venituri de natură salarială sau asimilate salariilor.

Astfel, prin Decizia de impunere nr.000/2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice au stabilit în sarcina contestatarii contribuții sociale și impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă totală de **000 lei**.

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art.55 alin.(1) și alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, unde se precizează:

“Definirea veniturilor din salarii

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

(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:

[...]

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.

[...],”

coroborat cu pct.106 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

“106. Venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o lună conform art. 55 alin. (1) - (3) din Codul fiscal de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate”.

Prevederi similare regăsim și la art.76 alin.(1) și alin.(2) lit.s) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 01.01.2016 – 30.06.2019.

Totodată, dispozițiile pct.67, pct.68 lit.a), pct.69 și pct.70 lit.a)-b) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevăd:

“67. Veniturile de natură salarială prevăzute la art.55 din Codul fiscal, denumite în continuare venituri din salarii, sunt venituri din activități dependente, dacă sunt îndeplinite următoarele criterii:

- părțile care intră în relația de muncă, denumite în continuare angajator și angajat, stabilesc de la început: felul activității, timpul de lucru și locul desfășurării activității;

- partea care utilizează forța de muncă pune la dispoziția celeilalte părți mijloacele de muncă, cum ar fi: spații cu înzestrare corespunzătoare, îmbrăcăminte specială, unelte de muncă și altele asemenea;

- persoana care activează contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea ei intelectuală, nu și cu capitalul propriu;

- plătitorul de venituri de natură salarială suportă cheltuielile de deplasare în interesul serviciului ale angajatului, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, și alte cheltuieli de această natură, precum și indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă suportate de angajator potrivit legii;

- persoana care activează lucrează sub autoritatea unei alte persoane și este obligată să respecte condițiile impuse de aceasta, conform legii.

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

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

- salariile de bază;

- sporurile și adaosurile de orice fel;

- indemnizații pentru trecerea temporară în altă muncă, pentru reducerea timpului de muncă, pentru carantină, precum și alte indemnizații de orice fel, altele decât cele menționate la pct. 3, având aceeași natură;

- recompensele și premiile de orice fel;

- sumele reprezentând premiul anual și stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariaților agenților economici;

- sumele primite pentru concediul de odihnă, cu excepția sumelor primite de salariat cu titlu de despăgubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului și familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de muncă, precum și eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihnă;

- sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;

- valoarea nominală a tichetelor de masă, tichetelor de creșă, tichetelor de vacanță, acordate potrivit legii;

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

Prevederi similare se regăsesc și la pct.12 alin.(1) și alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 privind Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.207/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada 01.01.2016 – 30.06.2019.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, se reține că în perioada verificată **X** a avut angajați cu contracte de munca, încheiate pe perioada nedeterminată, pe funcții specifice activității de finisaje în construcții.

Potrivit datelor financiare și contabile ale societății, cea mai mare parte a veniturilor obținute de societate în această perioadă au reprezentat cele obținute din prestările intracomunitare de servicii, mai exact cele obținute în baza contractelor de prestări servicii încheiate cu societatea **A** din Italia.

În vederea onorării acestor contracte, **X** și-a „delegat” proprii angajați în Italia.

Organul de soluționare a contestației reține că societatea verificată a prezentat organelor de inspecție fiscală următoarele documente în vederea justificării deplasării efective a salariaților pe teritoriul Italiei:

- ordine de deplasare, pe care au fost înscrise numărul de zile de calcul a diurnei pentru fiecare salariat, valoarea zilnică în euro/zi, ce a variat de la o persoană la alta și valoarea totală în euro;
- centralizatoare lunare cu persoanele și sumele în euro de care au beneficiat acestea.

Astfel, la sfârșitul lunii, **X** acorda salariaților următoarele sume de bani:

- suma înscrisă în statul de plată, reprezentând salariul de bază lunar conform contractelor individuale de munca stabilit la nivelul salariului minim pe economie;
- diverse sume în euro considerate de societate indemnizații de deplasare/delegare, respectiv diurne externe, calculate în funcție de numărul de zile din luna, pentru perioada când salariații s-au aflat efectiv pe teritoriul Italiei, mai puțin zilele în care aceștia au fost prezenți în România din diverse motive: concedii de odihnă, zile în care au venit/au plecat în/din societate etc. Aceste sume au fost înregistrate în contabilitate în Contul 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”.

Pentru toată perioada în care salariații au fost detașați în Italia, societatea a reținut, declarat și plătit impozitul pe salarii și contribuțiile de

asigurari sociale aferente doar la nivelul salariilor de încadrare înscrise în contractele individuale de muncă.

Or, cu excepția unor lucrări executate în România în lunile 00 și 00 2018, către persoane fizice române, societatea verificată a obținut venituri, în baza contractelor încheiate cu societatea A din Italia.

Mai mult, se reține faptul că în perioada 00 2015 – 00 2019, fondul de salarii, înregistrat în Contul 641 „Cheltuieli cu salariile”, a fost în sumă de 000 lei, iar în aceeași perioadă societatea verificată a înregistrat, în Contul 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”, „diurne externe” în sumă de 000 lei.

Totodată, se reține că diurna/zi a fost diferită de la un salariat la altul.

Prin urmare, se reține faptul că angajații societății și-au desfășurat activitatea doar pe teritoriul Italiei pentru care au primit „diurne”, în funcție de numărul de zile lucrate.

Potrivit prevederilor art. 41 – 44 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

ART. 41

(1) Contractul individual de muncă poate fi modificat numai prin acordul părților.

(2) Cu titlu de excepție, modificarea unilaterală a contractului individual de muncă este posibilă numai în cazurile și în condițiile prevăzute de prezentul cod.

(3) Modificarea contractului individual de muncă se referă la oricare dintre următoarele elemente:

a) durata contractului;

b) locul muncii;

c) felul muncii;

d) condițiile de muncă;

e) salariul;

f) timpul de muncă și timpul de odihnă.

ART. 42

(1) Locul muncii poate fi modificat unilateral de către angajator prin delegarea sau detașarea salariatului într-un alt loc de muncă decât cel prevăzut în contractul individual de muncă.

(2) Pe durata delegării, respectiv a detașării, salariatul își păstrează funcția și toate celelalte drepturi prevăzute în contractul individual de muncă.

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."

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că modificarea locului de muncă dintr-un contract individual de muncă se poate face doar cu acordul părților și în mod excepțional, în mod unilateral de către angajator prin delegare, care reprezintă exercitarea atribuțiilor de serviciu în afara locului de muncă.

Totodată, potrivit prevederilor legale invocate mai sus, 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. Or, în cazul în speță, salariații societății și-au desfășurat activitatea doar pe teritoriul Italiei, având în vedere că cei care au prestat servicii în România (1, 2, 3), în lunile 00 și 00 2018, nu au beneficiat de diurna externă.

De asemenea, potrivit prevederilor legale anterior menționate salariații delegați au dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare.

Totodată, potrivit OMFP nr.2634/2015 privind documentele financiar-contabile, Ordinul de deplasare servește ca:

- dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea pe teritoriul țării;
- **document pentru decontarea cheltuielilor efectuate;**
- document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;
- document justificativ de înregistrare în contabilitate.

Prin urmare, se reține că ordinul de deplasare stă la baza decontării cheltuielilor efectuate de salariații societății în timpul delegării, respectiv a cheltuielilor de transport sau cazare.

Pentru justificarea sumelor acordate cu titlu de „diurne externe”, societatea a prezentat ordine de deplasare și unele centralizatoare privind

zilele de delegații, fără a prezenta documente justificative din care sa rezulte ca indemnizațiile specifice delegării au fost acordate salariaților cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de delegare, respectiv cheltuieli de transport, cazare și masa.

Or, conform celor stabilite de instanțe, diurna poate fi dovadă pentru plata salariului minim. Astfel, CJUE a arătat, în Cauza C-396/15, că diurna este acceptată ca parte a salariului minim, observând că, din moment ce indemnizația pentru deplasarea zilnică nu este plătită cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv de salariat pentru detașare, aceasta trebuie considerată, în conformitate cu directiva detașării lucrătorilor, drept o alocație specifică detașării și astfel ca făcând parte din salariu.

Astfel, se reține că societatea **X** a aplicat eronat prevederile art.43 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, transformând caracterul temporar al delegării într-o situație de permanență, fiind denaturată în totalitate notiunea de „delegare” așa cum a fost gândită de legiuitor pentru că altfel salariații s-ar afla într-o „delegare permanentă”.

De asemenea, angajații **X**, neavând un loc de munca permanent în România, nu pot beneficia de indemnizația de delegare întrucât aceștia nu s-au aflat în realitate în situația de a fi delegați de la locul lor de muncă din România în Italia.

Prin urmare, așa cum s-a reținut anterior, personalul propriu al societății **X** a fost trimis să își desfășoare atribuțiile de serviciu în Italia, pe șantierele societății cu care contestatara avea încheiate contracte de prestări servicii, respectiv **A**, motiv pentru care în această situație nu se poate vorbi de o delegare a angajaților contestatarei, nefiind vorba de o delegare așa cum aceasta este prevăzută în Codul muncii.

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că societatea **X** a acordat eronat angajaților sume de bani sub forma indemnizațiilor de deplasare în condițiile în care aceste sume reprezintă în fapt remunerația primită de salariați pentru munca prestată în străinătate, în baza contractelor individuale de muncă.

Prin urmare, organul de soluționare reține că sumele acordate angajaților cu titlu de indemnizație de delegare sunt în fapt remunerații primite de salariați pentru munca prestată în străinătate, conform zilelelor lucrate de aceștia și reprezintă venituri asimilate salariilor, având același regim juridic cu salariul, motiv pentru care societatea avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul de stat impozitul pe veniturile din salarii și venituri asimilate salariilor pentru perioada **00.00.2015 – 00.00.2019**.

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 Italia societatea avea obligația de a calcula contribuții sociale în conformitate cu dispozițiile art. 296³ și art. 296⁴ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează că:

”ART. 296³ Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale

Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:

a) persoanele fizice rezidente, care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, precum și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte;

[....]

ART. 296⁴ Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale

(1) Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), reprezintă câștigul brut realizat din activități dependente, în țară și în

străinătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din salarii cuprind salariile de bază corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară, la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii;

[...]"

Prevederi similare regăsim în Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 01.01.2016 – 30.06.2019.

Incidente speței sunt și reținerile din Hotărârea nr.321/R/2017, definitivă, pronunțată de Curtea de Apel Târgu Mureș:

„Chiar și în situația în care s-ar considera că angajații recurentei SC E. SA au fost detașați în Ungaria, relevante sunt dispozițiile art.3 alin.7 teza a II-a din Directiva nr.96/71/CC, potrivit cărora 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.

Instanța a observat că nu s-a dovedit faptul că sumele plătite angajaților cu contract de muncă temporară ce au desfășurat activitatea în Ungaria reprezintă decontări, dovedite cu documente justificative ale unor cheltuieli de transport, cazare și masă, astfel că sunt incluse în categoria veniturilor din salarii.

În consecință, în mod judicios a apreciat instanța de fond că sumele astfel acordate sunt de natură salarială, efectul produs ca urmare a greșitei încadrări de către reclamantă a sumelor plătite fiind acela al eludării dispozițiilor legale românești privind impozitele și contribuțiile sociale, atât timp cât legislația internă conține prevederi care pot exclude de la impozitare și contribuții sumele achitate efectiv cu titlu de diurnă.

Aspectul că sumele acordate cu titlu de diurnă au fost reîncadrate din punct de vedere fiscal nu are semnificația încălcării principiului certitudinii fiscale prin raportare la conținutul adresei nr.82965/15.09.2011, atât timp cât prin acesta s-a urmărit unificarea practicii organelor fiscale privind interpretarea și aplicarea dispozițiilor Codului fiscal.”

De asemenea, potrivit reținerilor din Hotărârea nr.708/25.09.2019, definitivă, pronunțată de Curtea de Apel Oradea:

„Raportat la concluzia că angajații recurentei nu desfășurau temporar activitate în Italia, ci în mod obișnuit, acolo fiind locul normal al muncii, în mod nelegal sumele acordate acestora de către recurentă au fost calificate și tratate fiscal ca diurnă externă în loc de venituri din salarii sau asimilate salariilor, acestea din urmă fiind supuse impozitării (...).”

Incidente speței sunt și reținerile din Hotărârea nr.867/R/2019, definitivă, pronunțată de Curtea de Apel Târgu Mureș:

„Cei 24 de angajați ai intimatei au desfășurat activitate numai în Italia, astfel că delegarea lor nu a avut caracter temporar și indemnizația acordată salariaților nu reprezintă diurnă ci o remunerare a muncii prestate în străinătate. Ca urmare, în mod corect organul fiscal a constatat că diurna acordată celor 24 de salariați ai intimatei reprezintă un venit asimilat salariului, având același regim juridic, motiv pentru care intimata avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul de stat impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor pentru perioada în litigiu.(...)

În consecință, 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 aceștia în Italia a avut caracter permanent și față de prevederile art.3 lit.b) din Legea nr.344/2006, situație în care actele administrative atacate sunt legale (...)”

În ceea ce privește folosirea termenului de “detașare” de către organele de inspecție fiscală în cadrul raportului de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Cadrul general de reglementare în materia raporturilor de muncă instituit prin Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a introdus angajamentul României de a realiza transpunerea în legislația națională, până la data aderării la Uniunea Europeană, a dispozițiilor comunitare privind detașarea salariaților în cadrul furnizării de servicii transnaționale.

Detașarea, potrivit normelor europene, are o semnificație diferită de cea dată de art. 45 din Codul muncii. Potrivit art.12 alin.1 din Regulamentul nr. 883/2004, detașarea reprezintă situația în care un salariat care își desfășoară activitatea într-un stat membru pentru un angajator, este trimis de către angajatorul său în alt stat membru pentru a lucra în folosul unui beneficiar.

Directiva 96/71/CEE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii definește la art.2 lucrătorul detașat ca fiind „*un lucrător care, pe o perioadă limitată, își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru, diferit de cel în care lucrează în mod normal.*”

Directiva 96/71/CE a fost transpusă în legislația românească prin Legea nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestațiilor de servicii transnaționale și Hotărârea de Guvern nr.104/2007 privind reglementarea procedurii specifice privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale pe teritoriul României.

Dispozițiile Legii nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestațiilor de servicii transnaționale au fost modificate și completate prin OUG nr. 28 din 30 iunie 2015, astfel:

„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);

d) cheltuieli generate de detașare - orice cheltuieli cu transportul, cazarea și masa, efectuate în scopul detașării;

e) indemnizație specifică detașării - indemnizația acordată în vederea compensării inconvenientelor cauzate de detașare.

(2) În sensul prezentei legi, noțiunea de "salariat" este cea reglementată în legislația română.

(3) Pe întreaga perioadă a detașării salariatul detașat își va păstra raportul de muncă direct cu angajatorul care l-a detașat;(...)

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:(...)

a) detașarea unui salariat de pe teritoriul României, în numele întreprinderii și sub coordonarea acesteia, în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detașarea și beneficiarul prestării de servicii 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 întreprinderea care face detașarea;

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.”

Ulterior, prin Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, aplicabilă de la data de 20.05.2017, s-a transpus în legislația națională, Directiva 2014/67/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 15 mai 2014 privind asigurarea respectării aplicării Directivei 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii și de modificare a Regulamentului (UE) nr.1.024/2012 privind cooperarea administrativă prin intermediul Sistemului de informare al pieței interne („Regulamentul IMI”), publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. 159 din 28 mai 2014, respectiv:

ART. 2

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

c) 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, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, atunci când angajatorul ia una dintre măsurile prevăzute la art. 5 alin. (2);(...)

g) cheltuieli generate de detașare - orice cheltuieli cu transportul, cazarea și masa, efectuate în scopul detașării;

ART. 3

Prevederile prezentei legi se aplică:(...)

b) întreprinderilor stabilite pe teritoriul României care, în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează, pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, salariați cu care au stabilite raporturi de muncă, în condițiile prevăzute la art. 5 alin. (2).

ART. 5

(2) Prezenta lege se aplică în situația în care întreprinderile prevăzute la art. 3 lit. b) iau decizia punerii în aplicare a uneia dintre următoarele măsuri cu caracter transnațional:

a) detașarea unui salariat de pe teritoriul României, în numele întreprinderii și sub coordonarea acesteia, în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detașarea și beneficiarul prestării de servicii care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și întreprinderea care face detașarea;

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.”

În concluzie, având în vedere că argumentele invocate de societate nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca **neîntemeiată** contestația formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2019** pentru suma totală de **000 lei**, reprezentând impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de **000 lei**, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de **000 lei**, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la salariați în sumă de **000 lei**, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de **000 lei**, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de **000 lei**, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de **000 lei**, contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de **000 lei**, contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de **000 lei**, contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de **000 lei**, contribuția angajatorului pentru concedii și indemnizații în sumă de **000 lei**, contribuția asiguratorie pentru muncă în sumă de **000 lei**, contribuția de asigurări sociale datorată de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale, potrivit legii și care își desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art.60 pct.5 din Legea

nr.227/2015 privind Codul fiscal în sumă de **000 lei** și contribuția asiguratorie pentru muncă datorată de către persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori și care desfășoară activitate în domeniul construcțiilor conform art.60 pct.5 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal în sumă de **000 lei**.

2. Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.000/2019, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care actul administrativ contestat se referă la măsuri pe care contribuabilul trebuie să le aducă la îndeplinire.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.000/2019 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , s-a dispus:

“Operatorul economic va rectifica Declarațiile cod 112 pentru perioada 00 2015 – 00 2019 prin includerea în acestea a impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale aferente diurnelor externe primite de fiecare salariat în parte ce au fost reconsiderate de echipa de inspecție fiscală ca venituri din salarii și asimilate salariilor.”

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

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

coroborate cu prevederile art.269 alin.(2) din același act normativ, potrivit cărora :

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

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

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

[...]

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

- a) creanțe fiscale în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare;*
- b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare;*
- c) creanțe fiscale și măsura de diminuare a pierderii fiscale indiferent de cuantum, precum și decizia de reverificare, în cazul contestațiilor formulate de contribuabili împotriva actelor emise de organele fiscale din aparatul central al A.N.A.F.;*
- d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F.”*

Se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și structurile regionale de soluționare a contestațiilor/structura de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.A.M.C. au competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale, precum și împotriva deciziei de reverificare.

Astfel, din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că în urma inspecției fiscale desfășurate la **X** a fost emisă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. **000**, prin care s-a dispus rectificarea Declarațiilor cod 112 pentru perioada **00** 2015 – **00** 2019 în sensul includerii în acestea a impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale aferente diurnelor externe primite de fiecare salariat în parte ce au fost reconsiderate de echipa de inspecție fiscală ca venituri din salarii și asimilate salariilor.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.000/2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice , s-a stabilit în sarcina societății corectarea unor obligații fiscale înregistrate în contabilitate, prin aceasta nefiind dispusă diminuarea pierderii fiscale și nefiind nici un act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a dispozițiilor de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, în conformitate cu prevederile art.272 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

Conform pct.1 din Anexa nr.2 la OPANAF nr.3833/2015 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, *“Formularul ”Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală”* reprezintă actul administrativ emis de organele de inspecție fiscală, în aplicarea prevederilor legale, privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite în Dispozițiile privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Totodată, pct.5.3 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art.272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art.272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, contestația va fi transmisă, spre competența soluționare organului fiscal emitent, respectiv Administrației Județene a Finanțelor Publice .

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **X** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2019** emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , respectiv pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- **000 lei** impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor.
- **000 lei** contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- **000 lei** contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- **000 lei** contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- **000 lei** contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- **000 lei** contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- **000 lei** contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- **000 lei** contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- **000 lei** contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- **000 lei** contribuția angajatorului pentru concedii și indemnizații;
- **000 lei** contribuția asiguratorie pentru muncă;
- **000 lei** contribuția de asigurări sociale datorată de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale, potrivit legii și care își desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor conform art.60 pct.5 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- **000 lei** contribuția asiguratorie pentru muncă datorată de către persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori și care desfășoară activitate în domeniul construcțiilor conform art.60 pct.5 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționarea Contestațiilor privind soluționarea contestației formulată de **X** împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.**000/2019** și transmiterea acesteia spre competență

soluționare Administrației Județene a Finanțelor Publice , în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

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

DIRECTOR GENERAL