



**MINISTERUL FINANTELOR**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**



Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,  
București, CP 050741  
Tel./ fax: 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.A\_SLP 000/2020**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată prin adresa nr.000/2020, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A\_SLP 000/2020 asupra contestației formulată de **X** cod de înregistrare fiscală 000 și înregistrată la Oficiul Național al Registrului Comerțului sub nr. 000/2013, prin avocat **X**, conform Imputernicirii avocaticale seria 000/.2020, anexata in original la dosarul cauzei.

**X** contestă 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 prin care s-au stabilit în sarcina societății obligatii fiscale suplimentare in suma de **000 lei**, reprezentând:

- impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei.

- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;

- contribuție asiguratorie pentru muncă în sumă de 000 lei;

- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;

- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei;

- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de 000 lei;

- contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei;

- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice în sumă de 000 lei.

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, în raport de data la care a fost comunicată Decizia de impunere nr.000/2019, respectiv la data de 000/2020, potrivit confirmării de primire aflată în copie la dosarul cauzei și de data depunerii contestației, respectiv 000/2020 potrivit ștampilei Registraturii acestei institutii aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei, fiind înregistrată sub nr.000.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, 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, anexată în original la dosarul cauzei.

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

Urmare a inspecției fiscale, pentru perioada verificată, respectiv 01.07.2015 - 30.09.2019, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele nete totalizând 000 lei, acordate angajaților ce au prestat muncă salarială în X sub formă de indemnizații de delegare/detașare nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare, întrucât locul de muncă al acestora nu este în România, iar în țară, societatea a desfășurat doar activități contabile și de resurse umane.

Mai mult, în Nota explicativă dată de către administratorul societății, era menționat faptul că societatea nu a desfășurat activitate în România.

X menționează că, activitatea de administrare a societății atât cea financiară cât și cea de exploatare se desfășura exclusiv în X, încasările fiind de la clienții din X, plata diurnei către salariați, în euro, se face tot în X, iar prin Nota explicativă s-a menționat faptul că încasarea se facea

aproape în totalitate în contul deschis în X, cont din care se fac și plățile către angajați.

Societatea precizează că potrivit celor menționate la lit.d, pct.1 din Contractele individuale de muncă, angajații în funcția de muncitori necalificați își desfășoară activitatea "în X", și diurna nu se poate acorda salariatului atunci când se deplasează la locul de muncă sau locurile de muncă înscrise în contractul individual de muncă, întrucât aceste deplasări nu sunt determinate de delegare, ci de exercitarea atribuțiilor de serviciu pentru care a fost angajat.

Mai mult, X a înregistrat sume în contul 612, cheltuieli ce reprezintă chiria pentru casele închiriate în X unde locuiesc muncitorii, iar cheltuielile de cazare sunt suportate de către societate și nu de angajați.

Societatea menționează că angajatorul stabilit în România, trebuie să desfășoare o activitate semnificativă în țara de origine, pentru a putea delega personal, respectiv a trimite în X salariații delegați, or în cazul angajaților societății, locul de muncă este în X și nu a fost niciodată în România.

Totodată, societatea precizează că organele de inspecție fiscală recunosc ca fiind cheltuieli cu diurna sumele acordate angajaților delegați în X, respectiv diurna administratorilor societăților, ca urmare a deplasării acestora la locul/punctul unde societatea își desfășoară efectiv activitatea, și în consecință au stabilit că aceste sume reprezintă, în fapt, drepturi de natură salarială pentru care societatea avea obligativitatea calculării, declarării și achitării în România, a impozitului și contribuțiilor aferente.

Asadar, X apreciază că actele contestate sunt netemeinice și nelegale.

De asemenea, societatea arată faptul că are sediul social în România, fiind evident faptul că activitatea acesteia se desfășoară în țară, iar persoanele care au desfășurat activitatea în străinătate au încheiat contracte individuale de muncă pe teritoriul României, contracte înregistrate la ITM.

Societatea precizează că organele de inspecție fiscal s-au limitat la a face aprecieri asupra modului cum erau virate sumele privind plata salariilor și încasarea sumelor în baza prestațiilor efectuate în X, or, în cazul sumelor privind salariile erau achitate de către societate în baza contractului de muncă încheiat în România, iar contravaloarea prestației lor se achita în contul din X.

Mai mult, întrucât activitatea salariaților este sezonieră, pentru lămuriri față de modul de lucru și achitare a diurnei, și fiind de bună credință, societatea s-a adresat organului fiscal prin adresa 000/2014, la care s-a primit răspuns nelămuritor, respectiv adresa nr. 000/2015.

**X** susține că persoanele angajate cu contract de muncă au fost angajate pentru a presta activitatea în țară, fiind delegate în **X** în anumite sezoane pentru a desfășura anumite activități în interesul societății, iar activitatea desfășurată de aceștia reprezintă delegare în condițiile Codului Muncii și la rubrica *G-Condiții de muncă pct.2* din contractele individuale de muncă.

Față de faptul că exista contracte individuale de muncă încheiate cu salariații care prezintă condițiile delegării în **X**, societatea apreciază că organele de inspecție fiscală nu pot face derogare de la acesta, în baza unor date și aprecieri preluate din declarația unei persoane. Mai mult, contractele individuale de muncă au fost încheiate în condițiile art.10 și art.11 din Codul muncii, și înregistrate în aplicația Revisal în conformitate cu legislația în vigoare.

De asemenea, societatea apreciază că Decizia de impunere contestată, prin care s-a stabilit că sumele nete plătite sub formă de indemnizații de delegare către angajații care au prestat munca în **X**, nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare, respectiv diurne, este nelegală și solicită anularea acesteia, inclusiv exonerarea la plată a obligațiilor fiscale stabilite suplimentar.

## **II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.000/2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.000/2019, contestată, organele de inspecție fiscală din cadrul **X** au constatat următoarele:**

În perioada supusă verificării, respectiv 01.07.2015 - 30.09.2019, din actele și documentele puse la dispoziție de către societate a rezultat faptul că **X** a angajat, în România, muncitori necalificați ce își desfășurau activitatea în **X** către diverși beneficiari cu care aceasta a încheiat contracte comerciale.

De asemenea, pentru personalul trimis la muncă în străinătate, societatea a încheiat Contracte individuale de muncă înregistrate la Inspectoratul Teritorial de Muncă și ulterior declarate în REVISAL.

Organele de inspecție fiscală, au solicitat administratorului societății, atât verbal, cât și scris prin nota explicativă din data de 29.11.2019 prezentarea formularului A1 pentru angajații săi trimisi la muncă în **X**, însă așa cum rezulta din răspunsul primit de la administratorul societății, aceasta nu detine certificate de rezidență fiscală pentru persoanele fizice trimise la muncă în **X**, document care să ateste că acestea sunt persoane fizice independente, fapt pentru care aceste persoane rămân a fi impuse ca persoane fizice rezidente române dependente, impozitarea fiind făcută având în vedere o activitate dependentă conform contractelor de muncă încheiate de salariați cu societatea.

Totodată, pentru salariații trimiși la muncă în X, X acordă următoarele sume de bani:

- suma înscrisă în contractul individual de muncă reprezentând salariul de bază lunar (salariul minim pe economie), pentru care societatea întocmește în țara state de plată, calculează obligațiile fiscale aferente respectiv impozit pe venit și contribuții sociale aferente, pe care le declară și achită la organul fiscal din România. Cheltuiala cu sumele achitate o înregistrează în evidența contabilă a societății, din România, în contul 641 "Cheltuieli cu salariile personalului".
- o suma definită de societate ca indemnizație de delegare/detașare (diurna) aferentă zilelor în care salariatul a muncit efectiv, sume ce se înregistrează în evidența contabilă a societății în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări", fără a se calcula, declara și vira în România la bugetul general consolidat obligații fiscale, respectiv impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale aferente.

Organele de inspecție fiscală au constatat că sumele nete plătite de X sub forma de diurna către angajații care au prestat muncă salarială în X, nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare/detașare întrucât:

- locul de muncă al salariaților nu este în România, loc unde societatea își desfășoară activitatea de gestionare a activității contabile și de resurse umane, cu atât mai mult cu cât în nota explicativă administratorul societății menționează faptul că societatea nu desfășoară activitate în România;
- activitatea de administrare a societății atât cea financiară cât și cea de exploatare se desfășoară exclusiv în X, încasarile efectuându-se de la clienți în X, plata diurnei către salariați se face tot în X, în euro, iar în Nota este menționat faptul că încasarea se face aproape în totalitate în banca din X, în contul deschis;
- conform Contractelor individuale de muncă, angajații societății își desfășoară activitatea "în X", iar diurna nu se poate acorda salariatului atunci când se deplasează la locul de muncă sau locurile de muncă înscrise în contractul individual de muncă, întrucât aceste deplasări nu sunt determinate de delegare sau detașare, ci de exercitarea atribuțiilor de serviciu pentru care salariatul a fost angajat;
- din Balanțele de verificare anuale a rezultat faptul că societatea a înregistrat sume în contul 612 "Cheltuieli cu redeventele locațiilor de gestiune și chiriile", iar în Nota explicativă se menționează faptul că aceste cheltuieli reprezintă "chiria pentru casele închiriate în X unde locuiesc muncitorii" și acest aspect arată faptul că activitatea societății se desfășoară în X, iar cheltuielile de cazare sunt suportate de către societate și nu de către angajați.

- de asemenea, angajatorul stabilit în România trebuie să desfășoare o activitate semnificativă în țara de origine, pentru a putea detașa/delega oameni, respectiv, pentru a trimite în X salariați detașați, mai mult, noțiunea 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 salariaților **X** locul de muncă este X și niciodată în România.

Totodată, având în vedere specificul activității, organele de inspecție fiscală recunosc ca fiind cheltuieli cu diurna sumele acordate angajaților delegați în X, respectiv diurna acordată doamnei X și domnului X – administratori ai societății, diurna acordată ca urmare a deplasării acestora la locul/punctul unde societatea își desfășoară efectiv activitatea.

Mai mult, organele de inspecție fiscală precizează faptul că **X** nu a achitat în X impozit pe veniturile din salarii iar formularul A1 pentru angajații trimisi la lucru în X pe care societatea avea obligația să-l depună la Casa Națională de Pensii din România, pe motiv că ".....salariații nu sunt detașați la alta unitate și sunt asigurați în România".

În fapt, aceste sume reprezintă venituri asimilate veniturilor de natură salarială suportate de angajați din activități dependente realizate în străinătate, și asupra cărora **X** avea obligația calculării, reținerii și virării impozitului pe salarii și a contribuțiilor de asigurări sociale obligatorii aferente.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art. 55 alin. (2) lit. k) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.07.2015 - 31.12.2015, respectiv art. 76 alin. (2) lit. s) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.01.2016 – 30.09.2019, au considerat venituri asimilate salariilor, sumele achitate cu titlu de "diurna" pentru perioada 01.07.2015 – 30.09.2019 și au procedat la reintregirea bazei de calcul a impozitului pe veniturile din salarii.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele acordate angajaților reprezintă venituri de natură salarială, societatea avea obligația să calculeze și contribuții sociale în conformitate cu dispozițiile art.296<sup>2</sup>, art.296<sup>3</sup> lit.g), art.296<sup>4</sup>, și art.296<sup>18</sup> Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.138 lit.a), art.139, art.186 lit.a), art.188, art.204, art.156 lit.b), art.157, art.194, art.211 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății, prin Decizia de impunere nr.000/2019 emisă în baza

Raportului de inspecție fiscală nr.000/.2019 următoarele obligații fiscale în sumă totală de **000 lei**, reprezentând:

- impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei.
- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuție asiguratorie pentru muncă în sumă de 000 lei;
- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei;
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice în sumă de 000 lei.

**III. Având în vedere susținerile contestatarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatară și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

***Referitor la suma 000 lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei și contribuții aferente în suma totală de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente sumelor plătite salariaților trimisi să își desfășoare activitatea în X, sub denumirea de indemnizații de delagare/detasare în condițiile în care sumele au fost achitate salariaților pentru munca prestată în funcție de timpul de muncă.***

**În fapt**, în perioada supusă inspecției fiscale, respectiv 01.07.2015 - 30.09.2019, **X** a desfășurat activitate în X, cu salariați proprii, în baza contractelor încheiate cu diverși beneficiari din acest stat.

Conform documentelor contabile ale societății, pentru perioada supusă verificării, a rezultat faptul că salariații trimisi la muncă în străinătate nu au desfășurat niciun fel de activitate pe teritoriul României, iar în contractele individuale de muncă încheiate este specificat faptul că salariații își desfășoară activitatea în X.

În perioada verificată, salariații trimiși la muncă în X, au beneficiat de următoarele sume de bani:

- suma înscrisă în statul de plată, reprezentând salariul minim brut din România, suma care a fost înregistrată în evidența financiar – contabilă în contul analitic 641 *“Cheltuieli cu personalul”* cu titlu de *“diurnă”*, pentru care societatea a declarat și achitat impozitul pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente;
- diverse sume definite de societate ca indemnizație de delegare/detașare (diurna) aferentă zilelor în care salariatul a muncit efectiv, înregistrate în evidența financiar - contabilă, în contul analitic 625 *“Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”*, pentru care societatea nu a calculat și nu a virat la bugetul general consolidat al statului român, obligații fiscale reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente.

În ceea ce privește raportul juridic cu personalul trimis la muncă în străinătate, organele de inspecție fiscală au constatat că X a încheiat contracte individuale de muncă cu salariații, pe care le-a înregistrat în REVISAL.

Mai mult, societatea nu a obținut pentru persoanele angajate și detașate care lucrează în străinătate la sediul beneficiarului, documentul portabil A1 care dovedește exclusiv menținerea salariaților la sistemul de securitate socială în statul de trimitere România.

Așadar, organele de inspecție fiscală au recalculat veniturile brute plecând de la sumele înregistrate în contul 625 „cheltuieli cu deplasări, detașări” care reprezintă suma netă de care au beneficiat persoanele angajate la X, persoane puse la dispoziția beneficiarilor din X.

Pe cale de consecință și în baza art.11 alin.1 din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele primite în X cu titlu de indemnizație de delegare de către angajații societății pentru munca desfășurată reprezintă venituri de natură salarială din activități realizate în străinătate pentru care societatea avea obligația să calculeze, să rețină, să declare și să achite în România impozitul pe veniturile din salarii și asimilate acestora, implicit contribuțiile sociale aferente acestor sume.

**În drept**, în perioada 01.07.2015 - 31.12.2015, 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”.*

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, ca recompensă a muncii lor.

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 – 30.09.2019.

Totodată, dispozițiile pct.67, pct.68 lit.a) 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.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada 01.01.2016 – 30.09.2019.

Din documentele existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține ca **X** a prestat servicii intracomunitare constând în lucrări de viticultură, cu personal angajat în România, către beneficiari X, în baza contractelor încheiate cu aceștia.

În vederea executării contractelor de prestări servicii cu partenerii, **X** a angajat personal în funcția de muncitor necalificat, încheind contracte individuale de muncă pe perioade nedeterminate, cu o durată a timpului de lucru de 8 ore/zi, cu un salariu de bază lunar brut cuprins între 000 – 000 lei, fără alte sporuri și la care se adaugă indemnizații, contracte în care se stipulează faptul că activitatea se desfășoară la "în X."

Astfel, spre exemplificare, organul de soluționare a contestației reține Contractul individual de muncă nr. 000/2019 încheiat cu dl X–funcția muncitor necalificat, în care sunt stipulate următoarele:

„[...]”

*C. Durata contractului*

*a) nedeterminată, salariatul X, urmând să înceapă activitatea la data de 24.06.2019.*

*D. Locul de muncă*

*1. Activitatea se desfășoară în X*

*2. În lipsa unui loc de muncă fix salariatul va desfășura activitatea conform dispoziției angajatorului.*

*E. Felul muncii*

*Funcția/meseria muncitor necalificat cod COR:9211 conform Clasificării Ocupațiilor din România*

[...]”

*G. Condiții de muncă*

*1. Activitatea se desfășoară în conformitate cu prevederile Legii nr.31/1991.*

*2. Activitatea prestată se desfășoară în condiții normale de muncă potrivit Legii nr.263/2010, cu modificările și completările ulterioare.*

*În conformitate cu articolul 18 din Codul Muncii, părțile au convenit de comun acord următoarele:*

*- Salariatul va presta munca în X în baza Ordinelor de deplasare emise de către angajator.*

*- Drepturile salariale se vor achita în țară în lei(ron) sau în X în euro la cursul BNR.*

*- Pentru perioada cât este plecat din țară și muncește în X, salariatul v-a primi o diurnă conform HG nr.518/1995 cuprinsă între 35 euro și 87 euro pentru o zi de deplasare, în funcție de posibilitățile financiare ale societății.*

*- Utilitățile, masa și transportul sunt suportate de către salariat din diurnă primită.*

*H. Durata muncii*

*O normă întreagă, durata timpului de lucru fiind de 8 ore/zi,*

*[...]*

*J. Salarizare*

*1. Salariul de bază lunar brut: 2.080 lei*

*2. Alte elemente constitutive:*

*a) sporuri: spor de vechime în muncă: 0% din salariul de bază*

*b) indemnizații: Nu;*

*[...]"*

Astfel, din analiza contractelor individuale de muncă atașate la dosarul cauzei, se reține că **X**, a înștiințat salariații referitor la faptul că locul de muncă privind desfășurarea activității va fi în X, unde vor beneficia de indemnizație de delegare/detașare în sumă de 000 euro/zi, sume acordate în funcție de posibilitățile financiare ale societății și nu vor beneficia de decontarea cheltuielilor de transport și cazare, cheltuieli ce vor fi suportate de către salariați din diurna primită.

Totodată, se reține că **X** nu a încheiat niciun contract în care să se prevadă utilizarea salariilor pentru prestarea de muncă pe teritoriul României, iar în perioada supusă inspecției fiscale societatea verificată nu a desfășurat activități economice care să presupună utilizarea directă a acestor salariați în România.

Acest aspect coroborat cu faptul că serviciile prestate au fost situate pe teritoriul Germaniei, susține faptul că **X** a angajat în România personal pentru a fi imediat trimis în străinătate, respectiv în X.

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 dl. X, acesta a fost prezent la beneficiarul din X, în luna iunie 2019 și nu regasim la dosarul cauzei informații referitoare la data încetării sau orice alte modificări intervenite pe parcurs.

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.

Așa cum este definită de art.43 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, 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, or, salariații contestatarii au avut locul de muncă doar în X, și au primit salariul minim din România și diurne externe care fac parte din salarii conform contractelor de muncă.

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

În ceea ce privește remunerația salariaților pentru prestarea de servicii pentru beneficiarii, **X** a acordat acestora, în **X**, următoarele sume:

- suma înscrisă în statul de plată, reprezentând salariul minim brut pe economie din România, suma care a fost înregistrată în evidența financiar – contabilă în contul analitic 641 “Cheltuieli cu personalul” cu titlu de “diurnă” pentru care societatea a declarat și achitat impozitul pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente;

- diverse sume cuprinse între 35 și 87 euro pe zi de deplasare, definite de societate ca indemnizație de delegare/detașare (diurna) aferentă zilelor în care salariatul a muncit efectiv, înregistrate în evidența financiar - contabilă, în contul analitic 625 “Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”, pentru care societatea nu a calculat și nu a virat la bugetul general consolidat al statului român obligații fiscale reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente.

De asemenea, la dosarul cauzei se află și Nota explicativă dată de administratorul societății, doamna **X**, prin care aceasta răspunde la întrebările echipei de inspecție fiscală:

1.Vă rugăm să menționați dacă societatea **X** a desfășurat în perioada 15.07.2015-30.09.2019 activitate economică în România?:  
*”Nu am avut activitate în România”*

2.În perioada verificată se înregistrează cheltuieli în contul 612 “Cheltuieli cu redevențele locațiilor de gestiune și chirii”, vă rugăm să menționați ce reprezintă această cheltuială, dacă dețineți documentele justificative și vă rugăm să prezentați înscrisurile respective?: *” Chiria pentru casele închiriate în X unde locuiesc muncitorii”*

3.Din analiza contractelor de muncă ale angajaților în perioada verificată, s-a constatat că locul de muncă al acestora este în **X** și prin urmare vă rugăm să precizați dacă dețineți formularul A1 care atestă calitatea titularului la sistemul de securitate socială a României și certifică faptul că titularul său se supune legislației românești și nu datorează contribuții sociale în **X**?: *” Nu deținem formularul A1 deoarece salariații nu sunt detașați la altă unitate și sunt asigurați în România.*

4.Vă rugăm să precizați dacă dețineți certificat de rezidență fiscală pentru angajații trimiși la muncă în **X**, iar în caz afirmativ să le puneți la

dispoziția organului de control?: *"Nu deținem certificat de rezidență fiscală"*

5.Vă rugăm să precizați contul bancar din X unde se încasează contravaloarea serviciilor prestate și de unde se fac plățile inclusiv cele către salariații societății?:

Așadar, din răspunsurile oferite de reprezentantul societății organelor de inspecție fiscală, rezultă faptul că societatea X:

- nu a desfășurat activitate în România în perioada 01.07.2015-30.09.2019;

- cheltuielile înregistrate în evidența contabilă 612 "Cheltuieli cu redevențele locațiile de gestiune și chirii", reprezintă chiria pentru salariații trimiși la muncă în X, afirmație în totală contradicție cu prevederea contractuală potrivit căreia *"Utilitățile, masa și transportul sunt suportate de către salariat din diurna primită"*;

- societatea nu a depus documentația la Casa Națională de Pensii din România pentru obținerea certificatului A1, document ce atestă calitatea titularului de asigurat la sistemul de securitate socială a României și certifică faptul că titularul său se supune legislației românești și nu dă-torează contribuții sociale în X, 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 social;

- pentru salariații trimiși la muncă în X, societatea nu deține certificate de rezidență fiscală;

- plățile salariilor și respectiv încasările de la clienții X, sunt efectuate doar în contul deschis la banca din X.

În conformitate cu reglementările specifice detașărilor în cadrul prestărilor de servicii transnaționale aprobate prin Legea nr. 16/ 2017 care transpune în România Directiva nr. 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestărilor de servicii, salariații detașați trebuie să beneficieze, indiferent de legea aplicabilă raporturilor de muncă, de condițiile de muncă valabile în statul membru pe teritoriul căruia sunt prestate serviciile – în speță X - referitoare printre altele la durata maximă a timpului de muncă, salariul minim și compensările sau plata muncii suplimentare, precum și de indemnizații specifice detașărilor transnaționale, indemnizații care potrivit definiției de la art. 2 alin.(1) lit.h) din lege sunt destinate să asigure protecția socială a salariaților și care se acordă în vederea compensării inconvenientelor cauzate de detașare care constau în îndepărtarea salariatului de mediul său obișnuit.

Conform dispozițiile art. 11 din Legea nr. 16/2017 ce menționează faptul că orice indemnizație specifică detașării transnaționale este considerată parte a salariului minim, dacă nu este acordată în vederea rambursării cheltuielilor de detașare, respectiv cheltuielile de transport, cazare și masă, ori în speță se reține că potrivit contractelor individuale de muncă aceste cheltuieli sunt suportate de aceștia, astfel că indemnizațiile brute acordate salariaților în mod diferențiat, în funcție de posibilitățile financiare ale societății, fiind prin urmare considerate parte a salariului minim convenit acestora pentru munca prestată pe teritoriul X.

Având în vedere situația expusă se reține că sumele acordate sub formă de indemnizații de detașare - "diurnă" plătite de către contestatoare pentru personalul detașat să efectueze lucrări în interesul său, preț care însă este condiționat de posibilitățile financiare ale societății și acordat diferențiat, elemente care sunt specifice remunerațiilor convenite salariaților ca rezultat al muncii depuse.

Ori, potrivit prevederilor cuprinse în Legea nr. 16/2017 precum și în H.G. nr. 518/ 1995, natura noțiunilor de „indemnizație de detașare” și „diurnă” constă în aceea că reprezintă sume zilnice care se acordă lucrătorilor detașați în vederea acoperirii cheltuielilor inerente unei detașări, respectiv a celor cu hrana și transportul în interiorul localităților în care își desfășoară activitatea precum și a compensării disconfortului creat de îndepărtarea acestora din mediul lor de viață obișnuit, sume care se acordă în quantum fix întrucât respectivele nevoi sunt aceleași, indiferent de calificarea profesională, de numărul de ore lucrate și de productivitatea muncii.

Pe cale de consecință, se reține că sumele în euro acordate salariaților pe criteriul posibilităților financiare ale societății au natura juridică a veniturilor salariale neputând fi incluse în sfera juridică a diurnei/ indemnizației de detașare care au caracter general al echilibrării unui disconfort creat în urma detașării.

Totodată, se reține că societatea X a achitat, lunar, personalului detașat la beneficiarii din X drepturi salariale la nivelul salariului minim brut pe economie prevăzut în contractele de muncă pentru un program normal de 8 ore/zi.

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că X a acordat angajaților sume de bani sub forma diurnă în condițiile în care sunt îndeplinite condițiile de la pct. 12 (1) Titlul IV din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal potrivit cărora 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.



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",*

coroborat cu pct.4 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare ale Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*" În sensul prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal".*

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.

Având în vedere documentele aflate la dosarul cauzei, sumele acordate angajaților trimiși la muncă în străinătate și puși la dispoziția beneficiarilor din X reprezintă venituri de natură salarială pentru care societatea avea obligația să calculeze contribuții sociale în conformitate societatea avea obligația de a calcula contribuții sociale în conformitate cu dispozițiile art.296<sup>3</sup> lit.g) și art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

ART. 296<sup>3</sup>

**Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale**

*Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:*

*(...)*

*g) orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor.*

*(...)*

ART. 296<sup>4</sup>

**Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale**

*(1) Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296<sup>3</sup> 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;(...)"*

ART. 296<sup>18\*</sup>

**Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale**

*(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, precum și entitățile prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. f) și g) au obligația de a calcula, de a reține și de a vira lunar contribuțiile de asigurări sociale obligatorii."*

Prevederi similare regăsim și în Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.137 alin.(1)

lit.a), art.155 alin.(1) lit.a), art.185 alin.(1), art.193 alin.(1) lit.a), art.202 alin.(1) lit.a), art.214 alin.(1), care precizează că:

**ART:137**

**Categoriile 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;(...)

**ART. 155\***

**Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate**

(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 153, datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru următoarele categorii de venituri:

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

**ART.185**

**Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări pentru somaj**

(1) Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări pentru somaj, prevăzuți la art. 184, datorează, după caz, contribuții de asigurări pentru somaj pentru veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76.(...)

**ART.193**

**Categoriile de venituri supuse contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate**

(1) Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 192, datorează, după caz, contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate pentru următoarele categorii de venituri:

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

**ART.202**

**Categoriile de venituri supuse contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale**

(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de stat, prevăzuți la art. 201, datorează, după caz, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale pentru următoarele categorii de venituri:

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

**ART.214**

(1) *Persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajator, prevazute la art. 209, au obligatia de a calcula contributia de asigurare la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale.*"

Potrivit dispozițiilor legale mai sus enunțate, se reține că pentru veniturile din salarii se datorează contribuții sociale.

În acest sens a fost emisă și adresa nr. 000/2014 într-o speță similară în care se precizează că: *"sumele primite de către personalul român detașat, ca plată a muncii lor, în funcție de performanță și de rezultatele obținute de fiecare, sunt venituri salariale și/sau asimilate salariilor, iar potrivit prevederilor art. 296<sup>4</sup> lit.o) și art. 296<sup>5</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, reprezintă baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii"*.

Această opinie a avut la bază și adresa nr.000/2014 semnată de secretarul general din Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, în 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 în acest sens este și hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene emisă în cauza C-396/13, în care se precizează, fără echivoc, că în cazul lucrătorilor transfrontalieri, indemnizațiile, diurnele, primele de concediu reprezintă drepturi salariale, fiind impozitate în consecință.

În sensul celor de mai sus sunt și Hotărârea nr. 708/2019 pronunțată de Curtea de Apel X în dosarul nr. 000/2017, definitivă, Hotărârea nr. 000/2019 pronunțată de Curtea de Apel X în dosarul nr. 000/2018, definitivă și Hotărârea nr. 000/2019 pronunțată de Curtea de Apel X în dosarul nr. 000/2017, definitivă, anexate în copie la dosarul cauzei.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia *"fiind de bună credință, ne-am adresat organului fiscal prin adresa 000/2014, la care am primit practic un răspuns nelămuritor față de activitatea ce o desfășuram"*, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere următoarele:

Prin adresa mai sus menționată, societatea contestată a solicitat organelor fiscale, precizări cu privire la acordarea unei diurne, în valută, pe lângă salariul în lei acordat, în limita de 2,5 acordată instituțiilor publice pentru zilele de delegare, diurna din care salariatul suporta cheltuielile cu transportul, cazarea, masa și alte cheltuieli ocazionale și la implicațiile fiscale pe care le poate avea acordarea diurnei, având în vedere că

aceasta nu este impozabila si este considerata cheltuiala deductibila la calculul impozitului pe profit.

Urmare acestei adrese, X, a comunicat contribuabilului ca:

*”- conform Legii 571/2003, modificată prin OG.nr 8/2013 art.55, alin.2m lit.i: (2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor: i) indemnizația și orice alte sume de aceeași natură, primite de la salariați pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărare a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice.*

*Cheltuielile cu diurna se supun regulii generale de deductibilitate prevăzută la art.21 alin.(1) din Codul fiscal: (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Or, în cazul în speta, echipa de inspectie fiscala nu a stabilit obligatii fiscale suplimentare pentru faptul ca diurna acordata ar fi depasit nivelul de 2,5, ci pentru faptul ca angajatii societatii care au primit “diurna” se afla într-o “delegare permanenta”, nefiind respectate prevederile privind delegarea astfel cum au fost reglementate prin Codul muncii.

Referitor la susținerea societatii contestatare cu privire la faptul ca “contractul individual de muncă a fost înregistrat în Revisal fiind întocmit în condiții de legalitate în forma la care am făcut referire mai sus”, organul de soluționare a contestației reține că X avea aceasta obligație conform Hotararii Guvernului nr.500/2011 privind registrul general de evidență a salariaților – REVISAL stabilește metodologia de întocmire și completare a registrului general de evidență a salariaților (denumit în continuare registru), înregistrările care se efectuează, precum și orice alte elemente în legătură cu acesta.

Mai mult, conform art.3 din HG nr.500/2011 care prevede:

*(1) Registrul se întocmește în formă electronică.*

*(2) Registrul se completează în ordinea angajării și cuprinde următoarele elemente:*

*a) elementele de identificare a tuturor salariaților: numele, prenumele, codul numeric personal - CNP, cetățenia și țara de proveniență - Uniunea Europeană - UE, non-UE, Spațiul Economic European - SEE;*

*b) data angajării;*

*c) perioada detașării și denumirea angajatorului la care se face detașarea;*

*d) funcția/ocupația conform specificației Clasificării Ocupațiilor din România (COR) sau altor acte normative;*

- e) *tipul contractului individual de muncă;*
- f) *durata normală a timpului de muncă și repartizarea acestuia;*
- g) *salariul, sporurile și cuantumul acestora;*
- h) *perioada și cauzele de suspendare a contractului individual de muncă, cu excepția cazurilor de suspendare în baza certificatelor medicale;*
- i) *data încetării contractului individual de muncă.*

Așadar, în urma analizei prezentului articol, argumentul societății nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, intrucat aceasta avea obligativitatea inregistrarii in aplicatia Revisal a tuturor modificărilor intervenite pe parcursul desfasurarii contractului de invidual, inclusiv perioada detasarii si denumirea angatorului la care se face detasarea.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, precum și prevederile legale în materie citate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au reîncadrat sumele acordate salariaților trimiși la muncă în X de X și au stabilit în sarcina societății obligații fiscale în sumă totală de **000 lei** reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuții sociale aferente, fapt pentru care, 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 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/.2019 de către organele de inspecție fiscală din cadrul X.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

## **DECIDE**

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019 emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul X pentru suma totală de **000 lei**, reprezentând:

- impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei.
- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuție asiguratorie pentru muncă în sumă de 000 lei;
- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;

- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 000 lei;
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 000 lei;
- contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice în sumă de 000 lei.

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