



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**

**ANAF**  
Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 319.97.54  
e-mail :Contestații.ANAF@anaf.ro

**DECIZIA nr.        /        .07.2019  
privind soluționarea contestației depusă de  
X - în faliment,  
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr.A\_SLP 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. 000/02.2019, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A\_SLP 000/2019, asupra contestației formulată de **X - în faliment**, prin lichidator judiciar Z, conform actelor aflate a dosarul cauzei.

**X - în faliment** contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2018 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice prin care s-a stabilit în sarcina societății suma totală de **0 lei** reprezentând:

- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 0 lei;
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 0 lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale în sumă de 0 lei;
- contribuția de asigurări sociale pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de 0 lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 0 lei;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj în sumă de 0 lei;
- contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 0 lei;

- contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de 0 lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate în sumă de 0 lei;
- contribuția de asigurări pentru concedii și indemnizații în sumă de 0 lei;
- contribuția asiguratorie pentru muncă în sumă de 0 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.000/2018, potrivit confirmării de primire, aflată în copie la dosarul cauzei și de data depunerii contestației, potrivit ștampilei Registraturii Administrației Județene a Finanțelor Publice, înregistrată sub nr.000, aflată în original la dosarul cauzei.

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 se pronunțe asupra contestației formulate de **X - în faliment**.

**I. X - în faliment contestă Decizia de impunere nr.000/2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2018 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice, precizând următoarele:**

A. Societatea solicită anularea actului administrativ fiscal pentru nerespectarea prevederilor art. 49 lit.c) din Legea nr.207/2015 din Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, contestatara susține că actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală este afectat de o gravă și evidentă eroare ca urmare a impunerii sumei de 0 lei reprezentând contribuții și impozit pe venit fără respectarea prevederilor art. 113 din Codul de procedura fiscală de către organele de inspecție fiscală care nu au procedat la verificarea/stabilirea bazei impozabile și a situației de fapt.

De asemenea, societatea consideră că a respectat nivelul diurnei prevăzute de lege, în sensul că diurna acordată este sub nivelul de 2.5 ori stabilit pentru personalul român trimis în străinătate prevăzut de art.76 alin.(2) din Codul fiscal, dar organele de inspecție fiscală nu au analizat documentele puse la dispoziție și nici nu au ținut cont de argumentația adusă, trecând la stabilirea de sume suplimentare fără să analizeze starea de fapt.

Totodată, X - în faliment menționează că având în vedere faptul că în Italia nu există stabilit un nivel al salariului minim similar având același înțeles cu cel din legislația românească, organele de inspecție fiscală sunt într-o situație de „gravă și evidentă eroare”, deoarece însuși obiectul inspecției fiscale este cel de a verifica sau stabili, bazele de impozitare și situațiile de fapt aferente, iar prin atitudinea dualistă manifestată societatea a suferit o vătămare care nu poate fi înlăturată altfel decât prin anularea actului administrativ fiscal.

B. Societatea consideră că organele de inspecție fiscală au încălcat următoarele principii de drept fiscal:

Potrivit art. 4 din Legea nr.207/2015 din Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală pot să stabilească creanțe fiscale doar în cazurile expres prevăzute de lege, însă în acest caz au deturnat procedura de control în vederea asigurării de condiții favorabile în ceea ce privește încasarea unor sume de bani, în mod abuziv fiind reconsiderate diurnele ca fiind venituri asimilate salariilor.

Astfel, contestatara consideră ca în prezenta speță sunt aplicabile prevederile Directivei 96/71/CE care se aplică întreprinderilor înființate într-un stat membru care, în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează lucrători.

De asemenea, subliniază că potrivit prevederilor Codului fiscal art.1 alin. (3) din Legea nr.207/2015 din Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, dacă orice prevedere a prezentului cod contravine unei prevederi a unui tratat la care România este parte, se aplică prevederea aceluia tratat.

Mai mult decât atât regula potrivit căreia dreptul național trebuie interpretat în lumina dreptului comunitar este una largă, ea aplicându-se nu numai directivelor, ci și prevederilor Tratatului CE, principiilor generale ale dreptului comunitar, acordurilor internaționale încheiate de CE și altor forme de drept comunitar fără caracter obligatoriu.

X - în faliment afirmă că având în vedere calitatea de agent de munca temporară, prevederile Directivei de mai sus sunt aplicabile și societății, întrucât actul normativ definește desfășurarea activității de către salariatul temporar pe teritoriul unui stat membru ca fiind o detașare.

De asemenea, societatea invocă art.2 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.1256/2011 privind condițiile de funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporară și apreciază ca punerea la dispoziție a unui salariat, de către o întreprindere de munca temporară, la o societate utilizatoare, reprezintă pentru salariat o detașare din punct de vedere al legislației muncii, or aceste prevederi trebuie aplicate nediscriminatoriu și pentru salariații români care desfășoară activitate pe teritoriul unui stat

comunitar, cat si pentru salariatii straini care desfasoara activitate pe teritoriul Romaniei.

Mai mult decât atât, X - în faliment consideră că având în vedere prevederile Directivei coroborate cu cele ale Codului Muncii, precum și cele ale Legii nr.16/2017, rezulta ca modalitatea de salarizare exercitata in privinta salariatilor temporari este una corecta si legala.

Astfel, societatea afirmă că scopul acestor acte normative este protejarea drepturilor salariatului si acordarea unui tratament nediscriminatoriu fata de salariații utilizatorului care prestează același fel de munca, aceste acte normative urmărind să promoveze justiția socială și protecția socială și nu interzice acordarea de diurnă în cazul agenților de muncă temporara.

Contestatară menționează că a respectat actele normative întrucât veniturile acordate salariaților societății au fost egale sau chiar mai mari fata de cele ale unui salariat comparabil, dar organele de inspecție fiscală au scos din contextul acestora noțiunea de "salariu minim" si au interpretat in sensul ca agentul de munca temporara trebuie sa acorde salariatului temporar salariul minim aplicabil din tara utilizatorului.

X - în faliment subliniază faptul ca in cursul lunii octombrie 2016 a avut un control din partea ITM care a constatat ca societatea a acordat salariaților salariul minim brut pe tara garantat in plata, precum si diurna care nu este inclusa in venitul brut al salariatilor și au pus in vedere societății să fie respectate prevederile art. 92 alin.(3) din Codul Muncii, precum si ale art.11 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.1256/2011, respectiv sa fie acordate angajatului temporar aceleasi conditii de munca si cel putin un salariu egal cu cel primit de salariatul utilizatorului care presteaza aceeasi munca sau una similara.

De asemenea, societatea menționează că inspectorii de muncă au pus in vedere societății sa respecte prevederile art.7 din Legea nr.344/2006 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, respectiv Legii nr.16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, articol care reglementeaza dreptul salariatilor detasati.

Contestatară precizează că organele de inspecție fiscală erau obligați să respecte prevederile art.5 din Legea nr.207/2015 din Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare și să aplice unitar prevederile legislației fiscale, principiu derivat din principiul securității juridice considerat la nivelul Curții de Justiție a Uniunii Europene ca fiind unul ce face parte din ordinea juridică europeană și trebuie respectat atât de instituțiile europene cât și de statele membre.

Potrivit CJUE o normă juridică trebuie să fie clară, precisă, certă și previzibilă, iar contribuabilul să cunoască fără ambiguitate drepturile și obligațiile sale și să dispună în consecință și invocă în acest sens Hotărârea

din cauza Kloppenburg, C 70/83 din 22.02.1984, Hotărârea din cauza Irlanda vs Comisia Europeană, 325/85 din 15.12.1987, precum și cauzele C255/02 Halifax, C-17/01 Sudholz, Serkov versus Ucraina.

X - în faliment susține că organele de inspecție fiscală aplică principiul prevalenței economicului asupra juridicului, respectiv prevederile art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare este greșită deoarece nu este vorba de o tranzacție care nu are scop economic, având în vedere ca salariații au fost în mod real detașați la munca în străinătate, iar sumele acordate cu titlu de diurna sunt sume acordate în mod justificativ, neputând forma obiectul unei reîncaadrări fiscale.

Contestatară subliniază faptul că neclaritatea și interpretarea diferită a prevederilor legislative în privința indemnizațiilor de delegare/detașare a determinat legiuitorul să dispună anularea sumelor stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală prin decizii de impunere ca urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizația de delegare/detașare conform Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligații fiscale

Societatea consideră că organele de inspecție fiscală încalcă și principiul certitudinii impunerii, respectiv a certitudinii legislative, care impune ca legea să fie suficient de clară astfel încât contribuabilii să poată prevedea consecințele pe care le implica respectarea sau nerespectarea acestora.

X - în faliment consideră că autoritățile stabilesc impozite și contribuții în mod arbitrar sub pretextul că societatea nu avea dreptul de acordare a diurnei și invocă importanța principiului certitudinii în cauza C-183/14 Salomie și Oltean.

Societatea menționează că a prezentat toate documentele relevante care arată că în fapt angajații au beneficiat de diurnă cu respectarea prevederilor legale și consideră că se află în situația prevăzută de art. 13 din Codul de procedură fiscală și au reinterpretat forțat prevederile legale deși acestea sunt clare și arată că diurna este neimpozabilă până la nivelul plafonului stabilit de lege.

Astfel, contestatară consideră că organele de inspecție fiscală vin și completează cadrul legal, care arată la art. 76 alin.(2) din Codul fiscal nivelul de impunere al diurnei, iar neclarificarea acestei probleme legale duce la o încălcare a principiului bunei-credințe reglementat de art. 12 din Codul de procedură fiscală și la dreptul la apărare.

Totodată, societatea afirmă că în speța de față considerarea diurnelor ca fiind venituri asimilate salariilor a condus la aplicarea în mod greșit a prevederilor art. 6 din Legea nr.207/2015 din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că această putere de apreciere a organelor de inspecție fiscală a fost utilizată discreționar întrucât deși a adus

argumente economice și legale cu privire la respectarea prevederilor fiscale acestea nu au fost luate în considerare.

C. X - în faliment consideră că i-a fost încălcat dreptul la apărare întrucât inspectorii fiscali au invocat Circulara ANAF nr.000/2015 privind verificarea impozitului pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii la agenții de muncă temporară și Metodologia Inspecției Fiscale pentru impozitul pe salarii și contribuții sociale obligatorii nr. 000/2014, documente care nu au fost puse la dispoziția societății și nici nu pot fi identificate ca fiind publicate în Monitorul Oficial sau măcar postate pe pagina web al ANAF.

Astfel, contestatara consideră că dreptul la apărare reprezintă o regulă fundamentală a dreptului comunitar, care trebuie să fie asigurat în cadrul oricărei proceduri introduse împotriva unei persoane și care poate conduce la un act de sesizare, chiar în absența unei reglementări specifice și invocă jurisprudența europeană: Hotărârea din 14 februarie 1990, Franța c. Comisia, cauza C-301/87, Hotărârea din 12 februarie 1994, Țările de Jos și alții c. Comisia, cauze conexate C-48/90 și 66/90; Hotărârea din 16 februarie 2000, Procter&Gambie, cauza T-122/99, Hotărârea din 10 mai 2001, Kaufring și alții, cauze conexate T-122/99. Hotărârea din 29 octombrie 1980, Van Landewick c. Comisiei, cauze conexate 209/78-215/78, Hotărârea din 15 octombrie 2002, Limburgse Vinyl Maatschappij și alții, afacerile conexate C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P, C-252/99 P și C-254/99 P; CJUE, Hotărârea din 18 decembrie 2008, Soprope, afacerea C-349/07; Hotărârea din 25 octombrie 2011, Solvay c. Comisia, afacerea C-109/10 P; Hotărârea din 3 iulie 2014, Kamino, afacerile conexate C-129/13 și C-130/13; dar și jurisprudența națională: Decizia civilă nr. 4489 din 21 octombrie 2010 (ÎCCJ); Decizia civilă nr. 4759 din 29 martie 2013 (ÎCCJ); Decizia civilă nr. 4008 din 28 octombrie 2014 (ÎCCJ).

Mai mult, Curtea de Justiție a Uniunii Europene recunoaște ca principii generale ale dreptului comunitar, printre altele: principiul dreptului la apărare, iar acest drept este recunoscut la nivelul Uniunii Europene în Carta Drepturilor Fundamentale ale Uniunii, art. 41 pct. (2) lit. a)

X - în faliment invocă Hotărârile în cauzele Limburgse Vinyl Maatschappij (C-238/99, punctul 315) și a Hotărârii Aalborg Portland (C-204/00, punctul 68) care dau dreptul de acces la dosar și presupune ca societăților să li se acorde de către Comisie posibilitatea de a proceda la o examinare a tuturor înscrisurilor care figurează în dosarul de investigare și care sunt susceptibile să fie pertinente pentru apărarea sa.

Astfel, societatea consideră că nerespectarea dreptului la apărare a societății rezultă din restricționarea accesului la dosarul fiscal pe durata inspecției fiscale întrucât organele de inspecție fiscală nu au pus la dispoziție documentele în

baza cărora au emis decizia de impunere și nu a putut să verifice informațiile/afirmațiile din cadrul deciziei de impunere, precum și existența probelor pe care se sprijină constatările organelor fiscale.

De asemenea, societatea afirmă că în cazurile Solvay (C-109) și Ispas (C-298/16) se arată importanța dată de Curtea de Justiție cu privire la accesul la toate informațiile/documentele/probele din dosarul administrativ, iar accesul la documentele din dosarul administrativ nu a fost acordat în niciun moment pe parcursul inspecției fiscale, astfel încât invocă nulitatea deciziei de impunere, ca efect al restrângerii dreptului la apărare, pe partea de acces la dosarul inspecției fiscale, iar conferirea accesului la dosarul fiscal în etapele următoare nu este de natură să înlăture vătămarea produsă contribuabilului, care în mod obiectiv nu a fost în măsură să își completeze argumentația în termenul legal de 45 de zile, socotit de la data comunicării deciziei de impunere.

D. Contestatarea invocă anularea actelor administrative-fiscale ca fiind neîntemeiate întrucât a respectat prevederile legale cu privire la impozitarea veniturilor salariaților, respectiv cele cu privire la contribuțiile sociale obligatorii.

Astfel, societatea precizează că este o agentie de plasare de forta de munca care detine toate autorizatiile si avizele necesare desfașurarii acestei activitati, are incheiate contracte cu diversi beneficiari ( utilizatori ), persoane juridice straine, in temeiul carora aceasta pune la dispozitie personalul propriu, angajat in temeiul unor contracte de munca, pentru diverse misiuni temporare.

Din analiza reglementărilor naționale și europene în vigoare cu privire la detașarea/delegarea salariaților invocate de organele de inspecție fiscală, respectiv art.1 alin.(3) lit.c) din Directiva 96/71/CE, art.3 din Regulamentul (CE) nr. 883/2004 al Parlamentului European și al Consiliului, art.4 și art.7 din Legea nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale și Codul muncii, societatea concluzionează că agentul de muncă temporară are posibilitatea de a detașa un lucrător la o altă întreprindere, iar din motivarea textelor normative reiese că acestea nu reglementează raporturile de muncă și au un caracter social și nefiind nicidecum de natura fiscală.

X - în faliment subliniază că potrivit prevederilor art.1 alin.(3) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, orice prevedere a prezentului cod contravine unei prevederi a unui tratat la care România este parte, se aplică prevederea aceluia tratat.

De asemenea, societatea precizează că în conformitate cu art. 46 alin.(4) din Codul Muncii salariatul detașat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de detașare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil coroborat cu art.2 alin.(2) din Hotărârea de Guvern nr. 1256/2011 privind condițiile de funcționare, precum și

procedura de autorizare a agentului de muncă temporară și cu art.5 lit.c) din Legea nr. 16 din 17 martie 2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale și concluzionează că punerea la dispoziție a unui salariat, de către o întreprindere de munca temporară, la o societate utilizatoare, reprezintă pentru salariat o detașare din punct de vedere al legislației muncii, iar aceste prevederi trebuie aplicate nediscriminatoriu și pentru salariații români care desfășoară activitate pe teritoriul unui stat comunitar, cât și pentru salariații străini care desfășoară activitate pe teritoriul României.

Mai mult, reconsiderarea sumelor acordate cu titlu de diurnă și încadrarea lor în categoria veniturilor de natură salarială reprezintă un abuz, iar acest abuz se datorează faptului că organele de inspecție fiscală reconsideră întreaga sumă acordată cu titlu de diurnă ca fiind venit salarial, deși invocă prevederi ce fac referire la salariul minim, iar în cazul Italiei nu există un nivel al salariului minim național potrivit *"Country Reports of Human Rights Practices for 2017"*, dar contractele colective de muncă negociate între sindicate și angajatori stabilesc niveluri salariale minime pentru diferite sectoare ale economiei.

Astfel, societatea consideră că organele de inspecție fiscală în mod cu totul abuziv retratează toate sumele acordate cu titlu de diurnă ca fiind venituri asimilate celor salariale fără să prezinte metoda de estimare folosită, procedura conform căreia aceasta metodă a fost aleasă, nivelul salariului minim din Italia.

În consecință, X - în faliment consideră că a respectat prevederile legale privind acordarea diurnei, pentru toate motivele mai sus menționate și solicită anularea actelor administrative contestate.

## **II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.000/2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.000/2018, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice au constatat următoarele:**

Conform actului constitutiv, X - în faliment desfășoară activități de contractare de munca temporară a personalului care se încadrează în Codul de clasificare CAEN la poziția nr.7820 și deține autorizația de funcționare privind activitatea de agent de munca temporară, eliberată de Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârștnice, eliberată în 2015.

Astfel, X - în faliment are încheiate contracte individuale de munca temporară cu salariații, iar conform acestora, salariații temporari sunt puși la



dispozitia utilizatorilor din Italia in scopul realizarii unor sarcini precise cu caracter temporar sub supravegherea, conducerea si in beneficiul utilizatorilor.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca in contractele individuale de munca temporara incheiate cu angajatii temporari, este stipulat faptul ca activitatea angajatului se va desfasura in proportie de cel putin 80% in strainatate, iar diurna acordata in euro se va calcula in functie de numarul de zile lucrate in strainatate.

Totodata, in contractele individuale de munca temporara este mentionat salariul de incadrare prevazut este in general la nivelul salariului minim pe economie din Romania, actualizat la fiecare modificare legislativa, evidentiata in rulajul contului 641 „Cheltuieli cu salariile” si pentru care societatea a calculat impozit si contributii datorate bugetului general consolidat al statului.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in ceea ce priveste contravaloarea diurnei acordata salariatilor temporari a fost evidentiata de societate in contul 625 „Cheltuieli de deplasari/detasari”, nefiind inclusa in venituri de natura salariala si pentru care nu s-au calculat impozit pe salarii si contributii datorate bugetului general consolidat al statului.

In ceea ce priveste diurna acordata angajatilor, organele de inspectie fiscala mentioneaza ca legiuitorul a reglementat dreptul la diurna, respectiv indemnizatie de delegare/detasare numai pe durata delegarii si detasarii prevazuta de art.42-47 din Codul muncii, iar societatea este autorizata ca agent de munca temporara fiind aplicabile prevederile art.88-102 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii ce reglementeaza munca prin agent de munca temporara.

Astfel, avand in vedere scopul si imprejurarile in care intervine delegarea sau detasarea salariatilor, indemnizatia de delegare sau detasare nu se poate aplica in cazul muncii prin agent de munca temporar deoarece, prin contractul incheiat, locul muncii este stabilit de beneficiarul/utilizatorul extern in Italia, iar salariatii temporari cunosc locul de munca asumandu-si in deplina cunostinta desfasurarea activitatii la utilizatorii intracomunitari in schimbul remuneratiei stipulate in contractele incheiate.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca potrivit prevederile art.11 alin.(3) din Hotararea Guvernului nr.1256/2011 privind conditiile de infiintare, functionare, precum si procedura de autorizare a agentului de munca temporar prevederilor legale mentionate anterior, salariatii temporari ai societatii X - in faliment, au fost si sunt indreptatiti ca pe durata misiunilor sa beneficieze de aceleasi drepturi salariale (cel putin salariul minim pe economie reglementat de statul membru UE) de care ar beneficia daca ar fi fost recrutati direct de utilizatorii din Italia.

Totodata activitatea desfasurata pe durata misiunii temporare de catre un angajat temporar, nu reprezinta o detasare in strainatate si pentru faptul ca

lucratorul temporar, în prealabil, nu a avut un loc de munca la agentul de munca temporara, iar angajatii dacă ar fi fost delegați/detasati ar fi trebuit ca la reîntoarcerea în România să își reia activitatea în transporturi rutiere, activitate pe care X - în faliment nu o desfășoară și nici nu a desfășurat-o de la înființare.

Potrivit prevederilor Codului muncii, cât și dispozițiilor Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului privind detasarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, pentru situația în care misiunea de munca temporara urmează să se desfășoare la un utilizator din Italia, noțiunea de delegare/detasare nu are conținutul juridic al modalității juridice de modificare unilaterală a contractului individual de munca, iar pe perioada misiunii de munca temporara nu se consideră perioada de delegare/detasare salariatul temporar nu poate beneficia de plată indemnizației de delegare/detasare.

În sensul directivei de mai sus, „lucrător detașat” reprezintă un lucrător care, pe o perioadă limitată, își desfășoară munca pe teritoriul unui stat altul decât cel în care lucrează în mod normal, în timp ce agentul de munca temporara pune la dispoziția utilizatorului un salariat angajat prin contract de munca temporara, în baza unui contract de punere la dispoziție încheiat în formă scrisă.

Având în vedere că X - în faliment nu se regăsește în situația delegării/detasării reglementate de Codul Muncii, organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea sumelor acordate cu titlu de diurna și încadrarea lor în categoria veniturilor de natură salarială, respectiv la calcularea contribuțiilor sociale și a impozitului pe veniturile salariale ce trebuiau calculate, reținute și virate de către X - în faliment, conform art. 96 alin.(3) din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit ca sumele acordate cu titlu de diurna pentru salariații temporari ce prestează munca la utilizatori intracomunitari, se adaugă la salariul minim din România și constituie totalitatea drepturilor de natură salarială de care au beneficiat salariații temporari ai societății X - în faliment pe durata misiunii la utilizatori, persoane juridice din Italia, aceste sume nefiind varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detasare, cum sunt cheltuielile de transport, cazare și masă.

Prin urmare, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au reconsiderat fenomenul economic stabilind faptul că sumele acordate cu titlu de diurna, persoanelor angajate puse la dispoziția utilizatorilor intracomunitari din Italia, intră în categoria veniturilor asimilate veniturilor de natură salarială.

Astfel, potrivit dispozițiilor art. 55 alin. 2 lit. k) din Legea nr. 571/2003 și art. 76 lit. s) din Legea nr. 227/2015 prevederile art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv de la data de 1 ianuarie 2016, ale art.76 alin.(1), alin.(2) lit.s) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 68 – 72 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea avea obligația cuprinderii sumelor achitate salariilor temporari cu titlu de diurne, în salariul lunar al fiecărui angajat.

În consecință, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea impozitului pe venitul din salarii și a contribuțiilor sociale obligatorii datorate bugetului consolidat al statului român de către X - în faliment pentru salariile achitate angajaților temporari pe perioada 2015 – 2018, astfel:

- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 0 lei;
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 0 lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale în sumă de 0 lei;
- contribuția de asigurări sociale pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de 0 lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 0 lei;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj în sumă de 0 lei;
- contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 0 lei;
- contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de 0 lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate în sumă de 0 lei;
- contribuția de asigurări pentru concedii și indemnizații în sumă de 0 lei;
- contribuția asiguratorie pentru muncă în sumă de 0 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:**

### **ASPECTE DE PROCEDURĂ**

**Referitor la argumentul privind accesul la dosarul inspecției fiscale,** organul de soluționare reține că dreptul la apărare al societății nu a fost îndeplinit întrucât acesteia i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative

de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare inspecției fiscale.

În ceea ce privește solicitarea contestatarii de acces la dosarul administrativ al inspecției fiscale, în vederea completării argumentelor expuse în cuprinsul contestației, raportat la hotărârea pronunțată în afacerea *Ispas* de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene, care a constatat existența unei obligații a autorității fiscale de a pune la dispoziția contribuabilului toate documentele care au stat la baza emiterii actelor cu caracter prejudiciabil, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Din cuprinsul hotărârii mai sus menționate, reiese că aceasta se referă numai la activitatea de inspecție fiscală, fapt consfințit chiar în dispozitivul acesteia unde se precizează: *“Principiul general al dreptului Uniunii al respectării dreptului la apărare trebuie interpretat în sensul că, în cadrul unor proceduri administrative de inspecție și de stabilire a bazei de impunere....un particular trebuie să aibă posibilitatea să i se comunice, la cerere, informațiile și documentele care se găsesc în dosarul administrativ...”*, cu atât mai mult cu cât, la dosarul contestației nu se află alte documente decât cele anexate de organele de inspecție fiscală și/sau de contribuabil în soluționarea contestației.

De asemenea, trebuie avut în vedere și faptul că, furnizarea de informații și accesul la dosarul administrativ nu poate fi realizată fără anumite restricții, consacrate de reglementarea națională (a se vedea prevederile art.11 Secretul fiscal din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare), aspect la care se referă și Curtea de Justiție a Uniunii Europene, atât în considerentele cât și în dispozitivul Hotărârii pronunțată în cauza C-298/16 *Ispas* din 09.11.2017.

În concluzie, argumentul nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a prezentei contestații, motiv pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a acesteia.

## **ASPECTE DE FOND**

**Referitor la suma de 0 lei, reprezentând:**

- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 0 lei;**
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 0 lei;**
- contribuția individuală de asigurări sociale în sumă de 0 lei;**
- contribuția de asigurări sociale pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de 0 lei;**
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 0 lei;**

**-contribuția individuală de asigurări pentru șomaj în sumă de 0 lei;**  
**-contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 0 lei;**  
**-contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de 0 lei;**  
**-contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate în sumă de 0 lei;**  
**-contribuția de asigurări pentru concedii și indemnizații în sumă de 0 lei;**  
**- contribuția asiguratorie pentru muncă în sumă de 0 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează aceste obligații fiscale pentru sumele acordate cu titlu de *„indemnizații de delegare/detașare/diurne”*, în condițiile în care acestea au fost acordate angajaților cu contracte de muncă temporară pentru munca prestată în străinătate în funcție de numărul de zile lucrate ca urmare punerii la dispoziția utilizatorilor străini.**

**În fapt**, în perioada verificată 2015-2018 X - în faliment a functionat ca agent de munca temporara fiind autorizată de Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice în baza autorizației de functionare seria A nr.000/2015.

X - în faliment a realizat prestari servicii constand in punerea la dispozitia utilizatorului de salariati temporari, respectiv soferi autocamion de mare tonaj in baza contractelor incheiate cu beneficiari din Italia.

În ceea ce privește raportul juridic, organele de inspecție fiscală au constatat ca X - în faliment a încheiat contracte de muncă temporară cu personalul pus la dispoziția utilizatorilor, precum și acte adiționale la contractele de muncă privind organizarea timpului de munca, modificarea salariului de baza lunar brut (in functie de salariul minim brut pe economie), stabilirea utilizatorului sau schimbarea acestuia la care angajatul isi va desfasura activitatea.

Potrivit contractelor individuale de muncă și actelor adiționale X- în faliment a acordat angajaților trimiși la muncă în străinătate, următoarele sume de bani pentru munca prestată:

-în România, salariul de baza lunar, in lei, in scris in contractul individual de munca, de regula salariul minim pe economie din România din perioada respectiva, pentru care a calculat, declarat și achitat la bugetul general consolidat din România impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale;

-în Italia, o suma, in euro, cu titlu de „indemnizatie de deplasare/diurna”, calculata in functie de numarul de zile lucrate in strainatate pe baza pontajelor/ tabelor și pentru care nu a calculat, declarat și virat în România impozit pe

venitul din salarii și contribuțiile sociale aferente sumelor primite pentru munca prestată în străinătate de angajații temporari.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că cheltuielile cu salariile acordate în România au fost înregistrate în contul 641 „Cheltuieli cu salariile personalului” pentru care societatea a calculat impozit și contribuții sociale, iar cheltuielile cu diurna au fost înregistrate în contul contabil 625 „Cheltuieli cu deplasări, detasări și transferări” pentru care nu a calculat impozit pe salarii și contribuții datorate bugetului general consolidat al statului.

Organele de inspecție fiscală au constatat în urma verificării contractelor de munca încheiate cu salariații temporari de către X - în faliment, ca activitatea angajatului se va desfășura în proporție de cel puțin 80% în străinătate, iar diurna acordată în euro se va calcula în funcție de numărul de zile lucrate în străinătate.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele primite în Italia cu titlu de indemnizații de delegare de către angajații X - în faliment reprezintă venituri de natură salarială din activități dependente realizate în străinătate pentru care aceasta nu a calculat, reținut, declarat și achitat în România impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuțiile sociale aferente conform prevederilor legale în materie.

În consecință, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice au stabilit în sarcina societății prin Decizia de impunere nr.000/2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2018 obligații fiscale suplimentare în sumă de **0 lei** reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuții sociale.

**În drept**, pentru perioada 01.12.2015-31.12.2015 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, 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.

Pe perioada 01.01.2016 – 31.08.2018 sunt aplicabile prevederile art.76 alin.(1) și alin.(2) lit.s) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

***"ART. 76\*)***

***Definirea veniturilor din salarii și asimilate salariilor***

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

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

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

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

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

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

*(i) salariile de bază;*

*(ii) sporurile și adaosurile de orice fel;(...)*

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

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

De asemenea, sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în 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.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că X - în faliment, pe perioada supusă inspecției fiscale a funcționat ca agent de muncă temporară, fiind autorizată în acest sens de Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice în baza autorizației de funcționare seria A nr.000/2015.

Reglementarea muncii prin agent de muncă temporară, în România, își are sediul materiei în prevederile Legii nr.53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la *Capitolul VII "Munca prin agent de muncă temporară"*, în care se precizează:

*"ART. 88*

*(1) Munca prin agent de muncă temporară este munca prestată de un salariat temporar care a încheiat un contract de muncă temporară cu un agent de muncă temporară și care este pus la dispoziția utilizatorului pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia din urmă.*

*(2) Salariatul temporar este persoana care a încheiat un contract de muncă temporară cu un agent de muncă temporară, în vederea punerii sale la dispoziția unui utilizator pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia din urmă.*

*(3) Agentul de muncă temporară este persoana juridică, autorizată de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale, care încheie contracte de muncă temporară cu salariați temporari, pentru a-i pune la dispoziția utilizatorului, pentru a lucra pe perioada stabilită de contractul de punere la dispoziție sub supravegherea și conducerea acestuia. Condițiile de funcționare a agentului de muncă temporară, precum și procedura de autorizare se stabilesc prin hotărâre a Guvernului.*

*(4) Utilizatorul este persoana fizică sau juridică pentru care și sub supravegherea și conducerea căreia muncește temporar un salariat temporar pus la dispoziție de agentul de muncă temporară.*

*(5) Misiunea de muncă temporară înseamnă acea perioadă în care salariatul temporar este pus la dispoziția utilizatorului pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia, pentru executarea unei sarcini precise și cu caracter temporar.(...)*

*ART. 90*



*(1) Misiunea de muncă temporară se stabilește pentru un termen care nu poate fi mai mare de 24 de luni.(...)*

**ART. 91**

*(1) Agentul de muncă temporară pune la dispoziția utilizatorului un salariat angajat prin contract de muncă temporară, în baza unui contract de punere la dispoziție încheiat în formă scrisă.*

*(2) Contractul de punere la dispoziție trebuie să cuprindă:*

*a) durata misiunii;*

*b) caracteristicile specifice postului, în special calificarea necesară, locul executării misiunii și programul de lucru;*

*c) condițiile concrete de muncă;*

*d) echipamentele individuale de protecție și de muncă pe care salariatul temporar trebuie să le utilizeze;*

*e) orice alte servicii și facilități în favoarea salariatului temporar;*

*f) valoarea comisionului de care beneficiază agentul de muncă temporară, precum și remunerația la care are dreptul salariatul;*

*g) condițiile în care utilizatorul poate refuza un salariat temporar pus la dispoziție de un agent de muncă temporară.*

*(3) Orice clauză prin care se interzice angajarea de către utilizator a salariatului temporar după îndeplinirea misiunii este nulă.*

**ART. 92**

*(1) Salariații temporari au acces la toate serviciile și facilitățile acordate de utilizator, în aceleași condiții ca și ceilalți salariați ai acestuia.*

*(2) Utilizatorul este obligat să asigure salariatului temporar dotarea cu echipamente individuale de protecție și de muncă, cu excepția situației în care prin contractul de punere la dispoziție dotarea este în sarcina agentului de muncă temporară.*

*(3) Salariul primit de salariatul temporar pentru fiecare misiune nu poate fi inferior celui pe care îl primește salariatul utilizatorului, care prestează aceeași muncă sau una similară cu cea a salariatului temporar.*

*(4) În măsura în care utilizatorul nu are angajat un astfel de salariat, salariul primit de salariatul temporar va fi stabilit luându-se în considerare salariul unei persoane angajate cu contract individual de muncă și care prestează aceeași muncă sau una similară, astfel cum este stabilit prin contractul colectiv de muncă aplicabil la nivelul utilizatorului."*

Prevederile art. 91 alin. (1) și (2) din Codul muncii caracterizează și stabilesc clauzele contractului de punere la dispoziție, încheiat între agentul de muncă temporară și utilizator, acesta trebuind să cuprindă durata misiunii, caracteristicile specifice postului, în special calificarea necesară, locul executării misiunii și programul de lucru, condițiile concrete de muncă, echipamentele individuale de protecție și de muncă pe care salariatul temporar

trebuie să le utilizeze, orice alte servicii și facilități în favoarea salariatului temporar, valoarea comisionului de care beneficiază agentul de muncă temporară, precum și remunerația la care are dreptul salariatul, condițiile în care utilizatorul poate refuza un salariat temporar pus la dispoziție de un agent de muncă temporară.

Totodată, la art.93, art.94 și art.96 din Codul muncii, în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, se precizează:

**ART. 93**

*Utilizatorul nu poate beneficia de serviciile salariatului temporar, dacă urmărește să înlocuiască astfel un salariat al său al cărui contract de muncă este suspendat ca urmare a participării la grevă.*

**ART. 94**

*(1) Contractul de muncă temporară este un contract individual de muncă ce se încheie în scris între agentul de muncă temporară și salariatul temporar, pe durata unei misiuni.*

*(2) În contractul de muncă temporară se precizează, în afara elementelor prevăzute la [art. 17](#) și [art. 18](#) alin. (1), condițiile în care urmează să se desfășoare misiunea, durata misiunii, identitatea și sediul utilizatorului, precum și cuantumul și modalitățile remunerației salariatului temporar.*

**ART. 96**

*(1) Pe toată durata misiunii salariatul temporar beneficiază de salariul plătit de agentul de muncă temporară.*

*(2) Salariul primit de salariatul temporar pentru fiecare misiune se stabilește prin negociere directă cu agentul de muncă temporară și nu poate fi mai mic decât salariul minim brut pe țară garantat în plată.*

*(3) Agentul de muncă temporară este cel care reține și virează toate contribuțiile și impozitele datorate de salariatul temporar către bugetele statului și plătește pentru acesta toate contribuțiile datorate în condițiile legii.(...)”*

Or, dispozițiile art. 96 alin. (1) - (3) din Codul muncii prevăd că pe toată durata misiunii salariatul temporar beneficiază de salariul plătit de agentul de muncă temporară, salariu care se stabilește prin negociere directă cu agentul de muncă temporară, acesta din urmă fiind cel care reține și virează toate contribuțiile și impozitele datorate de salariatul temporar către bugetele statului și care plătește pentru acesta toate contribuțiile datorate în condițiile legii, aspect reținut și de Curtea Constituțională prin Decizia nr.106/2016, definitivă.

De asemenea, prevederile art.11 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.1256/2011 privind condițiile de înființare, funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporar, menționează:

*“(3) Condițiile de bază de muncă și de angajare referitoare la durata timpului de lucru, munca suplimentară, repausul zilnic și săptămânal, munca*

*de noapte, concediile și sărbătorile legale și salarizarea aplicabile salariaților temporari sunt, pe durata misiunii de muncă temporară la un utilizator, cel puțin acelea care s-ar aplica salariaților în cazul în care aceștia ar fi fost recrutați direct de către utilizatorul respectiv pentru a ocupa același loc de muncă. Toate condițiile de bază de muncă și de angajare stabilite prin legislație, regulamentul intern, contractul colectiv de muncă aplicabil, precum și prin orice alte reglementări specifice aplicabile utilizatorului sunt aplicabile în mod direct și salariaților temporari pe durata misiunii de muncă temporară.”*

Potrivit dispozițiilor legale mai sus enunțate, se reține că munca prin agent de munca temporara este definita ca fiind munca prestata de un salariat temporar care a încheiat un contract de munca temporara cu un agent de munca temporara si care este pus la dispozitia utilizatorului pentru a lucra temporar sub supravegherea si conducerea acestuia din urma.

Așadar, munca prin agent de munca temporara implica o relatie triunghiulara ce se creeaza intre angajat, angajator si utilizator.

În cadrul acestei relatii se încheie doua contracte:

- contractul de munca temporara încheiat între agentul de munca temporara si salariat;
- contractul de punere la dispozitie încheiat între agentul de munca temporara si utilizator.

Astfel, agentul de muncă temporară este persoană juridică, autorizată de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale, care încheie contracte de muncă temporară cu salariați temporari, pentru a-i pune la dispoziția utilizatorului, pentru a lucra pe perioada stabilită de contractul de punere la dispoziție sub supravegherea și conducerea acestuia.

Specificul acestei activități constă în faptul că agentul de muncă temporară încheie separat un contract de muncă temporară cu fiecare salariat temporar și un contract de punere la dispoziție cu utilizatorul.

În aceste condiții, fiecare angajat cunoaște de la începutul misiunii de muncă temporară locul de desfășurare a activității și își asumă obligațiile menționate în contractul de muncă temporară.

Totodată, potrivit acestor prevederi legale salariatul temporar este îndreptățit pe durata misiunii să beneficieze cel puțin de aceleași drepturi salariale de care ar beneficia dacă ar fi fost recrutați direct de către utilizatorul respectiv pentru a ocupa același loc de muncă.

Agentul de muncă temporară are, în calitate de angajator, obligația de a acorda salariatului temporar toate drepturile ce decurg din lege, din contractul de muncă temporar și din contractul colectiv de muncă aplicabil.

La nivel comunitar, sunt incidente și prevederile Directivei 2008/104/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 19 noiembrie 2008 privind munca de agent de muncă temporară, care reglementează munca prin agent de

muncă temporară și se aplică lucrătorilor care au încheiat un contract de muncă sau se află într-un raport de muncă cu un asemenea agent de muncă și care sunt puși la dispoziția unor întreprinderi utilizatoare pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea lor, precum și prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 2006 privind detașarea lucrătorilor în cadrul furnizărilor de servicii, care precizează faptul că se aplică întreprinderilor înființate într-un stat membru care în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează lucrători.

Potrivit prevederilor art. 1 alin. (3) lit. c) din Directiva 96/71/CE se aplică în măsura în care întreprinderile menționate la alin. (1) iau una din următoarele măsuri cu caracter transnațional:

*“c) detașarea în calitate de întreprindere cu încadrare în muncă temporară sau întreprindere care a pus la dispoziție un lucrător, a unui lucrător la o întreprindere utilizatoare având sediul sau desfășurându-și activitatea pe teritoriul unui stat membru, dacă există un raport de muncă între întreprinderea interimară sau întreprinderea care a pus la dispoziție lucrătorul și lucrător pe perioada detașării.”*

Astfel, pentru cazurile în care misiunea de muncă temporară urmează să se desfășoare la un utilizator dintr-un stat membru UE, aceasta se realizează cu respectarea dispozițiilor Directivei 96/71/CE, situație în care noțiunea de detașare nu are conținutul juridic al modalității juridice de modificare unilaterală a contractului individual de muncă.

Astfel, potrivit art.2 alin.(1) din Directiva 96/71/CE *“prin lucrător detașat se înțelege 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 prestărilor 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 prestărilor de servicii transnaționale au fost modificate și completate prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 28 din 30 iunie 2015, astfel:

#### **“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);(...)*

#### **ART. 4**

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

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

Aceleași prevederi legale le regăsim la art.2 alin.(1) lit.c) și art.5 alin.(2) din Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, publicată în Monitorul Oficial nr. 196 din 21 martie 2017 și intrată în vigoare la data de 21 mai 2017, aplicabilă speței pe perioada mai - decembrie 2017.

Prin urmare, din coroborarea prevederilor legale enunțate se reține că lucrătorul detașat este un lucrător care, pe o perioadă limitată, își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru diferit de cel în care lucrează în mod normal.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că societatea contestatară a angajat personal cu contracte de muncă temporară, în funcția de șoferi autocamion de mare tonaj, care a fost pus la dispoziția utilizatorilor din Italia, pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestora pe durata misiunii de munca temporara.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, societatea a prezentat contracte de furnizare forta de munca pe perioada determinata, cu diversi operatori intracomunitari, respectiv societati din Italia, in calitate de utilizatori ai fortei de munca, contracte care au același conținut, din care redăm, spre exemplificare, Contractul de furnizare forță de muncă pe perioadă determinată nr.000/2016 încheiat de X - în faliment, în calitate de furnizor, cu societatea italiană V SRL, în calitate de utilizator, aflat în copie la dosarul cauzei, care prevede:

-durata de furnizare: 2016-2017;

-încadrare și retribuție: Felul muncii: șofer;

Calificare: șofer profesionist;

-locul de muncă : Italia;

-tarif lunar 0 euro + retribuție șoferi în funcție de activitate;

-condiții generale ale contractului, respectiv:

*”1. Furnizorul declară că deține toate autorizațiile impuse de legea românească pentru exercitarea activității de furnizare de forță de muncă pe teritoriul Comunității Europene și care, prin urmare, va putea să își desfășoare activitatea în mod legal în acest teritoriu, în conformitate cu normativa prevăzută de fiecare Stat membru în materie de raport de lucru subordonat și de raport C.C.N.L. [Contract Colectiv Național de Muncă] de referință.*

*2. Furnizorul se va îngriji de achitarea către muncitori a retribuției directe, indirecte și diferite, precum și a contribuțiilor.*

*3. Furnizorul garantează că a informat muncitorul referitor la riscurile privind siguranța și sănătatea la locul de „muncă, în funcție de sarcinile încredințate, în conformitate cu dispozițiile prevăzute de T.U, D.Lgs. 81/2008 din legea italiană, cu modificările și completările ulterioare. Responsabilul cu siguranța în spațiile de lucru va fi în orice caz utilizatorul, care se obligă - conform art.36 din aceeași lege - să comunice furnizorului existența unor riscuri speciale și adoptarea măsurilor de prevenție aferente.*

*4. Muncitorul își va desfășura activitatea în interesul, sub conducerea și controlul utilizatorului, care va comunica, în scopul eventualei exercitări a puterii disciplinare - rezervate în orice caz furnizorului, elementele care pot forma obiectul unor contestații conform art. 7 L.300/1970 și a Codului Disciplinar din CCNL aplicat.*

*5. Utilizatorul se obligă să comunice furnizorului modalitatea retributivă aplicată de firmă față de angajații săi aceeași cu încadrare contractuală și cu aceleași sarcini ca și muncitorului furnizat.*

*6. În cazul în care firma furnizoare nu își va îndeplini obligațiile, utilizatorul va achita salariul direct muncitorului și va vărsa contribuțiile, cu dreptul utilizatorului de a recupera sumele de bani de la firma furnizoare.*

*7. Comunicarea către muncitorul furnizat a datei de început și de încheiere a activității lucrative la utilizator, respectiv informațiile esențiale de la aliniatul 1 art. 33 D.Lgs. 81/2015 din legea italiană, se va efectua în scris de către furnizor la momentul încheierii contractului de lucru sau la momentul detașării muncitorului la utilizator. (...)*

*Totodată, X - în faliment în baza Contractului de furnizare forță de muncă pe perioadă determinată nr.000/2016 încheiat cu V SRL a întocmit pentru angajații săi ”INFORMATIVA CONFORM D.Lgs.000/2003(ex. L. 000/96)” cu privire la dreptul de acces la datele personale fără de care contestatara nu își poate desfășura activitatea de furnizor prevăzută în contract.*

*La Contractul de furnizare forță de muncă pe perioadă determinată nr.000/2016, X - în faliment și V SRL au convenit încheierea Actului adițional nr.00 pentru prelungirea duratei de punere la dispoziție „până la 31.03.2018”.*

*Din analiza contractului de mai sus se reține că:*

- furnizorul detine autorizatiile impuse la legea din România pentru exercitarea activitatii de furnizare de forta de munca pe teritoriul Comunitatii Europene;
- furnizorul va achita soferilor retributia directă, indirectă, precum si contributiile;
- furnizorul garanteaza ca a informat soferii referitor la riscurile privind siguranta si sanatatea la locul de munca, in functie de sarcinile incredintate;
- angajatul isi va desfasura activitatea in interesul, sub conducerea si controlul utilizatorului;
- utilizatorii (societati din cadrul Uniunii Europene) se obliga sa comunice furnizorului modalitatea retributiva aplicata de firma fata de angajatii sai, aceeasi, cu incadrare contractuala si cu aceleasi sarcini ca si angajatul furnizat;
- in cazul in care firma furnizoare nu isi indeplineste obligatiile, utilizatorii vor achita salariul direct soferilor si vor achita contributiile, cu dreptul utilizatorilor de a recupera sumele de bani de la firma furnizoare (X - în faliment);
- comunicarea, catre soferii furnizati, a datei de inceput si de incheiere a activitatii la utilizatori, se va efectua in scris de catre furnizor la momentul incheierii contractului de muncă sau la momentul detasarii soferilor la utilizatori;
- utilizatorii vor fi responsabili in exclusivitate fata de terti pentru prejudiciile eventual cauzate de soferii trimisi in exercitarea sarcinilor de serviciu.

Totodată, din constatările echipei de inspecție fiscală se reține că tariful lunar facturat societăților utilizatoare de personal este cuprins între 0 - 0 Euro/angajat, tarif la care sa mai adauga retributia soferilor in functie perioada de activitate prestata la utilizator si o cota unitara lunara pentru X - în faliment cuprinsa între 0 Euro si 0 Euro.

Mai mult decât atât, potrivit prevederilor contractuale mai sus redată se reține că agentul de munca temporara este cel care retine si vireaza toate contributiile si impozitele datorate de salariatul temporar catre bugetul statului si plateste pentru acesta toate contributiile datorate in conditiile legii.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus organul de soluționare reține că pentru sumele acordate de X - în faliment pentru munca efectuată de salariații temporari in strainatate cu titlu de „diurna”, în calitate de furnizor are obligația să achite soferilor retributia directă, indirectă, precum si contributiile aferente acestora.

De asemenea, X - în faliment pentru a pune în executare contractele de punere la dispoziție de personal a încheiat cu angajatii contracte individuale de munca temporară din care exemplificăm Contractul individual de muncă temporară încheiat și înregistrat sub nr.000/2016 în registrul general de evidență a salariaților, aflat în copie la dosarul cauzei, încheiat între X - în faliment, în baza autorizației de functionare seria A nr.000/2015 emisă de

Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice și A, în calitate de salariat, în care au fost stipulate următoarele:

*"Premise:*

*Salariatul Temporar este salariatul încadrat în muncă de către Agentul de Muncă Temporară în temeiul prezentului contract și pus la dispoziția unui în utilizator scopul realizării unor sarcini precise cu caracter temporar sub supravegherea și conducerea acestuia, în beneficiul utilizatorului.*

*B. Obiectul contractului*

*Obiectul prezentului contract îl constituie realizarea de către salariatul temporar în favoarea utilizatorului a unei misiunii de muncă temporară, descrisă în prezentul contract precum și în fișa postului atașată, denumită în continuare "Misiunea", în schimbul plății drepturilor salariale menționate mai jos precum și în condițiile prevăzute de contract, Regulamentul de Ordine Interioară atât al Agentului de Muncă Temporară cât și al Utilizatorului („ROI”), precum și în contractul colectiv de muncă aplicabil Agentului de Muncă Temporară și Utilizatorului.*

*C. Durata Contractului. Durata Misiunii*

*1. Prezentul Contract de Muncă Temporară își produce efectele începând cu **2016**.*

*2. Contractul se încheie având în scopul desfășurării unei misiunii de muncă temporară, de 12 (douăsprezece) luni începând cu data de 2016 până la data de 2017, salariatul urmand sa-si exercite activitatea la un utilizator in baza unui act aditional incheiat de la data la care acesta incepe sa-si desfasoara activitatea la el.*

*3. Misiunea poate fi prelungită pe perioade succesive prin semnarea unui act adițional la prezentul contract, în condițiile prevăzute de lege. Condițiile în care durata misiunii de muncă temporară poate fi prelungită vor face obiectul unui act adițional.*

*D. Locul de muncă. Executării Misiunii*

*1. Salariatul Temporar va executa Misiunea la sediul unui utilizator în baza contractului de punere la dispoziție încheiat între societatea X și utilizator*

*E. Felul muncii:*

*Functia/meseria \_ SOFER AUTOCAMION /MASINA DE MARE TONAJ cod COR 833201 conform Clasificarii ocupatiilor din Romania*

*F. Atribuțiile postului:*

*1. Atribuțiile postului sunt prevăzute în fișa postului, anexa la contractul individual de muncă*

*2. Nivelul de instruire necesară Salariatului Temporar pentru încadrarea pe funcție este de „MEDIU”(…)*

*H. Durata muncii:*



1. O norma intreaga, durata timpului de lucru fiind de \_ 8 ore/zi 40 ore/saptamana.

a) Repartizarea programului de lucru se face dupa cum urmeaza. \_ INEGAL \_ (ore zi / ore noapte)

b) Programul de lucru se poate modifica in conditiile regulamentului intern / contractului colectiv de munca aplicabil.

c) Având în vedere activitatea specifică a utilizatorului, salariatul temporar convine și înțelege că programul de lucru ar putea fi prelungit la peste 8 ore/zi, precum după caz desfasoara activitatea în zilele de sărbătoare legală și/sau de repaus să ptămânal cu respectarea prevederilor imperative ale Codului Muncii și ale Regulamentului de Ordine Interioară al agentului de muncă temporară și al utilizatorului,

d) În cazul în care se impune prestarea de ore suplimentare, salariatul temporar va putea presta numai la solicitarea utilizatorului prin șefului ierarhic superior care coordonează în mod direct munca prestată de salariatul temporar și în conformitate cu prevederile R.O.I. al Agentului de Muncă Temporară sau al Utilizatorului si cu respectarea prevederilor imperative ale Codului Muncii.

e) Agentul de Muncă Temporară va putea, conform opțiunii sale absolute, să solicite ca salariatul temporar să nu se prezinte la locul sau de muncă în perioada de preaviz sau cu alte ocazii și va putea, la alegerea sa, să elibereze salariatul temporar de unele dintre, sau de toate, atribuțiile sale contractuale în perioada respectivă. Salariatul temporar este îndreptătit a continua să primească remunerația integrală pentru orice astfel de perioadă. (...)

J. Salariul:

1. Salariul de baza lunar brut este de \_ 0 lei.

2. Alte elemente constitutive:

a) sporuri: SE ACORDA SPOR PERMANENT DE 0 LEI PENTRU ZILELE DE WEEKEND .

b) 1. indemnizatii: \_NU E CAZUL\_,

2. prestatii suplimentare in bani NU E CAZUL .

3. modalitatea prestatilor suplimentare in natura: NU E CAZUL..

c) alte adaosuri \_ NU E CAZUL

3.Orele suplimentare prestate in afara programului normal de lucru sau in zilele in care nu se lucreaza ori in zilele de sarbatori legale se compenseaza cu Ore libere platite sau se platesc cu un spor la salariu, conform contractului colectiv de munca aplicabil sau Legii nr. 53/2003 - Codul muncii.

4.Salariatul Temporar se obligă să dețină/mențină un cont bancar înainte de efectuarea oricărei plăți a salariului și să comunice Agentului de Muncă Temporară datele relevante privind acest cont cu cel puțin 2 zile Înainte de data efectuării plății

5. *Data/datele la care se plateste salariul este/sunt pana la data de 25 a lunii curente, inclusiv, pentru luna care a trecut, Agentul de muncă temporară își rezervă dreptul de a modifica data de plată a salariului. (...)*

*L. Alte clauze:*

- a). perioada de proba este de 20 zile lucratoare*
- b). perioada de preaviz în cazul concedierii este de 20 de zile lucrătoare, conform Legii nr. 53/2003 - Codul muncii sau contractului colectiv de muncă;*
- c). perioada de preaviz în cazul demisiei este de 20 de zile lucrătoare, conform Legii nr. 53/2003 - Codul Muncii sau contractului colectiv de muncă;*
- d). în cazul în care salariatul urmează să-și desfășoare activitatea în străinătate, informațiile prevăzute la art. 18 alin.(l) din Legea nr. 53/2003 - Codul muncii se regăsesc și în contractul individual de muncă astfel:
  - 1) durata perioadei de munca ce urmeaza sa fie prestata in strainatate: activitatea se desfasoara in proportie de cel putin 80% in strainatate;*
  - 2) moneda in care vor fi platite drepturile salariale, precum si modalitatile de plata: plata se face in lei sau valuta prin virament pe card si numerar. Diurna in euro se calculeaza in functie de numarul de zile lucrata in strainatate iar in tara in lei conform reglementarilor legale;*
  - 3) prestatiile in bani si/sau in natura aferente desfasurarii activitatii in strainatate: nu e cazul; (...)**

*M. Drepturi si obligatii generale ale partilor:*

*(...)*

*4. Angajatorului ii revin, in principal, urmatoarele obligatii:*

- a) 1. sa inmaneze salariatului un exemplar din contractul individual de munca, anterior inceperii activitatii;*
- 2. sa acorde salariatului temporar toate drepturile ce decurg din contractele individuale de munca, din contractul colectiv de munca aplicabil si din lege;*
- b) sa asigure permanent conditiile tehnice si organizatorice avute in vedere la elaborarea normelor de munca si conditiile corespunzatoare de munca;*
- c) sa informeze salariatul temporar asupra conditiilor de munca si asupra elementelor care privesc desfasurarea relatiilor de munca;*
- d) sa elibereze, la cerere, toate documentele care atesta calitatea de salariat a solicitantului, respectiv activitatea desfasurata de acesta, durata activitatii, salariul vechimea in munca, in meserie si specialitate,*
- e) să plătească toate contribuțiile și impozitele aflate în sarcina sa potrivit legii, precum și să rețină și să vireze contribuțiile și impozitele datorate de către Salariatul Temporar în condițiile legii; (...)"*

Din analiza contractului de mai sus se reține că obiectul acestuia reprezintă prestarea muncii de către salariatul temporar în cadrul misiunii de

muncă temporară către utilizator în schimbul plății salariului de încadrare brut lunar echivalent cu salariul minim pe economie în România la data încheierii contractului pentru o perioadă de douăsprezece luni cu posibilitatea de prelungire a misiunii.

În ceea ce privește locul de muncă, contractul stipulează că salariatul temporar va executa misiunea la sediul unui utilizator în baza contractului de punere la dispoziție încheiat între societatea X și utilizator, în funcția de șofer de autocamion/mașină de mare tonaj în conformitate cu atribuțiile prevăzute în fișa postului, anexa la contractul individual de muncă.

De asemenea, în contractul individual de muncă se prevede că durata perioadei de muncă ce urmează să fie prestată se va desfășura în proporție de cel puțin 80% în străinătate și drepturile salariale vor fi plătite în lei sau valuta prin virament pe card și numerar, iar diurna în euro se va calcula în funcție de numărul de zile lucrate în străinătate.

Din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că în perioada verificată salariații temporari au beneficiat, conform statelor de plată, efectuate de utilizatori și transmise contestatarii de următoarele sume:

- în România - suma înscrisă în statul de plată, reprezentând salariul de bază lunar, în lei, pentru care societatea a calculat obligațiile fiscale aferente, respectiv impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, precum și contribuții sociale obligatorii, a declarat și a achitat la organul fiscal teritorial; aceste cheltuieli au fost înregistrate de contestatară în evidența contabilă în contul 641 "*Cheltuieli cu salariile personalului*";

- în Italia - o sumă, în euro, cu titlu de „diurna”, înregistrată în evidența contabilă, în contul 625 "*Cheltuieli cu deplasări, detasări și transferări*" pe baza pontajelor angajaților temporari (în funcție de numărul de ore efectiv lucrate), pentru care contestatară nu a calculat, declarat și achitat la bugetul general consolidat al statului român obligații fiscale reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii, asimilându-le diurnei externe.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că la contractele individuale de muncă temporară X - în faliment sunt anexate:

- fișa postului
- contractul de confidențialitate (act adițional nr. 0), încheiate pentru fiecare angajat
- informare (conform art. 17-18 din Codul muncii) încheiată între și angajat prin care i se comunica, sub semnatura, următoarele: locul de muncă privind activitatea desfășurată pe traseu; sediul firmei unde va presta activitatea este în Italia, iar prestarea activității constă în efectuarea transporturilor marfurilor de la clienți la beneficiari atât în interiorul țării cât și la extern; postul este de șofer autocamion/masăină de mare tonaj, care desfășoară activitatea în conformitate cu atribuțiile din fișa postului; durata contractului individual de

munca se incheie pe o perioada determinata de 12 luni care se desfasoara la un utilizator din Italia si se considera perioada unei misiuni cu caracter temporar; pe timpul desfasurarii activitatii se asigura plata diurnei; drepturile salariale si plata contributiilor sociale se va face de catre agentul de munca temporara, in tara, unde isi are domiciliul angajatul.

- acte aditionale privind organizarea timpului de munca (durata timpului de munca poate fi prelungita peste 48 de ore pe saptamana, cu conditia ca media orelor de munca, calculata pe o perioada de referinta de 4 luni calendaristice, sa nu depaseasca 48 de ore pe saptamana), modificarea salariului de baza lunar brut (in functie de salariul minim brut pe economie), stabilirea utilizatorului sau schimbarea acestuia la care angajatul isi va desfasura activitatea.

Având în vedere că societatea a înregistrat sumele acordate în euro salariaților temporari puși la dispoziția utilizatorilor din străinătate în contul 625 "*Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari*" și a achitat acestora diurnă în funcție de numărul de zile lucrate, organele de inspecție fiscală au constatat că X - în faliment a tratat în mod eronat punerea la dispoziție a lucrătorilor temporari, cu delegarea/detașarea prevăzută de art.43-47 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit art. 43 din Codul muncii, delegarea reprezintă exercitarea temporara, din dispozitia angajatorului, de catre salariat, a unor lucrari sau sarcini corespunzatoare atributiilor de serviciu in afara locului sau de munca, dar obligatiile de natura salariala si contributiile aferente sunt in sarcina angajatorului.

Astfel, salariatul delegat spre deosebire de salariatul aflat sub incidenta contractului de munca temporara, pe perioada delegarii exercita pentru acelasi angajator lucrari sau sarcini corespunzatoare atributiilor de serviciu in afara locului de munca, in timp ce, in cazul salariatului temporar se stabileste expres prin contractul de munca temporara ca locul de munca este la utilizatorii straini, în speță din Italia, unde presteaza o munca specifica din dispozitia acestora, in contractele de munca incheiate fiind specificat ca activitatea se va desfasura pe teritoriul Italiei.

De asemenea, conform art. 45 din Codul muncii, detasarea este actul prin care se dispune schimbarea temporara a locului de munca, din dispozitia angajatorului, la un alt angajator, in scopul executarii unor lucrari in interesul acestuia, iar contractul individual de munca incheiat cu salariatul se suspenda pe toata durata detasarii.

Spre deosebire de detașare, activitatea de plasare de personal presupune că un angajator încheie contracte de muncă temporară cu salariați temporari pentru a-i pune la dispoziția unui utilizator pentru a lucra pe perioada

stabilită de contractul de punere la dispoziție sub supravegherea și conducerea angajatorului utilizator, în scopurile în care acesta are nevoie de ei.

Așadar, față de detașare care, raportat la întreaga activitate a angajatorului de origine, are doar caracter sporadic și poate fi justificată de nevoia specifică a angajatorului care detașează, punerea la dispoziție de personal este efectuată în mod constant, ca activitate economică principală și în scopul obținerii de profit și are ca scop satisfacerea unor nevoi operaționale ale angajatorului utilizator.

Atât în cazul detașării, cât și în cazul punerii la dispoziție de personal, între cei doi angajatori implicați se încheie câte un contract.

În cazul detașării aceștia încheie o simplă convenție de detașare în care agreează condițiile în care se derulează detașarea (condiții de muncă și de angajare), drepturile și obligațiile celor doi angajatori, aspectele legate de salarizare, drepturi de asigurări sociale, puterea disciplinară și procedura stabilirii sancțiunilor disciplinare, în baza căreia va fi ulterior emisă decizia de detașare, în formă scrisă. Inițial, nu este cerut consimțământul angajatului detașat, însă acesta este necesar, neapărat în formă scrisă, în cazul prelungirii detașării.

În cazul operațiunii de plasare de personal, între agentul de muncă temporară și utilizator se încheie un contract de punere la dispoziție personal, care are un conținut prestabilit în mod expres de lege, cu clauze minimale obligatorii și care este obligatoriu pentru salariatul temporar cu privire la care se încheie.

La nivel operațional, în cazul detașării, angajatul continuă, ca regulă, să presteze în cadrul angajatorului la care este detașat aceeași activitate că și în cadrul angajatorului de origine, iar felul muncii poate fi schimbat doar în cazuri excepționale, iar, în acest caz, consimțământul scris al salariatului este necesar. În schimb, munca prestată de un salariat temporar la utilizator este caracterizată de executarea unei sarcini precise, care se poate schimba de fiecare dată în funcție de nevoile concrete ale angajatorului utilizator.

Prin urmare, se reține că statutul salariatului temporar, nu este acela de salariat delegat sau detașat, pe toată durata misiunii salariatul temporar beneficiază de salariul plătit de agentul de muncă temporar, iar desfășurarea muncii în strainatate pe durata misiunii temporare de către angajatii societății X - în faliment nu se poate încadra ca delegare sau detașare în strainatate, pe considerentul că angajatul nu a desfășurat, nici anterior și nici ulterior activitate pentru contestatoare, aceștia fiind trimisi în străinătate la câteva zile după semnarea contractelor de munca temporară.

În consecință, în speța de față, activitatea desfășurată de salariații societății X - în faliment nu se poate încadra ca fiind o activitate exercitată temporar, din dispoziția angajatorului, în afara locului permanent de munca, ci

este singura activitate desfășurată de către toți angajații săi, locul de desfășurare a activității fiind stabilit prin contractele încheiate cu societățile beneficiare ale prestării, pe teritoriul Italiei.

Mai mult, potrivit contractelor de muncă întocmite salariaților temporari de către X - în faliment, fiecare angajat cunoaște de la începutul misiunii de muncă temporară, respectiv de la data încheierii contractului de muncă, că locul de desfășurare a activității este la beneficiarul din străinătate, activitatea urmând a se desfășura pe teritoriul țării unde se află beneficiarul și își asumă obligațiile menționate în contractul de muncă temporară.

Astfel, se reține că angajații contestatarii X - în faliment neavând un loc de muncă permanent în România, nu pot beneficia de indemnizația de delegare/detașare întrucât aceștia nu s-au aflat în realitate în situația de a fi delegați de la locul lor de muncă din țară în străinătate, aceștia prestand activitatea pentru care au fost angajați doar în străinătate, fiind puși la dispoziția utilizatorilor, iar dacă ar fi fost delegați/detașați ar fi trebuit ca la reîntoarcerea în țară angajații să își reia activitatea în transporturi rutiere, activitate pe care contestatara nu o desfășoară și nici nu a desfășurat-o de la înființare, având alt obiect de activitate.

Întrucât în cauză, fiecare angajat cunoaște de la începutul misiunii de muncă temporară locul de desfășurare a activității și își asumă obligațiile menționate în contractul de muncă temporară nu sunt întrunite condițiile art. 43-46 din Codul Muncii referitoare la delegare și detașare, și, în consecință, veniturile obținute cu titlu de diurnă se cuprind în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii.

În același sens este și Decizia nr.000 din 2017 pronunțată în Dosarul nr.000/000/2016 de Tribunalul..... într-o speță similară, arătând în motivare că, angajații recurentei nu au dreptul la acordarea indemnizației de delegare/detașare întrucât nu sunt întrunite condițiile art. 43-46 din Codul Muncii referitoare la delegare și detașare.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele acordate angajaților temporari puși la dispoziția utilizatorilor din Italia reprezintă venituri de natură salarială pentru care societatea avea obligația să calculeze contribuții sociale în conformitate cu dispozițiile art.296<sup>3</sup> lit.g), art.296<sup>4</sup> alin. (1) lit.a) și art.296<sup>18</sup> alin.(1) 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.(...)

**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 asigurari sociale de sanatate, prevazuti la art. 153, datoreaza, dupa caz, contributiile de asigurari sociale de sanatate pentru urmatoarele categorii de venituri:

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

**ART.185**

**Categoriile de venituri supuse contributiilor de asigurari pentru somaj**

(1) Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurari pentru somaj, prevazuti la art. 184, datoreaza, dupa caz, contributiile de asigurari pentru somaj pentru veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76.(…)

**ART.193**

***Categorii de venituri supuse contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate***

*(1) Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate, prevazuti la art. 192, datoreaza, dupa caz, contributia pentru concedii*

*si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate pentru urmatoarele categorii de venituri:*

*a) veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;(…)  
ART.202*

***Categorii de venituri supuse contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale***

*(1) Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de stat, prevazuti la art. 201, datoreaza, dupa caz, contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale pentru urmatoarele 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.

Având în vedere prevederile mai sus enunțate, se reține că sumele acordate personalului temporar pus la dispoziția utilizatorilor sub denumirea de "diurne externe" sunt în fapt remunerații primite de salariați pentru munca prestată în străinătate, pe baza pontajelor întocmite de beneficiari în funcție de numărul de zile lucrate și reprezintă venituri asimilate salariilor, având același regim juridic cu salariul, motiv pentru care societatea avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul general consolidat contribuții sociale aferente pentru perioada 2015 – 2018.

În acest sens a fost emisă și adresa nr. 000/2014 de către Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale 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 Vârștnice, 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 cauză 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.

**Referitor la invocarea de către societate a anulării actului administrativ** pe motiv că a fost emis de organele de inspecție fiscală ca urmare a impunerii sumei de 0 lei reprezentând contribuții sociale și impozit pe venit, **fără respectarea prevederilor art. 113 din Codul de procedura fiscală întrucât nu au procedat la verificarea/stabilirea bazei impozabile și a situației de fapt**, precizăm că potrivit acestor prevederi legale inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale, iar organul de inspecție fiscală, în cadrul acestei activități, trebuie să procedeze la examinarea documentelor din dosarul fiscal al contribuabilului, verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului, stabilirea corectă a bazei de impunere și a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată și/sau stabilită.

Or, din analiza constatărilor organelor de inspecție fiscală se reține că pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare, respectiv a bazelor de impunere, au avut în vedere sumele înregistrate de societate în evidența contabilă, în perioada 2015-2018, în contul 625 *„Cheltuieli cu deplasări, delegări și detașări”*, sume acordate cu titlu de diurne și achitate angajaților pe baza contractelor de munca temporară pentru munca prestată în străinătate.

**În ceea ce privește afirmația contestatarii potrivit căreia *„a respectat nivelul diurnei prevăzute de lege, în sensul că diurna acordată fiind sub nivelul de 2.5 ori stabilit pentru personalul român trimis în străinătate”*** prevăzut de art.76 alin.(2) din Codul fiscal, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei pentru că așa cum s-a reținut mai sus, sumele acordate de contestatară salariaților temporari cu titlu de *„diurne externe”* nu pot îndeplini această calitate având în vedere că acestea sunt în

fapt venituri de natură salarială acordate pentru munca pentru care au fost angajați, chiar dacă aceasta a fost prestată în străinătate, în funcție de numărul zilelor lucrate de aceștia și reprezintă venituri salariale pentru care societatea avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul general consolidat impozitul pe salarii și contribuțiile sociale.

**Cu privire la susținerea societății potrivit căreia în cursul lunii octombrie 2016 a avut un control din partea ITM**, care a constatat ca societatea a acordat salariaților salariul minim brut pe țara garantat în plată, precum și diurna care nu este inclusă în venitul brut al salariaților și organul de control nu a considerat această modalitate de plată ca fiind nelegală, precizăm următoarele:

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că de inspectorii ITM au verificat X - în faliment și au întocmit Procesul verbal încheiat nr. 000/2016 și contestat de societate și Procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor seria AB nr. 000/2016 prin care a fost sancționată fapta angajatorului de a nu respecta prevederile art. 11 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.1256/2011, în sensul că, contractele de muncă temporară și salarizarea aplicabilă salariaților temporari pe durata misiunii trebuie să fie cel puțin același care s-ar ridica salariații utilizatorului pentru același loc de muncă.

De asemenea, contestatara a formulat plângere contravențională împotriva Procesului verbal de contravenție menționat mai sus, iar Tribunalul — Secția de Contencios Administrativ și Fiscal a emis Decizia civilă nr. 000/2017, definitivă, aflată în copie la dosarul cauzei, prin care a respins ca nefondat apelul formulat de X - în faliment.

Din analiza acestei sentințe, instanța de fond precizează că societatea a acordat salariaților temporari salariul minim pe economie din România, în condițiile în care societatea avea obligația, conform prevederilor art.11 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.1256/2011 privind condițiile de funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporară, să acorde drepturi salariale angajaților săi cu care are încheiate contracte de muncă temporară care să fie cel puțin ca acelea care s-ar aplica salariaților utilizatorului pentru același loc de muncă.

Totodată, instanța de fond a precizat că angajații societății nu sunt detașați în cadrul prestării de servicii transnaționale, pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene pentru a fi aplicabile dispozițiile Legii nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, fiind pe deplin aplicabile dispozițiile Hotărârea Guvernului nr.1256/2011 privind condițiile de funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de

muncă temporară și raportat la activitatea derulată, la denumirea și conținutul contractelor individuale de muncă temporară.

Instanta, în speță, afirmă că salariații societății nu sunt detașați la utilizatorul din Italia, ci puși la dispoziție în baza unui contract de punere la dispoziție încheiat între agentul de muncă temporară, în speță X - în faliment și utilizatorii din Italia, iar prin faptul că societatea a probat că salariul angajaților temporari este mai mic decât cel încasat de lucrătorii recrutați în mod direct de utilizatorii italieni și astfel nu s-a practicat aceeași salarizare pentru același loc de muncă, condițiile antrenării răspunderii contravenționale și implicit al faptelor din procesul verbal încheiat de ITM sunt îndeplinite în cuprinsul deciziei, instanța face referire la faptul că societatea, prin nota de relații dată de administratorul societății la data de 10.2016, arată că salariul minim pentru soferi este de 0 euro/lună brut, anexând informații de la 3 angajatori italieni privind salariul obținut de un sofer de camion în Italia, acesta variind între 0 euro și 0 euro, motiv pentru care nici afirmația potrivit căreia *“în Italia nu există stabilit un nivel al salariului minim similar având același înțeles cu cel din legislația românească...”*, nu poate fi reținută.

**În ceea ce privește aprecierea societății potrivit căreia are dreptul să detașeze salariați în țările UE și să le acorde drepturi denumite diurnă**, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că obiectul de activitate al societății conform CAEN este de *“Activități de contractare, pe baze temporare, a personalului”*, X - în faliment fiind agent de muncă temporară care pune la dispoziția utilizatorului un salariat temporar, în baza unui contract de punere la dispoziție încheiat în formă scrisă ceea ce nu se identifică cu detașarea așa cum este aceasta prevăzută în legislație.

**Referitor la invocarea de către contestatară a principiului certitudinii impunerii reglementat de art.3 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal**, care presupune obligația instituțiilor statului de a elabora norme juridice clare și de a stabili termenele, modalitatea și sumele de plată pentru fiecare plătitor, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere faptul că legislația în materie nu a suferit modificări radicale care să poată da naștere încălcării unor așteptări legitime ale societății.

**De asemenea, în ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia organele de inspecție fiscală au încălcat principiile de drept fiscal prevederile art.4, art.5, art.6, art.11 și art.13 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare**, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că X - în faliment se limitează la enumerarea și citarea unor articole de lege,

fără a descrie situațiile concrete care i-au adus atingere și cărora li se aplică articolele de lege invocate.

Astfel, contestatara invocă articolele de lege privind principiul legalității, aplicarea unitară a legislației, exercitarea dreptului de apreciere, interpretarea legii, prin care legiuitorul a statuat punerea în practică a unor principii juridice prin crearea unui cadru legislativ general și precizarea unor detalii tehnice. Pentru a putea fi analizate de organul de soluționare, contestatara ar fi trebuit să arate legătura dintre articolele de lege invocate și speța de față, prin argumentarea legăturii de cauzalitate, ceea ce **X - în faliment** nu a realizat.

Mai mult, potrivit art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*„ART. 73*

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

*Prin urmare, societatea X - în faliment* avea obligația să dovedească cele afirmate prin prezenta contestație.

**Cu privire la afirmația contestatarii potrivit căreia organele de inspecție fiscală aplică principiul prevalenței economicului asupra juridicului**, se reține că potrivit prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*”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”,*

or, 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.

În consecință, 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 - în faliment** împotriva Deciziei de impunere nr.000/2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2018 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice pentru suma totală de **0 lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale**.

Pentru considerentele aratate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

## DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de X - în faliment împotriva Deciziei de impunere nr.000/2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2018 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice pentru suma totală de **0 lei**, reprezentând:

- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 0 lei;
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 0 lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale în sumă de 0 lei;
- contribuția de asigurări sociale pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de 0 lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 0 lei;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj în sumă de 0 lei;

- contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de 0 lei;
- contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de 0 lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate în sumă de 0 lei;
- contribuția de asigurări pentru concedii și indemnizații în sumă de 0 lei;
- contribuția asiguratorie pentru muncă în sumă de 0 lei.

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

**DIRECTOR GENERAL**