



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului Vrancea
Biroul Soluționare Contestații



B-dul Independentei, nr.24.
Focsani, Vrancea
Tel: +0237 236 600
Fax: +0237 217 266
e-mail:
Admin.FCVNJUDX01.VN@mfinante.ro

DECIZIA NR. 256

DIN 13.09.2012

Privind : soluționarea contestației formulată de SC X SRL Focsani, depusă și înregistrată la DGFP Vrancea sub nr. 18325/25.07.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Vrancea a fost sesizată de SC X SRL Focsani, prin contestația depusă și înregistrată la DGFP Vrancea sub nr. 18325/25.07.2012, asupra stabilirii obligației fiscale în suma de „„ lei, reprezentând : impozit pe profit = ... lei și accesorii impozit pe profit = ... lei, de către reprezentanții Activității de Inspectie Fiscală prin Decizia de impunere nr. F-VN 1136/19.06.2012; petenta contestă de asemenea Raportul de inspectie fiscală nr. F-VN 767/19.06.2012.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art 207 din OG nr 92/2003 R privind Codul de procedura fiscală, astfel : documentele mai sus menționate au fost comunicate în data de 27.06.2012 (conform semnatura de primire de pe confirmarea de primire aflată în xerocopie la dosarul cauzei) iar contestația a fost depusă la DGFP Vrancea în data de 25.07.2012, fiind înregistrată sub nr. 18325.

Prin urmare, constatând că sunt îndeplinite prevederile art 205, 206 privind “forma și conținutul contestației” și art 209 alin (1) privind “organul competent” din OG nr 92/2003 R privind Codul de procedura fiscală – DGFP Vrancea, prin Biroul Soluționarea Contestațiilor este legal investită să se pronunțe asupra contestației.

I . Prin contestația formulată, petenta invocă următoarele argumente :

- ”referitor la faptul că societatea a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli cu carburantul aferent transportului salariaților : în actele adiționale de detașare semnate cu fiecare salariat în parte , societatea se obligă să asigure transportul angajaților din România în Italia, precum și de la locul de cazare la locul de muncă ; în afara de faptul că această prevedere este obligatorie pentru înregistrarea unui act adițional la ITM , este normal că societatea să aibă grija de proprii salariați, să se asigure că ajung la locul de muncă în condiții bune și sigure” ;

- „referitor la facturile cu mese servite , înregistrate în evidența contabilă , ...aceste facturi există deoarece așa a fost semnat contractul cu partenerul italian, fiind o condiție obligatorie impusă de B SA pentru a semna contractul ; firma parteneră vrea să se asigure că lucrătorii detașați își asigură minimumul de hrană necesară zilnică; acest aspect nu este prevăzut în contractul colectiv la nivel de unitate, în contractele de muncă sau în actele adiționale de detașare ...”;”am fost de acord cu organul de inspectie fiscală cu faptul că este incertă deductibilitatea acestor cheltuieli și nu era nici o problemă dacă la aceste sume se calcula impozit pe profit suplimentar” ;

- „societatea face detasari ale salariatilor in strainatate din luna iulie 2008 , actele de detasare intocmite in conformitate cu prevederile egale sunt inregistrate la Inspectoratul Teritorial de Munca Vrancea” ;

-„in anii 2009 si 2010 societatea a avut doua inspectii fiscale generale ; in urma controlului de fond efectuat in iulie 2009 , cea a avut drept scop verificarea documentelor inregistrate in evidenta contabila pentru perioada iulie 2008 – iunie 2009, perioada in care societatea a avut salariati detasati in Italia, nu s-a constatat nicio incalcare a prevederilor legale in vigoare privind diurna acordata salariatilor detasati, diurna acordata in aceleasi conditii ca in anii 2010 , respectiv 2011” ; „in octombrie 2010, societatea a fost supusa unui control ce a vizat verificarea documentelor pentru perioada 01.07.2009 – 31.08.2010 , perioada in care toata activitatea societatii s-a desfasurat pe teritoriul Italiei ca salariati detasati, detasarile fiind realizate in conformitate cu prevederile legale, actele fiind de asemenea inregistrate la Inspectoratul Teritorial de Munca Vrancea” ; „este imposibil ca trei ani sa fi lucrat corect si urmatorul an si jumatate sa fi fost intr-o eroare totala , din moment ce majoritatea cheltuielilor cu diurna au fost considerate de organul fiscal nedeductibile” ; „contractele cu salariatii si actele aditionale sunt considerate intocmite corect de ITM Vrancea, avind clauze obligatorii stabilite de directivele europene, nivelul diurnei fiind mai mare decit ceea ce prevede contractul colectiv la nivel national care contine clauze minimale”;

-„avind in vedere ca cele doua contracte , Contractul Colectiv de Munca la Nivel National, cit si Contractul Colectiv la Nivel de Ramura Constructii, contin clauze care au caracter minimal , si avind in vedere faptul ca a fost respectat si nivelul maximal al diurnei stabilit de HG nr. 518/1995 si Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, Legea nr. 118/2010 si Legea nr. 285/2010 , consideram ca modalitatea de acordare a diurnelor este legala si cheltuielile cu diurnele acordate salariatilor sunt in intregime deductibile fiscal” ;

-„organul fiscal invoca art. 46 din Contractul Colectiv de Munca la Nivel National pe anii 2007 – 2010 : <salariatii trimisi in detasare beneficiaza de drepturile de delegare prevazute la art. 45 ; in cazul in care detasarea depaseste 30 de zile, in locul diurnei zilnice se plateste o indemnizatie egala cu 50 % din salariul de baza zilnic; aceasta indemnizatie se acorda proportional cu nr. de zile ce depaseste durata neintrerupta de 30 de zile > ; consideram ca acest articol se refera la detasare doar pe teritoriul Romaniei ; nimeni nu se poate descurca pe teritoriul Italiei cu 400 – 500 lei pe luna , adica cu 13 – 16 lei / zi, in loc de 35 euro / zi cum prevede HG 518/1996” ;

-„in HG 518/1995 , la art. 5 alin 1 , lit. a) se specifica clar urmatoarele : <personalului trimis in strainatate in conditiile prezentei hotariri i se acorda o indemnizatie zilnica in valuta denumita in continuare diurna in vederea acoperirii cheltuielilor de hrana , a celor marunte uzuale, precum si a costului transportului in interiorul localitatii in care isi desfasoara activitatea> „ .

-„deci nu se pune problema ca societatea sa plateasca un angajat jumatate din salariul pe luna, salariile fiind stabilite in lei” ; „ Contractul Colectiv de Munca la Nivel de Ramura – Constructii prevede ca in cazul in care delegarea depaseste 30 de zile , in locul diurnei zilnice se plateste o indemnizatie de delegare egala cu 50 % din salariul pe luna ; ori angajatii societatii sunt detasati in Italia conform directivelor europene , nu delegati” ;

-„pentru a intelege ce este o detasare intr-un stat membru al Uniunii Europene , vom prezenta o parte din continutul unei adrese emisa de Ministerul Muncii , Familiei si Protectiei Sociale catre Inspectoratul Teritorial de Munca Vrancea , inregistrata cu nr. 258/23.04.2012 , document care a fost ignorat de organul de control si pe care il anexam la prezenta contestatie ; ...in sensul prezentei directive , lucrator detasat reprezinta un lucrator care, pe o perioada de tip limitata isi desfasoara munca pe

teritoriul unui stat membru diferit de cel in care lucreaza in mod normal” ; „actul normativ care face referire la valoarea minima a diurnei care se acorda pentru fiecare stat membru este HG nr. 518/1995 privind unele drepturi si obligatii ale personalului roman trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar” ;

-„anexam si adresa emisa de ITM Vrancea catre SC X SRL , inregistrata cu nr. 3308/1.04.2012, in care se precizeaza : diurna acordata salariatilor societatilor comerciale se realizeaza la nivelul stabilit in contractul individual de munca , cit si in contractul colectiv de munca aplicabil (contractul colectiv de munca la nivel de grup angajatori , sector de activitate)” ; „societatea are incheiat cu fiecare angajat detasat in strainatate acte aditionale de detasare in care se precizeaza ce drepturi banesti are salariatul detasat , diurna prevazuta fiind sub plafonul stabilit de HG 518/1995 si de Codul fiscal” ; „tot in aceasta adresa sunt prevazute urmatoarele : diurna acordata salariatilor trimisi in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar acordata si stabilita in conformitate cu prevederile nr. HG 518/1995 cu modificarile si completarile ulterioare are rolul de acoperire a cheltuielilor de hrana, a celor marunte uzuale , precum si a costului transportului in interiorul localitatii in care isi desfasoara activitatea salariatul, fiind o indemnizatie zilnica in valuta” ;

-„ambele adrese invocate mai sus sustin ca suma incasata de salariatul detasat este stabilita de HG nr. 518/1995 si de Codul fiscal, fara sa aduca in discutie contractul colectiv la nivel national sau la nivel de ramura” ;

-„in actul de control organul fiscal sustine ca pentru anul 2010 era aplicabil Contractul Colectiv la Nivel National iar pentru anul 2011 este aplicabil Contractul Colectiv la Nivel de Ramura –Constructii ; intrebarea care se pune este : cum e posibil ca pentru anul 2010 sa fie aplicabil Contractul Colectiv la Nivel National si pentru anul 2011 este aplicabil Contractul Colectiv la Nivel de Ramura Constructii , daca acesta din urma era valabil si in anul 2010 ?”

-„asa cum a constatat si organul fiscal, pentru detasare au fost intocmite si inregistrate la Inspectoratul Teritorial de Munca Vrancea acte aditionale de detasare valabile pe o perioada de 6 luni , prelungite la fiecare 6 luni”;; „ chiar daca actele aditionale au fost intocmite din 6 in 6 luni , nu inseamna ca salariatii au stat efectiv in Italia mai mult de 30 de zile consecutive , acestia stind in Italia mai putin de 30 de zile consecutive” ; acest lucru se poate verifica prin analiza ordinelor de deplasare existente in dosarele financiar – contabile puse la dispozitia organelor de control , , .

II. Prin Decizia de impunere nr F-VN 1136/19.06.2012 se stabileste obligatia fiscala in suma de ... lei, reprezentind : impozit pe profit = .. lei si accesorii impozit pe profit = ... lei .

In referatul nr. 6654/07.08.2012 reprezentantii DGFP Vrancea, Activitatea de Inspectie Fiscala propun respingerea contestatiei ca fiind “neintemeiata”.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile emise de petenta, au rezultat urmatoarele aspecte.

In ceea ce priveste contestatia formulata impotriva deciziei de impunere nr F-VN 1136/19.06.2012

Cauza supusa solutionarii o reprezinta faptul daca SC X SRL Focsani datoreaza obligatia fiscala in suma de ... lei, reprezentind : impozit pe profit = ... lei si accesorii impozit pe profit = ... lei .

IN FAPT, in Raportul de inspectie fiscala nr F-VN 767 / 19.06.2012 (care a stat la baza intocmirii Deciziei de impunere nr F-VN 1136 / 19.06.2012) se mentioneaza la capitolul privind impozitul pe profit faptul ca perioada supusa verificarii este cuprinsa intre data de 01.07.2010 si data de 31.12.2011 .

In perioada verificata societatea a inregistrat cheltuieli cu diurna salariatilor detasati in suma totala de lei , din care : suma de lei in anul 2010 si suma de lei in anul 2011. Pentru stabilirea corecta a diurnei deductibile din punct de vedere fiscal, echipa de inspectie a analizat situatia fiecarui salariat in parte , respectiv contractul de munca , perioada detasarii si sumele acordate cu titlu de diurna, precum si prevederile legale aplicabile in situatia detasarilor (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , Legea nr. 53/2003 Codul Muncii, HG nr. 518/1995 privind unele drepturi si obligatii ale personalului roman trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar , Legea nr. 118/2010 privind unele masuri necesare in vederea restabilirii echilibrului bugetar, Legea nr. 285/2010 privind salarizarea in anul 2011 a personalului platit din fonduri publice, Contractul Colectiv de Munca Unic la Nivel National pe anii 2007 – 2010 nr. 2895/2006 , Contract Colectiv de Munca la Nivel de Ramura Constructii nr. 631/05.12.2007, prelungit pina la 31.12.2011 prin Actul aditional nr. 1/25.04.2011, publicat in Monitorul Oficial nr. 9/27.06.2011 Partea a V-a, Directiva 96/71/CE a Parlamentului European si a Consiliului din 16.12.1996 privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii de servicii.

Societatea nu a luat in considerare aceste prevederi legale , respectiv nu a tinut cont de faptul ca dupa 30 de zile consecutive , in locul diurnei zilnice trebuia sa plateasca salariatilor detasati o indemnizatie egala cu 50 % din salariul de baza zilnic, acordind o *diurna* superioara acestei indemnizatii . De asemenea, pentru perioada detasarii salariatilor , societatea a inregistrat in cont 625 « cheltuieli cu deplasari , detasari » , pe linga diurna acordata salariatilor si *cheltuieli cu mese servite de catre salariati la locul de prestare a serviciilor* (santierul din Italia) in suma de lei , din care suma de lei pentru perioada iunie – decembrie 2010 si suma de ... lei pentru perioada ianuarie – decembrie 2010 . Mai mult , in perioada in care salariatii au fost detasati in Italia, societatea a inregistrat in evidenta contabila si cheltuieli cu *carburantul* aferent transportului salariatilor la si de la locul de munca .

A fost recalculata diurna deductibila fiscal pentru fiecare angajat, astfel :

-pentru primele 30 de zile s-a considerat ca diurna este deductibila fiscal in limita « 2,5 x nivelul stabilit pentru institutiile publice » , conform art. 21 alin 3 lit b din Legea 571/2003 , respectiv 65,625 euro/zi in 2010, diminuata cu 25 % conform prevederilor Legii nr. 118/2010 si 75,468 euro pe zi , marita cu 15% fata de nivelul anului 2010 conform prevederilor Legii 285/2010 ;

-pentru urmatoarele zile ce depasesc durata de 30 de zile, in locul diurnei zilnice s-a considerat deductibila fiscal o indemnizatie egala cu 50 % din salariul de baza ;

-au rezultat cheltuieli nedeductibile fiscal reprezentind diurna salariati peste limite legale in suma totala de ... lei , calculindu-se un impozit pe profit suplimentar in suma totala de lei (din care lei aferent anului 2010 si ... lei aferent anului 2011) accesoriile aferente fiind in suma de lei .

IN DREPT, se aplica prevederile urmatorului cadru legal :

Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii cu modificarile si completarile ulterioare

- Art. 43 "Delegarea reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului său de muncă.”;

-Art. 44(1) "Delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile și se poate prelungi, cu acordul salariatului, cu cel mult 60 de zile.”;

-Art. 45 "Detasarea este actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia....";

-Art. 46 (1) Detasarea poate fi dispusă pe o perioadă de cel mult un an.(2) În mod excepțional, perioada detașării poate fi prelungită pentru motive obiective ce impun prezența salariatului la angajatorul la care s-a dispus detașarea,cu acordul ambelor părți, din 6 în 6 luni ; art. 46, alin. (4) "Salariatul detașat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de detașare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil."

-Art. 47 "(1) Drepturile convenite salariatului detașat se acordă de angajatorul la care s-a dispus detașarea.(2) Pe durata detașării salariatul beneficiază de drepturile care îi sunt mai favorabile, fie de drepturile de la angajatorul care a dispus detașarea, fie de drepturile de la angajatorul la care este detașat.(3) Angajatorul care detașează are obligația de a lua toate măsurile necesare pentru ca angajatorul la care s-a dispus detașarea să își îndeplinească integral și la timp toate obligațiile față de salariatul detașat.(4) Dacă angajatorul la care s-a dispus detașarea nu își îndeplinește integral și la timp toate obligațiile față de salariatul detașat, acestea vor fi îndeplinite de angajatorul care a dispus detașarea.

Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16.12.1996 privind detasarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii ,

Articolul 1(1) Prezenta directivă se aplică întreprinderilor înființate într-un stat membru care, în cadrul prestării de servicii transnationale, detasează lucrători, conform alineatului (3), pe teritoriul unui stat membru.....(3) Prezenta directivă se aplică în măsura în care întreprinderile menționate la alineatul (1) iau una dintre următoarele măsuri cu caracter transnational:(a) detasarea unui lucrător, în numele întreprinderii sau sub coordonarea acesteia, pe teritoriul unui stat membru, în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detasările și destinatarul prestării de servicii care își desfășoară activitatea în statul membru respectiv, dacă există un raport de muncă între întreprinderea care face detasarea și lucrător pe perioada detasării sau (b) detasarea unui lucrător pe teritoriul unui stat membru la o unitate sau întreprindere care aparține grupului, dacă există un raport de muncă între întreprinderea care face detasarea și lucrător pe perioada detasării sau(c) detasarea, 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 înființată sau care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, dacă există un raport de muncă între întreprinderea cu încadrare în muncă temporară sau întreprinderea care a pus la dispoziție lucrătorul și lucrător pe perioada detasării."

Articolul 2(1) În sensul prezentei directive, prin lucrător detasat 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."

Contractul colectiv de muncă unic la nivel național pe anii 2007 - 2010 încheiat conform art. 10 și 11 din Legea nr. 130/1996, republicată, înregistrat la Ministerul Muncii, Solidarității Sociale și Familiei cu nr. 2895/21/29.12.2006 (Publicat în : Monitorul Oficial, Partea a V-a, nr. 5 din 29 ianuarie 2007)

-Art.45 « Salariatii unitatilor trimisi in delegatie in tara sau in strainatate, vor beneficia de urmatoarele drepturi: a) decontarea cheltuielilor de transport, asigurare si a costului cazarii, potrivit conditiilor stabilite prin contractele colective de munca la celelalte niveluri;b) diurna de deplasare al carei quantum se stabileste prin negociere la nivel de ramura, grupuri de unitati sau unitate; nivelul minim al diurnei este cel stabilit prin actele normative ce se aplica la institutiile publice. »

-Art.46 « Salariatii unitatilor trimisi in detasare beneficiaza de drepturile de delegare prevazute la art. 45. In cazul in care detasarea depaseste 30 de zile consecutive, in locul diurnei zilnice se plateste o indemnizatie egala cu 50% din salariul de baza zilnic. Aceasta indemnizatie se acorda proportional cu numarul de zile ce depaseste durata neintrerupta de 30 de zile. »

H.G. nr. 518/1995 privind unele drepturi si obligatii ale personalului roman trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar

Art. 1 Prevederile prezentei hotărâri se aplică personalului trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar reprezentând : a) vizite oficiale, tratative (negocieri), consultări, încheieri de convenții, acorduri și alte asemenea înțelegeri; b) participări la târguri și expoziții; prospectarea pieței; acțiuni de cooperare economică și tehnico-științifică; contractări și alte acțiuni care decurg din executarea contractelor de comerț exterior;c) documentare, schimb de experiență; d) cursuri și stagii de practică și specializare sau perfecționare, inclusiv participarea elevilor, studenților și cadrelor didactice însoțitoare la olimpiade și concursuri în domeniul învățământului; e) participări la congrese, conferințe, simpozioane, seminarii, colocvii sau alte reuniuni, care prezintă interes pentru activitatea specifică a unității, precum și la manifestări științifice, culturale, artistice, sportive și altele asemenea;f) primiri de titluri, grade profesionale, distincții sau premii conferite pentru realizări științifice, culturale, artistice sau sportive;g) desfășurarea unei activități științifice, culturale, artistice sau sportive, temporare, fără dobândirea calității de salariat a partenerului extern, precum și pentru ținerea de cursuri în calitate de profesor vizitator; h)control și îndrumare la misiuni diplomatice, oficii consulare și alte asemenea reprezentanțe în străinătate; i) executări de lucrări de construcții, reparații și amenajări la imobilele misiunilor diplomatice, oficiilor consulare și ale celorlalte forme de reprezentare în străinătate, precum și ducerea și aducerea pe roți a mijloacelor auto aparținând acestor reprezentanțe; j) asigurarea protecției demnitarilor români pe timpul cât aceștia se deplasează în străinătate de către personalul specializat din cadrul Serviciului de Protecție și Pază sau din alte unități din sistemul de a părare, ordine publică și siguranță națională,dacă în sistemele respective este prevăzută o asemenea activitate; k) exerciții, aplicații, ateliere de lucru, controale la unitățile militare participante la misiuni de menținere a păcii, cursuri la școli și academii militare; l) crearea și consolidarea democrației, a prosperității, cooperării și stabilității în Europa de Sud-Est, ca etapă preliminară a integrării statelor regiunii în structurile euroatlantice.

Legea nr. 118 / 30 iunie 2010 privind unele măsuri necesare în vederea restabilirii echilibrului bugetar

-Art. 2(1) Se reduc cu 25% următoarele drepturi de natură salarială de care beneficiază personalul din cadrul autorităților și instituțiilor publice, indiferent de modul de finanțare al acestora:

a) cuantumul drepturilor reprezentând salarizarea în valută și alte drepturi în valută și în lei ale personalului trimis în misiune permanentă în străinătate și, respectiv, ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, prevăzute înHotărârea Guvernului nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, cu modificările și completările ulterioare;

Legea nr. 285 / 28 decembrie 2010 privind salarizarea în anul 2011 a personalului plătit din fonduri publice

-Art. 10(1) Începând cu luna ianuarie 2011, drepturile prevăzute la art. 2 alin. (1) lit. a),din Legea nr. 118/2010 privind unele măsuri necesare în vederea restabilirii echilibrului bugetar, cu modificările și completările ulterioare, se majorează cu 15% față de cuantumul aflat în plată în luna octombrie 2010.

Legea nr. 571/2003 R privind Codul fiscal

-Art. 21(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată : ...b) suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice.

IN SPETA , din documentele existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

SC X SRL Focsani a efectuat cu salariatii proprii in perioada controlata (01.07.2010 – 31.12.2011) **lucrari de montaj instalatii de conditionare si ventilare pe santiere navale italiene** (respectiv la bordul constructiei .. la stabilimentul .. al societatii B SA din Italia), conform contractelor incheiate nr 2009/000248 din 31.12.2009 si nr. 2010/000142 din 13.09.2010.

Pentru salariatii care isi desfasoara activitatea in Italia societatea are incheiate acte aditionale la contractele de munca, inregistrate la Inspectoratul Teritorial de Munca sub nr.: 12187/01.07.2010, 12685/14.07.2010, 219/06.01.2011, 6211/04.07.2011, 5831/21.06.2011, 14193/09.08.2010.

Societatea angajatoare, respectiv SC X SRL **a acordat o diurna in valuta pentru fiecare zi a salariatului trimis in Italia in suma de .. EURO si respectiv .. EURO.**

Pentru clarificarea statutului salariatilor societatii verificate, salariati ce isi desfasoara activitatea pe teritoriul statului italian, este necesara clarificarea notiunii de **delegat** si **detasat**.

Astfel:

= definitia delegarii ~ este data de art. 43 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii : **“Delegarea reprezintă** exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului său de muncă.”;

= definitia detasarii ~ este data de :

* art. 45 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii : **“Detasarea este actul prin care** se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia. În mod excepțional, prin detașare se poate modifica și felul muncii, dar numai cu consimțământul scris al salariatului.”;

** precum si de ~ <Directiva 96/71CE a Parlamentului European si a Consiliului din 16.12.1996 privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii de servicii> prin care la art. 2, alin. (1) se stabileste : **“În sensul prezentei directive, prin lucrător detasat 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.”

Analizind speta prin prisma prevederilor art. 43 si art. 45 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii si art. 2 din Directiva 96/71CE a Parlamentului European si a Consiliului din 16.12.1996, rezulta faptul ca **salariatii SC X SRL** care isi desfasoara activitatea pe teritoriul Italiei **au statutul de detasat**, cu atat mai mult cu cit :

= potrivit art. 44, alin. (1) din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii ~ **“Delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile și se poate prelungi, cu acordul salariatului, cu cel mult 60 de zile.”;**

= in timp ce , potrivit art. 46, alin. (1) si (2) din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii ~ **“(1) Detașarea poate fi dispusă pe o perioadă de cel mult un an. (2) În**

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

Ori la control s-a constatat faptul ca salariatii care isi desfasoara activitatea pe teritoriul Italiei au fost detasati pe perioade cuprinse intre 6 luni si un an ; acest fapt este mentionat si de petenta in continutul contestatiei, la pagina 9 : “actele aditionale au fost intocmite si prelungite din 6 in 6 luni”.

In ceea ce priveste drepturile banesti ale salariatului detasat :

~ art. 46, alin. (4) din Legea nr. 53/2003 prevede faptul ca : “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.”

~ Contractul colectiv de muncă unic la nivel național pe anii 2007 - 2010 încheiat conform art. 10 și 11 din Legea nr. 130/1996, republicată, înregistrat la Ministerul Muncii, Solidarității Sociale și Familiei cu nr. 2895/21/29.12.2006 prevede:

* la art. 45 faptul ca :

« Salariatii unitatilor trimisi in delegatie in tara sau in strainatate, vor beneficia de urmatoarele drepturi: a) decontarea cheltuielilor de transport, asigurare si a costului cazarii, potrivit conditiilor stabilite prin contractele colective de munca la celelalte niveluri; b) diurna de deplasare al carei quantum se stabileste prin negociere la nivel de ramura, grupuri de unitati sau unitate; nivelul minim al diurnei este cel stabilit prin actele normative ce se aplica la institutiile publice. »

** iar la art.46. – « Salariatii unitatilor trimisi in detasare beneficiaza de drepturile de delegare prevazute la art. 45. In cazul in care detasarea depaseste 30 de zile consecutive, in locul diurnei zilnice se plateste o indemnizatie egala cu 50% din salariul de baza zilnic. Aceasta indemnizatie se acorda proportional cu numarul de zile ce depaseste durata neintrerupta de 30 de zile ».

Societatea nu a luat in considerare aceste prevederi legale , respectiv nu a tinut cont de faptul ca dupa 30 de zile consecutive , in locul diurnei zilnice trebuia sa plateasca salariatilor detasati o indemnizatie egala cu 50 % din salariul de baza zilnic, acordind o *diurna* superioara acestei indemnizatii .

De asemenea, pentru perioada detasarii salariatilor , societatea a inregistrat in cont 625 « cheltuieli cu deplasari , detasari » , pe linga diurna acordata salariatilor si *cheltuieli cu mese servite de catre salariatii la locul de prestare a serviciilor* (santierul din Italia) in suma de .. lei , din care suma de .. lei pentru perioada iunie – decembrie 2010 si suma de .. pentru perioada ianuarie – decembrie 2010 . Mai mult , in perioada in care salariatii au fost detasati in Italia, societatea a inregistrat in evidenta contabila si cheltuieli cu *carburantul* aferent transportului salariatilor la si de la locul de munca .

Argumentele invocate de petenta nu pot fi retinute din urmatoarele considerente :

a).Referitor la cheltuielile cu carburantul consumat pentru transportul salariatilor, se invoca faptul ca « in actele aditionale de detasare semnate cu fiecare salariat in parte , societatea se obliga sa asigure transportul angajatilor din Romania in Italia, precum si de la locul de cazare la locul de munca ; in afara de faptul ca aceasta prevedere este obligatorie pentru inregistrarea unui act aditional la ITM , este normal ca societatea sa aiba grija de proprii salariatii, sa se asigure ca ajung la locul de munca in conditii bune si sigure” .

-Acest motiv invocat nu se bazeaza pe un temei legal, intrucit in fapt *unitatea a dublat cheltuielile cu transportul salariatilor* in interiorul localitatii de la locul de cazare la locul de munca , inregistrind atat diurna , cit si cheltuieli cu carburantul aferent transportului salariatilor la si de la locul de munca in Italia .

-Faptul ca societatea s-a ingrijit ca salariatii sa ajunga in conditii de siguranta la locul de munca nu are legatura cu stabilirea deductibilitatii fiscale a cheltuielilor cu diurna .

b) Referitor la inregistrarea in contabilitatea a cheltuielilor cu mesele servite de salariatii detasati in Italia , petenta invoca faptul ca partenerul italian B SA a impus acest lucru ca o conditie obligatorie pentru a semna contractul.

-Referitor la motivul invocat de petenta mentionam faptul ca in conformitate cu prevederile art. 5 (1) lit. a) din HG nr. 518/1995 , diurna zilnica se acorda in vederea acoperirii cheltuielilor cu hrana , rezultind de aici o *dublare a cheltuielilor de aceasta natura* .

-De altfel , insasi petenta afirma in contestatie : "am fost de acord cu organul de inspectie fiscala cu faptul ca este incerta deductibilitatea acestor cheltuieli si nu era nici o problema daca la aceste sume se calcula impozit pe profit suplimentar".

c).Referitor la faptul ca societatea afirma ca a respectat nivelul maxim al diurnei stabilit de HG nr. 518/1995 , Legea nr. 118/2010 , Legea nr. 285/2010 si Legea 571/2003 privind Codul fiscal , considerind ca modalitatea in care a acordat diurnele este legala si cheltuielile cu diurnele sunt in intregime deductibile fiscal .

-La stabilirea deductibilitatii cheltuielilor cu diurna societatea s-a raportat in principal la prevederile HG nr. 518/1995 , care se refera conform prevederilor art. 1, la indeplinirea de catre unii reprezentanti *delegati* a unor misiuni cu caracter temporar (vizite, participari la tirguri, schimb experienta, cursuri , participari la congrese si conferinte, desfasurarea de activitati stiintifice, culturale , artistice, sportive, misiuni diplomatice, executari de lucrari de constructii montaj la imobilele misiunilor diplomatice sau oficiilor consulare) . Ori societatea a *detasat* temporar salariatii in Italia, in vederea efectuarii unor lucrari de montaj instalatii de conditionare si ventilare pe un santier naval.

d).Referitor la afirmatia petentei : „organul fiscal invoca art. 46 din Contractul Colectiv de Munca la Nivel Natinal pe anii 2007 – 2010 : <salariatii trimisi in detasare beneficiaza de drepturile de delegare prevazute la art. 45 ; in cazul in care detasarea depaseste 30 de zile, in locul diurnei zilnice se plateste o indemnizatie egala cu 50 % din salariul de baza zilnic; aceasta indemnizatie se acorda proportional cu nr. de zile ce depaseste durata neintrerupta de 30 de zile > ; consideram ca acest articol se refera la detasare doar pe teritoriul Romaniei"; aceasta interpretare este strict personala si *nu are la baza un temei legal*.

In referatul nr.6654/07.08.2012 intocmit de reprezentantii DGFP Vrancea – Activitatea de Inspectie Fiscala sunt prezentate puncte de vedere similare cu cele expuse la pct. a) – d).

e). Referitor la afirmatia : „pentru detasare au fost intocmite si inregistrate la Inspectoratul Teritorial de Munca Vrancea acte aditionale de detasare valabile pe o perioada de 6 luni , prelungite la fiecare 6 luni”;; „chiar daca actele aditionale au fost intocmite din 6 in 6 luni , nu inseamna ca salariatii au stat efectiv in Italia mai mult de 30 de zile consecutive , acestia stind in Italia mai putin de 30 de zile consecutive” – din raportul de inspectie nr F-VN 767/19.06.2012 rezulta ca actele aditionale inregistrate la ITM demonstreaza o durata perioadei de munca prestata de salariatii in strainatate care variaza *intre 6 luni si 1 an* .

f). In ceea ce priveste afirmatiile contradictorii (faptul ca societatea sustine pe de o parte ca salariatii sai sunt <detasati> in Italia conform directivelor europene si citeaza din prevederile Directivei Parlamentului European si a Consiliului 976/71/CE din 16 decembrie 1996 , dar la stabilirea deductibilitatii cheltuielilor cu diurna acordata considera statutul personalului sau ca fiind <delegat>) - analiza efectuata in temeiul prevederilor legale evidentiaza statutul de *personal detasat* al salariatilor SC X SRL Focsani , pe perioada cit au efectuat lucrarile de montaj in Italia.

Urmare aspectelor prezentate, la capatul de cerere privind impozit pe profit suplimentar in suma de lei si accesoriile aferente in suma de ... lei - contestatia urmeaza sa fie respinsa ca fiind neintemeiata in temeiul pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 2.137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia: “11.1. Contestația poate fi respinsă ca : a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.

In ceea ce priveste contestatia formulata impotriva raportului de inspectie fiscala nr F-VN 767/19.06.2012

Cauza supusa solutionarii este daca acest capat de cerere poate face obiectul caili administrative de atac , respectiv daca DGFP Vrancea, prin Biroul Solutionarea Contestatiilor, se poate investi cu solutionarea pe fond a acestui capat de cerere.

IN FAPT, din contestatia nr. 18325/25.07.2012 rezulta faptul ca petenta se indreapta si impotriva raportului de inspectie fiscala nr F-VN 767/19.06.2012.

IN DREPT, OG 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala precizeaza la art 209* („organul competent”) limita competentei organului de solutionare a contestatiei , astfel : (1) „Contestațiile formulate împotriva -deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere ... se soluționează.....”.

IN SPETA, se retine faptul ca titlul de creanta pentru impozitele, taxele si alte sume datorate bugetului general consolidat il constituie decizia de impunere, aceasta fiind cea care produce efecte fiscale fata de contribuabil, la baza acesteia fiind raportul de inspectie fiscala prevazut de art 109 alin (2) , care este actul premergator emiterii deciziei de impunere.

“Art. 109(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.”

Se retine de asemenea ca potrivit art 205(1) din OG 92/2005 privind Codul de procedura fiscala , contestatiile se formeaza „impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrativ fiscale (...) , iar raportul de inspectie in cauza nu constituie titlu de creanta sau act administrativ susceptibil de a fi contestat .

Pentru considerentele aratate ,

-si in temeiul art 217 (1) din OG 92/2003 R privind codul de procedura fiscala („Daca organul de solutionare competent constata neindeplinirea unei conditii procedurale, contestatia va fi respinsa fara a se proceda la analiza pe fond a cauzei”);

-la capatul de cerere privind Raportul de inspectie fiscala nr F-VN 767/19.06.2012, contestatia urmeaza sa fie respinsa ca fiind inadmisibila.

Avind in vedere aspectele prezentate mai sus , in temeiul actelor normative precizate in referat, art. 216 si 217(1) din OG 92/2003 R privind Codul de procedura fiscala, coroborat cu art 11.1 din <Ordin nr. 2137 / 2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală>, se

DECIDE :

1).Respingerea contestatiei formulata impotriva <Deciziei de impunere nr. F-VN 1136/19.06.2012>, ca fiind neintemeiata, pentru suma de ... lei , reprezentind : impozit pe profit = ... lei si accesorii impozit pe profit = ... lei .

2).Respingerea contestatiei formulata impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. F -VN 767 / 19.06.2012 ca fiind inadmisibila, intrucit acesta nu reprezinta un act administrativ fiscal susceptibil a fi contestat.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Judetean Vrancea in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor legale .