



MINISTERUL FINANTELOR
Agenția Națională de
Administare Fiscală
Direcția Generală
de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 54 int.2036
Fax : +021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr.376/20.09.2011
privind soluționarea contestației formulate de
SOCIETATEA DE .X.SA,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.906218/09.02.2011

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr..X./08.02.2011, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.906218/09.02.2011, asupra contestației formulate de **SOCIETATEA DE .X.SA**, denumită în conținutul acestei decizii **.X.SA** cu sediul în .X., str. X, nr.X, județul .X., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J04/X/1992 și are codul unic de înregistrare X.

SOCIETATEA DE .X.SA contestă în totalitate Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./24.11.2010 și parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./24.11.2010, întocmite în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./24.11.2010 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei** - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice

- **.X. lei** - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice
- **.X. lei** – accesorii aferente impozitului pe veniturile obtinute in Romania de persoane juridice nerezidente (din care .X. lei cu titlu de dobanzi de intarziere si .X. lei cu titlu de penalitate de intarziere)
- **.X. lei** - impozit pe veniturile obtinute din Romania de persoane fizice nerezidente
- **.X. lei** - contributia de asigurari sociale datorata de angajator
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator
- **.X. lei** - contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinuta de la asigurati
- **.X. lei** - contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator.
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator
- **.X. lei** - contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator
- **.X. lei** - contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei individuale de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati
- **.X. lei** - contributie pentru asigurari de sanatate datorata de angajator
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate datorata de angajator
- **.X. lei** contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale.

Contestația a fost depusa în termenul prevazut de art.207 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, în raport de data comunicarii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./24.11.2010 si nr..X./24.11.2010, respectiv **13.12.2010**, potrivit ampretei stampilei Oficiului postal de pe confirmarea de primire și de data depunerii contestatiei la Directia Generala de Administrare a Marilor

Contribuabili, respectiv **12.01.2011**, conform ștampilei aplicata de Registratura 2 a acestei directii, pe originalul contestatiei anexata la dosarul cauzei.

Constatând ca sunt întrunite conditiile prevazute de art.205, art.206, art.207 și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **.X.SA** .

I. Prin contestatia formulata, .X.SA solicita admiterea contestatiei si pe cale de consecinta:

1. Anularea/desfiintarea in totalitate a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./24.11.2010, anularea/desfiintarea in parte a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./24.11.2010 ca nelegale si netemeinice si, in subsidiar, a Raportului de inspectie fiscala nr..X./24.11.2010, emise de organele de inspectie fiscala din cadrul DGAMC, cu privire la suma de .X. lei reprezentand :

- **.X. lei** - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice
- **.X. lei** - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice
- **.X. lei** – accesorii aferente impozitului pe veniturile obtinute in Romania de persoane juridice nerezidente (din care .X. lei cu titlu de dobanzi de intarziere si .X. lei cu titlu de penalitate de intarziere)
- **.X. lei** - impozit pe veniturile obtinute din Romania de persoane fizice nerezidente
- **.X. lei** - contributia de asigurari sociale datorata de angajator
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator
- **.X. lei** - contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinuta de la asigurati
- **.X. lei** - contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator.
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator
- **.X. lei** - contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator

- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator
- **.X. lei** - contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asiguratii
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei individuale de asigurari pentru somaj retinuta de la asiguratii
- **.X. lei** - contributie pentru asigurari de sanatate datorata de angajator
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate datorata de angajator
- **.X. lei** contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale.

2. In subsidiar, in cazul in care contestatia va fi respinsa pentru capetele de cerere de la punctul 1, societatea solicita sa se considere ca deductibila la calculul impozitului pe profit pe anul 2005, suma de **.X. lei** reprezentand fond de premiere constituit din profitul net al anului 2004 cu consecinta diminuarii corespunzatoare a impozitului pe profit pentru anul 2005.

3. In cazul in care contestatia va fi admisa pentru capetele de cerere de la punctul X, societatea solicita anulara in parte a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..**X**./24.11.2010 si, in subsidiar, a Raportului de inspectie fiscala nr..**X**./24.11.2010 cu privire la impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor (01.01.2005 – 31.12.2009) prin care organele de inspectie fiscala au recalculat impozitul pe veniturile din salarii cu contributiile calculate pentru premiile acordate salariatilor din profit prin stabilirea unui impozit declarat in plus pe veniturile din salarii si asimilate salariilor in cuantum de – **.X. lei** (aferent unei baze impozabile stabilite suplimentar de – **.X. lei**).

4. In cazul in care contestatia va fi admisa pentru capetele de cerere de la punctul X, societatea solicita in baza argumentelor prezentate in contestatie, anulara in totalitate a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..**X**./24.11.2010 si, in subsidiar, a Raportului de inspectie fiscala nr..**X**./24.11.2010 cu privire la impozitul pe veniturile din salarii (01.01.2005 – 31.12.2009) prin care organele de inspectie fiscala au recalculat impozitul pe veniturile din salarii cu contributiile calculate pentru premiile acordate salariatilor din profit prin stabilirea unui impozit declarat in plus pe veniturile din salarii si asimilate

salariilor in quantum de – .X. lei (afereant unei baze impozabile stabilite suplimentar de – .X. lei).

5. In subsidiar, in cazul in care contestatia va fi respinsa pentru capetele de cerere de la punctul X, societatea solicita sa se constate ca in urma stabilirii prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./24.11.2010 si a Raportului de inspectie fiscala nr..X./24.11.2010 a obligatiilor angajatorului in cunsum total de .X. lei privind contributiile sociale, sumele respective devin cheltuieli deductibile fiscal an de an in fiecare dintre anii 2005 – 2009, ceea ce conduce la diminuarea bazei impozabile a impozitului pe profit anual, separat pentru fiecare dintre acesti ani, din care :

- .X. lei - contributia de asigurari sociale datorata de angajator;
- .X. lei - contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator;
- .X. lei - contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator;
- .X. lei - contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator;
- .X. lei - contributia angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale .

A. IMPOZIT PE PROFIT:

1. In ceea ce priveste diferenta cu care organele de inspectie fiscala au diminuat impozitul pe profit urmare a stabilirii ca deductibile fiscal a cheltuielilor cu fondul de premiere a salariatilor in perioada 2006 – 2009:

Contestatoarea arata ca potrivit Raportului de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a constituit un fond de premiere a salariatilor cu titlu de participare la profit in suma totala de .X. lei din care suma de .X. lei pentru perioada 2006 – 2009 si suma de .X. lei pentru anul 2005 inregistrata in contul 1171.3 “Rezultatul reportat anul 2004”. Premiile acordate salariatilor in anul 2005 in suma de .X. lei prin repartizarea din profitul net al anului 2004 nu se regasesc ca si cheltuiala in anul 2005, motiv pentru care organele de inspectie fiscala nu au recunoscut fondul de premiere ca element de cheltuiala.

Cu privire la aceste constatari, societatea considera ca trebuie stabilit daca este legala operatiunea de participare a salariatilor la profit, .X. fiind o companie cu capital privat si invoca urmatoarele prevederi legale:

- dispozitiile constitutionale privind libertatea comertului si protectia concurentei loiale prevazute la art.41 si art.135 alin.2 din Constitutia Romaniei

privind egala protectie oferita in plan economic operatorilor, indiferent de natura proprietatii (privata sau de stat) dar si cele privind relatiile de munca;

- Legea nr.133/1996 privind transformarea Fondului Proprietatii Private in societati de investitii financiare, Legea nr.297/2004 privind piata de capital, Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale, Actul constitutiv al .X. .X., Hotararile AGA ale .X. .X., OG nr.64/2001 privind repartizarea profitului la societati nationale, companiile nationale si societatile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat.

Astfel, societatea sustine ca in conformitate cu aceste prevederi legale .X.SA este o societate infiintata in temeiul Legii nr.133/1996, guvernata de dispozitiile acestei legi, dar si de dispozitiile Legii nr.297/2004 privind piata de capital, regulamentele C.N.V.M. si dispozitiile Legii nr.31/1990. Pentru a aprecia daca este permisa participarea salariatilor la profitul societatii din perspectiva dreptului societar, societatea sustine ca trebuie cautat in legea *mai speciala* respectiv in Legea nr.133/1996 si apoi in Legea nr.297/2004 privind piata de capital, ambele fiind legi speciale in materia societatilor comerciale fata de legea generala, respectiv Legea nr.31/1990 aplicata pentru cazul in speta de organele de inspectie fiscala.

De asemenea, societatea sustine ca din analiza legii *mai speciale* se poate constata ca nu exista reguli care sa permita sau sa interzica in mod expres participarea salariatilor la profitul societatii si ca Legea nr.297/2004 privind piata de capital nu contine nici ea prevederi in acest sens.

Societatea arata ca dispozitia prevazuta la art.178 alin.4 din Legea nr.31/1990 referitoare la participarea la beneficii a fondatorilor, administratorilor si personalului societatii a fost modificata prin Legea nr.161/2003 in sensul ca nu mai sunt mentionati administratorii si personalul societatii si considera ca legiuitorul nu a mai vrut sa reglementeze in legea societatilor comerciale drepturile salariatilor, deoarece acestea intra in domeniul de aplicare al dreptului muncii.

In ceea ce priveste posibilitatea ca si dupa modificarea din anul 2003 a Legii nr.31/1990 salariatii si administratorii societatilor comerciale sa fie recompensati cu anumite sume din profitul net repartizate cu titlu de "participare la profit", societate invoca autori si titluri de lucrari in acest sens din doctrina de drept societar.

Societatea sustine ca profitul companiilor este proprietatea acestora, orice interventie a legiuitorului in modul de organizare si repartizare a profitului propriu, care limiteaza dreptul de dispozitie asupra profitului, constituie atingere la dreptul de proprietate privata al companiei. Legiuitorul poate stabili categoriile de impozite si taxe, conditiile de deductibilitate, dar nu poate limita dreptul de dispozitie al unei companii private asupra destinatiei profitului

propriu. In conditiile .X.in care exista o dispersare accentuata a actionariatului – singura cale de cointeresare a salariatilor si administratorilor o poate constitui participarea acestora la profit. Este invocat si Actul constitutiv al .X. care la art.8 alin.(4) prevede ca profitul va fi repartizat pe baza aprobarii AGA dupa urmatoarea structura:

- a) dividende
- b) participarea la profitul net si/sau recompense pentru administratori si personalul societatii
- c) rezerve prevazute de lege
- d) alte destinatii stabilite de adunarea generala

Cu privire la OG nr.64/2001 privind repartizarea profitului la societati nationale, companiile nationale si societatile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, societatea sustine ca acest act normativ are un domeniu de aplicare limitat doar la companiile mentionate expres in acest act normativ si ca avand in vedere structura capitalului .X.SA – integral privat, nu intra in sfera de aplicare a acestui act normativ a carui ratiune, conform expunerii de motive la Legea nr.709/2001 de aprobare a ordonantei, este de *a exista un singur cadru legislativ coerent, care sa reglementeze in mod unitar repartizarea profitului la societatile nationale, societatile comerciale cu capital de stat etc.*

Societatea sustine ca modificarea Legii nr.31/1990 prin Legea nr.161/2003, cu mentinerea in vigoare a OG nr.64/2001, nu poate fi interpretata in sensul ca regula generala o constituie imposibilitatea participarii salariatilor la profit, iar exceptia o reprezinta salariatii din companiile de stat, deoarece aceasta interpretare duce la o discriminare nepermisa, sanctionata atat pe planul dreptului intern, cat si pe planul dreptului comunitar si ca OG nr.64/2001 stabileste dreptul companiilor controlate de stat de a-si plati salariatii si administratorii cu costuri mai mici decat companiile private, singura interpretare posibila a relatiei dintre Legea nr.31/1990 si OG nr.64/2001 fiind urmatoarea :

- ambele tipuri de companii (de proprietati) pot sa-si cointereneze salariatii si conducatorii prin participare la profit;
- la entitatile controlate de stat cuantumul acestor stimulente acordate din profit este limitat la un salariu de baza mediu lunar, o astfel de limitare nefiind posibila in materia angajatilor societatilor private, actionarii avand dreptul de a dispune discretionar asupra cuantumului beneficiilor acordate salariatilor.

Astfel, societatea sustine ca din analiza actelor mai sus expuse rezulta concluzia *“recunoasterii legale a dreptului salariatilor de a participa la profitul net al societatii”*.

In sustinerea cauzei societatea invoca si prevederile art.1, art.39, art.40 alin.(1), art.155 din Codul muncii, art.38 – art.42 din Contractul colectiv de munca la nivel national pe anii 2007 – 2010, art.12, art.52 si art.53 din Contractul colectiv de munca al .X.SA concluzionand faptul ca singurul text normativ care se refera la participarea salariatilor la profit il reprezinta dispozitiile contractului colectiv de munca, dispozitii obligatorii in raporturile angajator-salariat si care *“prevede expres posibilitatea participarii salariatiilor la profitul companiei, modalitate diferita de cea care se refera la premii din fondul de premiere”*.

De asemenea, societatea invoca si art.37 din noua Lege a pensiilor nr.263/2010 prin care se *recunoaste posibilitatea si pentru societatile private de a acorda salariatilor participatii la profit* si sustine ca, *“Prin aceasta noua lege a pensiilor, legiuitorul transeaza definitiv faptul ca si salariatii societatiilor private carmuiti de legea societatiilor comerciale nr.31/1990 si de dispozitiile contractului colectiv de munca pot beneficia de beneficii sub forma participarii salariatilor la profit, chiar daca incepand de la 01.01.2011 numai salariatii beneficiari ai OG nr.64/2001 sunt scutiti de la plata contributiei de asigurari sociale”*.

2. In ceea ce priveste impozitul pe profit aferent anului 2005 societatea solicita, in subsidiar, ca in cazul in care petitul de la pct.1 va fi respins sa se considere ca deductibila la calculul profitului impozabil pe anul 2005 suma de .X. lei reprezentand fondul de premiere constituit din profitul net al anului 2004 cu consecinta diminuarii corespunzatoare a impozitului pe profit pentru anul 2005, aratand urmatoarele:

Organul de inspectie fiscala nu a recunoscut ca element de cheltuiala, in conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile pct.12 din HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, premiile acordate salariatilor in anul 2005 in suma de .X. lei intrucat au fost repartizate din profitului net al anului 2004.

Societate considera ca nejustificata sustinerea organelor de inspectie fiscala avand in vedere dispozitiile legale care reglementeaza regimul contabil si fiscal al participarii salariatilor la profit, sustinand faptul ca intrucat repartizarea profitului realizat in anul 2004 a fost aprobata de Adunarea generala a actionarilor din data de 23.04.2005 inregistrarea in contabilitate s-a

realizat in conformitate cu dispozitiile legale in vigoare, respectiv OMFP nr.1742/106/2002.

Pe cale de consecinta societatea considera ca Decizia de impunere in ceea ce priveste "impozitul pe profit datorat de persoane juridice romane" trebuia sa ia in considerare cu titlu de cheltuiala deductibila pentru anul 2005 si suma de .X. lei, cu consecinta diminuarii corespunzatoare a impozitului pe profit pentru anul 2005, in conditiile in care s-a reconsiderat si incadrat aceasta suma drept premii de natura veniturilor salariale, avand in vedere si *"dispozitiile OG nr.39/2010 care introduc art.97 alin.(4) in Codul de procedura fiscala obliga organul fiscal la reconstituirea bazei de calcul respectiv a veniturilor si cheltuielilor."*

De asemenea, in subsidiar, societatea solicita ca in situatia in care petitul de la punctul 1 se respinge sa se dispuna luarea in considerare pentru calculul impozitului pe profit si a obligatiilor angajatorului in quantum total de .X. lei stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr..X./24.11.2010, reprezentand:

- .X. lei – contributia de asigurari sociale datorata de angajator;
- .X. lei – contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator;
- .X. lei – contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator;
- .X. lei – contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator;
- .X. lei – contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, aceste sume devenind deductibile fiscal an de an in fiecare dintre anii 2005 – 2009, ceea ce conduce la diminuarea bazei impozabile a impozitului pe profit anual.

Societatea sustine ca, urmare acestei operatiuni trebuiau compensate la data exigibilitatii lor, sumele platite in plus cu titlu de impozit pe profit, cu sumele stabilite ca obligatii suplimentare pentru contributiile sociale, si calcularea de accesorii doar asupra diferentei ramase in urma compensarii, drept pentru care solicita *"anularea/desfiintarea partiala a actului de control si a deciziei de impunere si refacerea lor pentru a se tine seama de faptul majorarii an de an a cheltuielilor deductibile fiscal cu valoarea nu doar a premiilor anuale dar si a contributiilor sociale angajator aferente."*

In sustinerea cauzei societatea invoca si prevederile OUG nr.88/2010 care stabileste, ca regula, compensarea din oficiu a creantelor si datoriilor fiscale, potrivit carora organele de inspectie fiscala trebuiau sa procedeze la compensarea an de an a sumelor platite in plus cu obligatiile stabilite la control si prevederile art.116 alin.(4) din Codul de procedura fiscala care

stipuleaza ca daca legea nu prevede altfel, compensarea opereaza de drept la data la care creantele exista deodata, fiind deopotriwa certe, lichide si exigibile.

B. In ceea ce priveste impozitul pe dividende distribuite persoanelor fizice si juridice romane in suma de .X. lei:

Societatea arata ca organele de inspectie fiscala au constatat in urma efectuarii punctajului intre impozitul retinut, inregistrat in evidenta financiar contabila si virat cu impozitul pe dividende declarat, ca pentru luna noiembrie 2009, (pentru dividendele distribuite si neachitate) societatea nu a declarat la bugetul de stat, un impozit pe dividende in suma de .X. lei, in conformitate cu dispozitiile art.81, art.84 si art.111 alin.(4¹) din Codul de procedura fiscala.

Societatea sustine ca a indeplinit obligatia de declarare si plata a sumelor reprezentand impozit pe veniturile din dividende platite atat persoanelor fizice, cat si persoanelor juridice, drept pentru care organele de inspectie fiscala in mod nejustificat au stabilit suplimentar aceste sume prin Decizia de impunere nr..X./24.11.2010 si aduce urmatoarele argumente:

- pentru impozitul pe dividende distribuite persoanelor fizice romane pentru luna decembrie 2009, a intocmit Declaratia 100 conform instructiunilor afisate in chenarul care apare in interfata programului MFP fiind transmisa electronic si preluata cu numar de identificare fara ca societatii sa ii parvina vreun mesaj de eroare sau respingere a declaratiei;

- suma inscrisa in declaratia mentionata a fost virata integral in data de 23.12.2009, iar obligatiile fiscale datorate de societate in perioada 01.01.2010 pana la zi au fost achitate integral.

In baza argumentelor prezentate societatea sustine ca a procedat corect si pe cale de consecinta nu datoreaza suma de .X. lei din care .X. lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice si suma de .X. lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice.

C. In ceea ce priveste impozitul pe veniturile obtinute din Romania sub forma de dividende, de persoane fizice nerezidente, in cuantum de .X. lei:

Societatea arata ca organele de inspectie fiscala au constatat, in urma efectuarii punctajului intre impozitul retinut, inregistrat in evidenta financiar contabila si virat cu impozitul pe dividende declarat, ca pentru dividendele cu termen de plata 25.12.2009, societatea nu a declarat la bugetul de stat un impozit pe dividende persoane fizice nerezidente in suma totala de .X. lei, in conformitate cu dispozitiile art.81, art.84 si art.111 alin.(4¹) din Codul de procedura fiscala.

Societatea sustine ca acest impozit a fost declarat si achitat aducand urmatoarele argumente:

- declaratia 100 pentru impozitul pe dividende distribuite persoanelor fizice nerezidente pentru luna decembrie 2009 a fost intocmita in conformitate cu instructiunile afisate in chenarul care apare in interfata programului MFP;

- declaratia a fost transmisa electronic fiind preluata in sistem cu numar de identificare, fara sa apara mesaj de eroare sau respingere a declaratiei;

- suma inscrisa in declaratie a fost virata in data de 23.12.2009, iar obligatiile fiscale datorate de societate in perioada 01.01.2010 pana la zi au fost achitate integral;

- societatea a indeplinit toate diligentele pentru declararea si achitarea sumei in cauza, aceasta fiind pusa la dispozitia bugetului de stat ca urmare a platii facute in baza declaratiei 100;

- faptul ca organul fiscal care gestioneaza fisa pe platitor nu a procedat la inchiderea sumei cu declaratia depusa de societate nu poate fi imputat acesteia.

Avand in vedere argumentele prezentate mai sus, societatea sustine ca a procedat corect si pe cale de consecinta suma de .X. lei este nedatorata, si solicita anulara/desfiintarea Deciziei de impunere nr..X./24.11.2010 cu privire la suma stabilita suplimentar in cuantum de .X. lei cu titlu de impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti persoane fizice.

D. In ceea ce priveste suma de .X. lei reprezentand accesorii, respectiv .X. lei cu titlu de dobanzi si .X. lei cu titlu de penalitate de intarziere de 15%, aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor in suma totala de .X. lei, societatea arata ca organele de inspectie fiscala au constatat ca:

- suma de .X. lei reprezinta impozit retinut, declarat si virat in plus in luna august 2007 in cota de 16% respectiv 15% iar in luna decembrie 2007, societatea stabileste ca impozitul datorat este cel in cota de 10% avand in vedere prevederile legale de aplicare a "cotei de impozitare mai favorabile". Diferenta inregistrata in plus in suma de .X. lei prin retinerea de la nerezidenti a fost regularizata de societate in relatia cu bugetul de stat prin diminuarea impozitului datorat pentru luna curenta declarat prin Declaratia cod 100 depusa in data de 20.12.2007;

- suma de .X. lei reprezinta impozit retinut, declarat si virat in luna septembrie 2007 in cota de 16% respectiv 15%, ulterior societatea recalculeaza impozitul datorat aplicand cota de 10% avand in vedere prevederile legale de aplicare a "cotei de impozitare mai favorabile". Diferenta

inregistrata in plus in suma de .X. lei a fost regularizata in relatia cu bugetul statului prin diminuarea impozitului datorat prin Declaratia cod 100 depusa in data de 21.12.2007;

- suma de .X. lei reprezinta impozit retinut, declarat si virat in luna august 2008, calculat in cota de 16% ulterior stabilind pe baza documentelor de rezidenta fiscala ca impozitul datorat este cel calculat prin aplicarea cotei de 10%, diferenta inregistrata in plus prin retinerea de la nerezidenti fiind inregistrata de societate in relatia cu bugetul statului prin intocmirea unei Declaratii rectificative cod 710 pentru Declaratia cod 100 depusa in data de 17.09.2008;

- suma de .X. lei reprezinta diferenta de impozit retinut, declarat si virat in lunile august si noiembrie 2008, calculat prin aplicarea cotei de 16%, ulterior stabilind pe baza documentelor de rezidenta fiscala ca impozitul datorat este cel calculat prin aplicarea cotei de 10% respectiv 5%. Diferenta de impozit inregistrata in plus prin retinerea de la nerezidenti a fost regularizata in relatia cu bugetul statului prin diminuarea impozitului datorat in perioada urmatoare respectiv Declaratiile cod 100 depuse in data de 24.11.2008 cu suma de .X. lei, in data de 23.12.2008 cu suma de X lei si in data de 23.12.2008 cu suma de .X. lei.

Societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au calcula in mod nelegal prin Decizia de impunere nr..X./24.11.2010 accesorii aferente impozitului pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti – persoane juridice, motivand urmatoarele:

- suma de .X. lei reprezinta impozitul retinut in plus ca urmare a aplicarii dispozitiilor mai favorabile din conventiile de evitare a dublei impuneri fie in momentul platii veniturilor catre nerezidenti fie ulterior platilor efectuate catre nerezidenti, posibilitate prevazuta de legislatia in vigoare la art.118 alin.(1) coroborat cu art.118 alin.(2) din Codul fiscal;

- ca urmare a prezentarii certificatului de rezidenta fiscala societatea a procedat la aplicarea art.118. alin.(2) din Codul fiscal respectiv la aplicarea prevederilor conventiilor de evitare a dublei impuneri si la regularizarea impozitului in cadrul termenului de prescriptie, conform Deciziei nr.2/2005 a Comisiei fiscale centrale;

- pentru sumele de .X. lei si .X. lei la momentul platii veniturilor catre nerezidenti erau indeplinite conditiile pentru aplicarea Conventiilor de evitare a dublei impuneri si anume, societatea s-a aflat in posesia certificatului de rezidenta fiscala;

- pentru suma de .X. lei (.X. lei, X lei, .X. lei, si .X. lei), societatea a indeplinit formalitatile juridice care constau in diminuarea obligatiilor curente conform Declaratiei cod 100, depunand Declaratia rectificativa cod 710;

- societatea a indeplinit formalitatile prevazute de Codul fiscal privind aducerea la cunostinta organului fiscal a situatiei concrete a sumelor declarate si achitate cu titlu de impozit pe veniturile nerezidentilor si cu titlu de obligatii fiscale proprii, drept pentru care considera ca a invoca aspecte pur formale (nedepunerea unei cereri) reprezinta o nerespectare a dispozitiilor procedurale ce reclama atat buna credinta din relatia dintre contribuabil si organul fiscal cat si a dispozitiilor art.6 din Codul de procedura fiscala.

Societatea invoca dispozitiile art.119 din Codul de procedura fiscala potrivit carora dobanzile si penalitatile de intarziere se datoreaza pentru neachitare la termen a obligatiilor de plata, or situatia analizata de organul de inspectie fiscala vizeaza tocmai impozitul virat in plus prin retinere din veniturile platite nerezidentilor, drept pentru care nu exista temei legal pentru calcularea si stabilirea prin decizia de impunere de accesorii asupra unei sume achitate in plus.

Astfel, societate solicita anularea/desfiintarea Deciziei de impunere nr..X./24.11.2010, cu privire la majorarile de intarziere in suma de .X. lei (.X. lei dobanzi si .X. lei penalitate de intarziere de 15%) aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor in quantum total de .X. lei.

E. In ceea ce priveste suma de .X. lei din care .X. lei cu titlu de contributie de asigurari sociale datorata de angajator si .X. lei cu titlu de majorari si penalitate de intarziere, societatea arata ca organele de inspectie fiscala au stabilit pe perioada verificata (01.01.2005 – 31.12.2009) CAS angajator in suma de .X. lei fata de CAS angajator in suma de .X. lei declarata de societate, rezultand o diferenta de .X. lei reprezentand CAS angajator aferente premiilor asimilate veniturilor de natura salariala, in baza prevederilor art.24 alin.(1) din Legea nr.19/2000, coroborat cu art.55 din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si pct.19 din Ordinul 340/2001 aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.19/2000. Pentru diferenta stabilita s-au calculat si majorari si penalitate de intarziere in suma de .X. lei.

Societatea sustine ca sumele acordate salariatilor reprezinta veritabile participari ale acestora la profit, motiv pentru care sunt pe deplin incidente dispozitiile art.26 alin.(1) lit.c) din Legea nr.19/2000 care stipuleaza ca nu se datoreaza contributia de asigurari sociale asupra sumelor reprezentand participarea salariatilor la profit.

De asemenea, societate sustine ca daca intentia legiuitorului ar fi fost sa permita accesul la aceasta facilitate doar salariatilor companiilor de stat ar fi instituit o astfel de conditionare inca din 2001 cand a aparut OG 64/2001, in acest sens fiind si noua lege a pensiilor - Legea nr.263/2010 care la art.37 prevede expres: *"Contributia de asigurari sociale nu se datoreaza asupra sumelor reprezentand: d) Participarea salariatilor la profit, potrivit OG.64/2001 privind repartizarea profitului la societatile nationale, companiile nationale si societatile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat."*

Societatea considera ca interpretarea organelor de inspectie fiscala reprezinta o extindere nejustificata a naturii juridice a sumelor acordate salariatilor prin calificarea drept prime pentru a forta incadrarea in sintagma avuta in vedere de pct.19 din Ordinul 340/2001, prezentand urmatoarele argumente:

- prin noua lege a pensiilor, legiuitorul recunoaste implicit faptul ca si salariatii societatilor private carmuiti de dispozitiile legislatiei muncii si ale Legii societatilor comerciale nr.31/1990 pot beneficia de beneficii sub forma participarii salariatilor la profit si *"transeaza problema CAS incepand insa doar de la 01.01.2011"*, respectiv numai incepand cu data intrarii in vigoare a noii legi a pensiilor se poate limita accesul la scutirea de la plata contributiei de asigurari sociale pentru beneficiile din profit acordate salariatilor societatilor private;

- in ceea ce priveste temeiul invocat de organul fiscal si anume Ordinul 340/2001, considera ca nu este aplicabil in speta pentru ca acesta adauga in mod nepermis la legea speciala incalcand atat principii cat si reglementari de drept constitutional si norme de tehnica legislativa;

- in speta Ordinul 340/2001, include "premiile anuale "pe lista veniturilor pentru care se datoreaza CAS, desi textul Legii nr.19/2000, singurul care produce efecte juridice se refera la "salarii individuale brute", iar daca legiuitorul ar fi dorit extinderea sferei veniturilor supuse CAS ar fi utilizat nu expresia "salarii individuale brute" ci asa cum face incepand cu anul 2008 sintagma "venituri brute" si nu s-ar fi referit doar la adaosuri si sporuri ci si la stimulente de orice fel;

- extinderea prin analogie a "salarilor/adaosurilor /sporurilor" la prime nu are baza deoarece niciunul dintre drepturile enumerate de lege nu are natura comuna care sa permita analogia cu premiile care sunt ocazional acordate pe anumite criterii unor salariati (nu tuturor), etc;

- abia incepand cu Ordinul nr.1019/23.11.2007, pct.19 din Ordinul 340/2001 se modifica in sensul ca prin "venitul brut realizat se intelege totalitatea veniturilor in bani sau natura indiferent de fondurile din care acestea se achita, realizate de asigurati..", si prin urmare doar de la aceasta

data sumele reprezentand participarea salariatilor la profit ar putea fi incluse in baza de calcul a contributiei de asigurari sociale.

Societatea afirma ca *“recalificarea in premii a fost mai la indemana”* organului de inspectie fiscala care insa nu motiveaza temeiurile acestei extinderi, avand in vedere ca unele deriva dintr-o *“obligatie de rezultat(profit)”*, iar celelalte dintr-una de diligena, in situatia data decizia de impunere fiind nemotivata in fapt si in drept.

Astfel, societatea solicita anulara/desfiintarea Deciziei de impunere nr.X./24.11.2010, in ceea ce priveste baza impozabila stabilita suplimentar pentru contributia de asigurari sociale datorata de angajator in suma de .X. lei, contributia de asigurari sociale datorata de angajator in suma de .X. lei si majorarile si penalitatea de intarziere aferenta in suma de .X. lei.

F. In ceea ce priveste contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati in suma de .X. lei si majorari/penalitate de intarziere in suma de .X. lei, societatea arata ca organele de inspectie fiscala in urma verificarii efectuate au stabilit CAS asigurati in suma de .X. lei fata de CAS asigurati in suma de .X. lei calculata si declarata de societate, rezultand astfel o diferenta de .X. lei ce reprezinta CAS asigurati calculata asupra premiilor asimilate veniturilor salariale, in baza prevederilor art.23 alin.(1) din Legea nr.19/2000 si pct.19 din Ordinul 340/2001 si au calculat majorari si penalitate de intarziere in suma de .X. lei din care .X. lei majorari de intarziere pana la 31.10.2010 si .X. lei penalitate de intarziere de 15%.

Societatea sustine ca sumele acordate reprezinta veritabile participari ale salariatilor la profit, motiv pentru care sunt pe deplin incidente dispozitiile art.26 alin.(1) lit.c) din Legea nr.19/2000 care stipuleaza: *“contributia de asigurari sociale nu se datoreaza asupra sumelor reprezentand participarea salariatilor la profit”*, aducand urmatoarele argumente:

- in forma existenta inainte de modificarea de la 01.01.2008 prin OUG nr.91/2007, art.23 alin.(1) din Legea nr.19/2000 prevedea faptul ca intra in baza de calcul a contributiei individuale de asigurari sociale *“salariile individuale brute realizate lunar inclusiv sporurile si adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de munca..”*;

- intrucat sumele acordate salariatilor societatii nu se incadreaza in nici una din categoriile vizate la art.23 alin.(1) rezulta cu forta evidentei faptul ca Legea nr.19/2000 nu reprezinta temei pentru aplicarea contributiei individuale asupra acestora, iar invocarea dispozitiilor Ordinului nr.340/2001 constituie o incalcare a principiului legalitatii impozitelor, taxelor si contributiilor, consacrat la art 139 alin.(1) din Constitutia Romaniei;

- incepand cu data de 01 ianuarie 2008, baza de calcul a contributiei individuale de asigurari sociale, o reprezinta "venitul brut realizat lunar, ..";

Astfel, societatea solicita anulara/desfiintarea Deciziei de impunere nr..X./24.11.2010 in ceea ce priveste baza impozabila stabilita suplimentar pentru contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati in suma de .X. lei precum si contributia individuala de asigurari sociale in suma de .X. lei si majorarile/penalitatea de intarziere in suma de .X. lei.

G. In ceea ce priveste contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator in suma de .X. lei si majorari/penalitati de intarziere aferente in suma de .X. lei, societatea arata ca pentru perioada verificata organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea datoreaza contributie la fondul de accidente si boli profesionale in suma de .X. lei, cu .X. lei mai mult fata de suma de .X. lei calculata si declarata de societate, diferenta stabilita suplimentar fiind aferenta premiilor acordate salariatilor asimilate veniturilor din salarii in baza prevederilor art.101alin.(1) din Legea nr.346/2002, cu modificarile si completarile ulterioare si art.2 lit.j), lit.k) pct.(v) din Ordinul nr.825/2006 si au calculat pentru aceasta diferenta stabilita suplimentar majorari si penalitate de intarziere in suma de .X. lei, conform art.120, 120¹, alin.(1) din OG 92/2003, republicata cu modificarile si completarile ulterioare.

Cu privire la aceste constatari si obligatii fiscale stabilite suplimentar, societatea aduce urmatoarele argumente:

- sumele acordate salariatilor reprezinta participari la profit fiind pe deplin incidente dispozitiile art.101 alin.(1) lit.e) din Legea 346/2002, care stipuleaza: "*contributia de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale nu se datoreaza asupra sumelor reprezentand: e) participarea salariatilor la profit*"

- dupa republicarea Legii nr.346/2002, in noiembrie 2009 temeiul legal al exceptarii de la plata contributiei pentru asigurarea de munca si boli profesionale este art.85 alin.(3) lit.c) din lege care, dispune ca aceasta contributie nu se aplica asupra sumelor reprezentand participarea salariatilor la profit.

In ceea ce priveste temeiul legal invocat de organele de inspectie fiscala potrivit caruia societatea avea obligatia de a calcula contributie asupra sumelor acordate salariatilor cu titlu de participare la profit, respectiv art.101 alin.(1) din Legea nr.346/2002, si dispozitiile art.2 lit.j), lit.k) si pct.(v) din Ordinul nr.826/2006, societatea sustine ca textul de lege invocat dispune, pana la data de 01.01.2008 cand a fost modificat prin OG 91/2007, ca baza

lunara de calcul a contributiei este reprezentata de fondul total de salarii brute realizate lunar.

Avand in vedere ca acest text de lege se refera la notiunea de salarii brute, care nu include si sumele acordate salariatilor cu titlu de participare la profit, iar pentru definirea salariilor brute organul de inspectie fiscala trimite la Ordinul nr.825/2006, care a fost publicat abia in august 2006, in temeiul art.43 din Codul de procedura fiscala, societatea invoca lipsa temeiului legal pentru calcularea acestei contributii pe perioada 01.01.2005-17.08.2006.

In plus, societatea sustine ca pana la data de 17.04.2009, Ordinul nr.825/2006 stabileste ca *“salariile individuale brute realizate lunar inclusiv sporurile si adaosurile reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de munca”* includ *“premiile anuale si cele din cursul anului sub diferite forme altele decat cele reprezentand participarea salariatilor la profit”*, astfel ca *“premiile anuale nu se confunda cu regimul participarii salariatilor la profit, cele doua notiuni avand un regim juridic stabilit in mod diferentiat de legiuitor”*, si ca nici dupa data de 17.04.2009 societatea nu avea obligatia de a calcula contributia la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale intrucat Ordinul nr.825/2006 defineste la art.2 lit.j) venitul brut realizat lunar prin trimitere la pct.19 din Ordinul 340/2001 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale.

De asemenea, societatea invoca lipsa temeiului legal si pentru perioada 12.11.2009 – 31.12.2009, aratand ca din 12 noiembrie 2009 Legea nr.346/2002 a fost republicata fara ca la art.101 sa existe vreo referire la obligatia societatilor de a calcula si achita aceasta contributie, drept pentru care considera ca organele de inspectie fiscala au incalcat dispozitiile art.43 alin.2 lit.f) Cod de procedura fiscala care instituie obligativitatea temeiului de drept al actului administrativ fiscal.

In baza argumentelor prezentate, societatea solicita anulara/desfiintarea Deciziei de impunere nr..X./24.11.2010, in ceea ce priveste baza impozabila stabilita suplimentar pentru calculul contributiei in suma de .X. lei precum si contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator in suma de .X. lei, majorarile si penalitatea de intarziere aferente in suma de .X. lei.

H. In ceea ce priveste contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati in suma de .X. lei si majorarile/penalitatea de intarziere aferente in suma de .X. lei, societatea arata ca pentru perioada verificata 01.01.2005 – 31.12.2009, organele de inspectie fiscala au stabilit o contributie individuala de asigurari pentru somaj datorata de

societate in suma de .X. lei, rezultand o diferenta suplimentara de .X. lei fata de cea calculata si declarata de societate in suma de X lei, diferenta reprezentand contributia la fondul de somaj calculata asupra premiilor asimilate veniturilor salariale, in baza prevederilor art.27 alin(1) din Legea nr.76/2002 si art.13 lit g) din HG nr.174/2002 si au calculat majorari si penalitate de intarziere in suma totala de .X. lei (.X. lei + .X. lei).

Cu privire la aceste constatari si obligatii fiscale stabilite suplimentar societatea considera eronata si lipsita de temei legal constatata de organul de inspectie fiscala deoarece pana la data de 01.01.2008, art.27 alin.(1) din Legea nr.76/2002 prevede obligatia angajatorului de a retine si vira contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj. In plus fata de textul de lege HG nr.174/2002 prevede la art.13 lit.g) din HG 174/2002 ca fondul total de salarii lunare include "stimulentele si premiile de orice fel care se platesc din fondul de salarii lunare". Pentru a putea fi considerate incluse in fondul total de salarii lunare asa cum prevede acest articol, aceste sume trebuie sa fie platite din fondul de salarii, or in cazul in speta nu este indeplinita ipoteza normei, aceste sume fiind platite salariatilor din profitul net.

Societatea invedereaza organelor de solutionare a contestatiei lipsa temeiului legal pentru perioada cuprinsa intre 18 februarie 2008 (data la care art.13 din HG 174/2002 a fost abrogat prin HG 148/2008) si data de 31.12.2009, sustinand in acest sens ca incepand cu data de 01.01.2008, art.27 din Legea 76/2002 prevede ca baza lunara de calcul pentru asigurari de somaj o constituie "venitul brut" iar pentru lamurirea semnificatiei acestei sintagme organele de inspectie fiscala fac trimitere la dispozitiile art.13 lit.g) din HG 174/2002 care pana la data de 18 februarie se refera in sa la fondul total de salarii brute care include "*stimulente si premii de orice fel care se platesc din fondul de salarii*", ceea ce nu se aplica spetei in cauza.

In baza argumentelor mai sus prezentate, societatea solicita anulara/desfiintarea Deciziei de impunere nr..X./24.11.2010, in ceea ce priveste baza impozabila stabilita suplimentar pentru calculul acestei contributii in suma de .X. lei precum si contributia de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati in suma de .X. lei si a majorarilor si penalitatiei de intarziere aferente in suma de .X. lei.

I. In ceea ce priveste contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator in suma de .X. lei lei si majorari/ penalitate de intarziere aferente in suma de .X. lei, societatea arata ca pentru perioada supusa inspectiei fiscale 01.01.2005 – 31.12.2009, organele de inspectie fiscala au constatat si stabilit ca societatea datoreaza contributie la fondul de somaj

angajator in suma de .X. lei, cu .X. lei mai mult fata de suma calculata si declarata de societate de .X. lei, diferenta ce reprezinta contributie la fondul de somaj calculata asupra premiilor asimilate veniturilor salariale si au stabilit majorari si penalitate de intarziere in suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei), in baza prevederilor art.26 alin.(1) din Legea nr.76/2002 si art.13 lit. g) din HG nr.174/2002.

Societatea prezinta in sustinerea contestatiei ca argument faptul ca art.26 alin.(1) din Legea nr.76/2001, stabileste obligatia angajatorului de a plati contributia la bugetul asigurarilor pentru somaj prin aplicarea cotei fie asupra fondului total de salarii brute realizate de persoanele asigurate, pana la data de 01.01.2008, fie la suma veniturilor care constituie baza de calcul a contributiei individuale de asigurari de somaj a sumelor acordate salariatilor. Asa cum rezulta din cele argumentate la punctul anterior, societatea considera ca nu are obligatia de a calcula si vira aceasta contributie si solicita anulara/desfiintarea Deciziei de impunere nr..X./24.11.2010 in ceea ce priveste baza impozabila stabilita suplimentar pentru calcularea contributiei in suma de .X. lei precum si contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator in suma de .X. lei si accesoriile aferente in suma de .X. lei.

J. In ceea ce priveste contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale in suma de .X. lei si majorari/penalitati de intarziere aferente in suma de .X. lei, societatea arata ca organele de inspectie fiscala au constatat si stabilit pentru perioada verificata o contributie la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale in suma de .X. lei cu .X. lei mai mult decat a calculat si declarat societatea - .X. lei, aceasta diferenta reprezentand contributia la fondul de garantarea a creantelor salariale calculata asupra premiilor asimilate salariilor, in baza prevederilor art.7 alin.(1) din Legea nr.200/2006 si art.1 alin.(2) lit.f) din HG nr.1850/2006, pentru aceasta diferenta calculand majorari si penalitate de intarziere in suma totala de .X. lei din care: .X. lei majorari de intarziere calculate pana la 31.10.2010 si .X. lei penalitate de intarziere de 15%.

Societatea considera eronate si lipsite de temei legal cele constatate si stabilite de organele de inspectie fiscala aducand drept argument faptul ca pana la data de 01.01.2008 Legea nr.200/2006 prevedea la art.7 alin.(1) obligatia angajatorului de a plati lunar contributia in cuantum de 0,25% aplicata asupra "fondului total de salarii brute realizate de salariati" iar art.1 lit.f) din HG nr.1850/2006, prevede ca fondul de salarii brute include "stimulentele si premiile de orice fel care se platesc din fondul de salarii", dupa aceasta data se prevede obligatia de calculare a contributiei asupra veniturilor

care constituie baza de calcul pentru contributia asigurarilor individuale pentru somaj.

Avand in vedere prevederile legale invocate societatea sustine ca pentru a determina includerea in fondul de salarii brute realizate lunar sumele acordate salariatilor trebuie sa fie platite din fondul de salarii, ori in cazul in speta sumele au fost acordate salariatilor cu titlu de participare la profit fiind platite din profitul net al societatii si considera ca organele de inspectie fiscala nu au temei legal pentru calcularea de sume suplimentare cu acest titlu.

Astfel, societatea solicita anulara/desfiintarea Deciziei de impunere nr..X./24.11.2010 in ceea ce priveste baza impozabila stabilita suplimentar pentru calcularea acestei contributii in suma de .X. lei precum si contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale in suma de .X. lei si majorarile si penalitatea de intarziere aferenta in suma de .X. lei.

K. In ceea ce priveste contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator in suma de .X. lei si majorari/penalitate de intarziere aferente in suma de .X. lei societatea arata ca organele de inspectie fiscala au constatat si stabilit pe perioada verificata contributie pentru asigurari de sanatate angajator in suma de .X. lei cu .X. lei mai mult decat a calculat si declarat societatea (.X. lei), diferenta de .X. lei reprezentand CASS angajator calculata asupra premiilor asimilate veniturilor salariale pentru anul 2005, in baza prevederilor art.52 din OUG nr.150/2002 coroborat cu prevederile Ordinului nr.74/2000 – Anexa 1 lit.A alin.(1), diferenta pentru care s-au calculat majorari si penalitate de intarziere in suma totala de .X. lei.

Societatea sustine ca organul de inspectie fiscala “*nu beneficiaza de temei legal*” pentru a o obliga la plata CASS angajator, intrucat art.52 alin.(2) din OUG nr.150/2002 prevede obligatia angajatorului de a plati contributia asupra fondului de salarii realizat.

De asemenea, societatea sustine ca Ordinului nr.74/2000 stabileste ce se intelege prin fond de salarii respectiv “*suma veniturilor in bani sau/si natura obtinute de o persoana fizica pentru munca prestata in baza unui contract de munca ...indiferent de perioada la care se refera*”, concluzionand ca sumele acordate salariatilor cu titlu de participare la profit nu se incadreaza in nici una din enumerarile avute in vedere de Ordinul 74/2000 cu atat mai putin in dispozitiile art.52 alin.(2) din OUG 150/2002. Pe cale de consecinta societatea considera ca organul fiscal “*nu beneficiaza de temei legal*” pentru calcularea acestei contributii.

Astfel, societatea solicita anulara/desfiintarea Deciziei de impunere nr..X./24.11.2010 in ceea ce priveste baza impozabila stabilita suplimentar in

suma de .X. lei precum si contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator in suma de .X. lei si majorarile si penalitatea de intarziere in suma totala de .X. lei.

Avand in vedere cele prezentate .X.SA solicita anulara/desfiintarea in totalitate a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./24.11.2010 si anulara/desfiintarea partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .X./24.11.2010 pentru suma de **.X. lei**, precum si a Raportului de inspectie fiscala nr..X./24.11.2010 încheiat de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr..X./24.11.2010 emisa in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr..X./24.11.2010 incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, s-au stabilit pe perioada verificata obligatii fiscale suplimentare in suma totala de .X. lei din care societatea contesta suma de **.X. lei compusa din:**

a) .X. lei obligatii fiscale principale din care:

- **.X. lei** – contributii angajator si contributii individuale la asigurarile sociale, contributie accidente de munca si boli profesionale, contributie angajatorului si contributia individuala la fondul de somaj, contributie asigurari de sanatate angajator, fond garantare pentru plata drepturilor salariale. Contributiile au fost calculate pentru fondul de premiere a salariatilor cu titlu de participare la profit in suma totala de **.X. lei**,

- **.X. lei** - impozit dividende persoane fizice

- **.X. lei** - impozit dividende persoane juridice

- **.X. lei** - impozit pe venitul persoanelor fizice nerezidente

b) .X. lei – accesorii aferente acestor obligatii fiscale principale.

Cu privire la contributiile in suma totala de .X. lei:

In perioada supusa inspectiei fiscale organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a constituit fond de premiere a salariatilor cu titlu de participare la profit in suma totala de .X. lei.

Organele de inspectie fiscala au reconsiderat premiile acordate salariatilor cu titlu de participare la profit ca premii de natura veniturilor asimilate salariilor, in baza art.178 alin.(4) devenit art.183 alin.(4) urmare a republicarii, si art.67 din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si art.21 IAS 19.

Drept urmare, s-au calculat urmatoarele obligatii fiscale suplimentare:

- .X. lei reprezentand contributie asigurari sociale datorata de angajator, in baza prevederilor art.24 alin.(1), art.24 alin.(1) si alin.(3) din Legea nr.19/2000, pct.19 din Ordinul 340/2001, pct.19 din Ordinul 1019/2007, coroborate cu prevederile art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

- .X. lei reprezentand contributie individuala de asigurari sociale datorata de asigurati, in baza prevederilor art.23 alin.(1) si (3) din Legea nr.19/2000, pct.19 din Ordinul 340/2001;

- .X. lei reprezentand contributie la fondul de accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator, in baza prevederilor art.101 alin.(1) din Legea nr.346/2002 cu modificarile si completarile ulterioare, art.2 lit.j), lit.k), pct.(v) din Ordinul 825/2006;

- .X. lei reprezentand contributie la bugetul asigurarilor pentru somaj datorata de angajator, in baza prevederilor art.26 alin.(1) din Legea nr.76/2002 cu modificarile si completarile ulterioare si art.13 lit.g) din HG nr.174/2002 cu modificarile si completarile ulterioare;

- .X. lei reprezentand contributie individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj datorata de asigurati, in baza prevederilor art.27 alin.(1) din Legea nr.76/2002 cu modificarile si completarile ulterioare si art.13 lit.g) din HG nr.174/2002 cu modificarile si completarile ulterioare;

- .X. lei reprezentand contributie la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale datorata de angajator, in baza prevederilor art.7 alin.(1) din Legea nr.200/2006 cu modificarile si completarile ulterioare si art.1 alin.(2) lit.f) din HG nr.1850/2006;

- .X. lei reprezentand contributie la fondul asigurarilor sociale de sanatate datorata de angajator, in baza prevederilor art.52 din OUG nr.150/2002, coroborat cu prevederile Ordinului nr.74/2000 - Anexa nr.1 lit.A alin.(1).

Pentru diferenta in suma totala de **.X. lei** stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala reprezentand obligatii datorate la bugetul asigurarilor sociale, s-au calculat majorari si penalitati de intarziere in valoare totala de **.X. lei** in baza prevederilor art.120, art.120 ^1 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Cu privire la suma de .X. lei reprezentand impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice romane si suma de .X. lei reprezentand impozit pe dividende distribuite persoanelor juridice romane:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a declarat impozitul pe veniturile din dividendele distribuite persoanelor fizice/juridice rezidente in suma de .X. lei cu termen de plata 25.12.2009 pentru dividendele distribuite si neplatite, fiind incalcate astfel prevederile art.81, art.84, art.111 alin.(4¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu prevederile art.36 alin.(3) si art.67 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, s-a constatat ca pentru impozitul datorat in suma de .X. lei societatea a intocmit initial Declaratia cod 100 in care sa in scris suma totala de .X. lei, ulterior intocmind o noua Declaratie cod 100 cu diferenta de .X. lei, declaratie care nu a fost preluata in evidenta fiscala, in conditiile in care pentru corectarea erorilor pentru impozitul pe profit declarat initial, avea obligatia intocmirii unei Declaratii rectificative cod 710, conform art.84 din Codul de procedura fiscala.

Intrucat societatea a inregistrat la data de 22.11.2010 viramente in plus la bugetul de stat in suma totala de .X. lei din care .X. lei in contul unic al bugetului de stat si .X. lei pentru obligatia fiscala "Impozit pe veniturile din dividende persoane juridice", in baza prevederilor art.12 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare si a Deciziei nr.3/2008, nu s-au calculat majorari si penalitati de intarziere pentru aceste diferente stabilite suplimentar de plata.

Cu privire la suma de .X. lei reprezentand impozit pe dividendele distribuite persoanelor fizice nerezidente:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru dividendele distribuite si neplatite persoanelor fizice nerezidente, societatea nu a declarat impozit in suma de .X. lei, cu termen de plata 25.12.2009 fiind incalcate astfel, prevederile art.81, art.84 si art.111 alin.(4¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, pct.78.1, pct.81.1, pct.81.2 din HG nr.1050/2004, coroborat cu prevederile art.116 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, s-a constatat ca pentru luna noiembrie 2009 societatea datora un impozit in suma de .X. lei pentru care a intocmit Declaratia cod 100 in care a in scris un impozit datorat in suma de X lei, ulterior intocmind o noua Declaratie cod 100 cu o diferenta de .X. lei, declaratie care nu a fost preluata in evidenta fiscala, intrucat pentru corectarea erorilor privind impozitul declarat initial societatea avea obligatia intocmirii unei Declaratii rectificative cod 710,

conform art.84 Cod de procedura fiscala, fiind incalcate prevederile art.81, art.84 si art.111 alin.(4¹) din Codul de procedura fiscala.

Cu privire la majorarile de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente pentru perioada 26.12.2007-31.10.2010:

Organele de inspectie fiscala au constatat impozit virat in plus prin retinerea din veniturile nerezidentilor in suma totala de **.X. lei** din care:

- suma de .X. lei reprezinta impozit retinut, declarat si virat in plus in luna august 2007 in cota de 16%, respectiv 15% iar in luna decembrie 2007, societatea stabileste ca impozitul datorat este cel in cota de 10% avand in vedere prevederile legale de aplicare a "cotei de impozitare mai favorabile". Diferenta inregistrata in plus in suma de .X. lei prin retinerea de la nerezidenti a fost regularizata de societate in relatia cu bugetul de stat prin diminuarea impozitului datorat pentru luna curenta declarat prin Declaratia cod 100 depusa in data de 20.12.2007;

- suma de .X. lei reprezinta impozit retinut, declarat si virat in luna septembrie 2007 in cota de 16%, respectiv 15%, ulterior societatea recalculeaza impozitul datorat aplicand cota de 10% avand in vedere prevederile legale de aplicare a "cotei de impozitare mai favorabile". Diferenta inregistrata in plus in suma de .X. lei a fost regularizata in relatia cu bugetul statului prin diminuarea impozitului datorat prin Declaratia 100 depusa in data de 21.12.2007;

- suma de .X. lei reprezinta impozit retinut, declarat si virat in luna august 2008, calculat in cota de 16% ulterior stabilind pe baza documentelor de rezidenta fiscala ca impozitul datorat este cel calculat prin aplicarea cotei de 10%, diferenta inregistrata in plus prin retinerea de la nerezidenti fiind inregistrata de societate in relatia cu bugetul statului prin intocmirea unei Declaratii rectificative cod 710 pentru Declaratia cod 100 depusa in data de 17.09.2008;

- suma de .X. lei reprezinta diferenta de impozit retinut, declarat si virat in lunile august si noiembrie 2008, calculat prin aplicarea cotei de 16%, ulterior stabilind pe baza documentelor de rezidenta fiscala ca impozitul datorat este cel calculat prin aplicarea cotei de 10%, respectiv 5%. Diferenta de impozit inregistrata in plus prin retinerea de la nerezidenti a fost regularizata in relatia cu bugetul statului prin diminuarea impozitului datorat in perioada urmatoare, respectiv prin Declaratiile cod 100 depuse in data de 24.11.2008 cu suma de .X. lei, in data de 23.12.2008 cu suma de X lei si in data de 23.12.2008 cu suma de .X. lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca prin regularizarile efectuate de societate pentru impozitul pe veniturile platite nerezidentilor in suma de .X. lei s-a diminuat in mod nejustificat impozitul datorat prin Declaratiile privind obligatiile de plata la bugetul de stat cod "100" dupa cum urmeaza:

- .X. lei din obligatia datorata pentru luna noiembrie 2007
- .X. lei din obligatia datorata pentru luna iulie 2008
- .X. lei din obligatia datorata pentru luna iulie 2008
- .X. lei din obligatia datorata pentru luna iulie 2008

fiind incalcate prevederile art.84 din OG nr.92/2003, pct.81.1. si pct.81.2. din HG nr.1050/2004, art.118 alin(1) al Titlului III din Legea nr.571/2003 coroborat cu prevederile pct.12 alin.(4), alin.(5) alin.(7) si alin.(7¹) din HG nr.44/2004.

S-a constatat de asemenea, ca diferenta de impozit in suma de .X. lei datorata de societate la 25.09.2009 a fost declarata prin Declaratia cod 100 din 29 decembrie 2009 prin diminuarea obligatiilor fiscale curente, societatea neintocmind declaratie rectificativa potrivit legii.

Astfel, pentru diferenta de .X. lei reprezentand impozit pe veniturile realizate in Romania de nerezidenti nedeclarata, reprezentand regularizarea efectuata de societate contrar prevederilor legale, precum si pentru impozitul in suma de .X. lei regularizat ulterior scadentei, organele de inspectie fiscala au calculat majorari si penalitate de intarziere in suma totala de X lei din care .X. lei majorari si .X. lei penalitate de intarziere.

Ca urmare a reincadrarii de catre organele de inspectie fiscala a sumei de .X. lei reprezentand fond de participare a salariatilor la profit in premii de natura salariala, cheltuiala constatata ca deductibila fiscal la calculul profitului impozabi potrivit art.19 alin.(1) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prin **Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr..X./24.11.2010** s-a diminuat impozitul pe profit datorat bugetului de stat cu suma de - .X. lei.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au recalculat impozitul pe veniturile din salarii, prin diminuarea bazei impozabile cu contributiile calculate pentru premiile acordate salariatilor din profit si au stabilit astfel, prin **Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr..X./24.11.2010** un impozit pe veniturile din salarii calculat, retinut si declarat in plus in suma de - .X. lei aferent unei baze impozabile in suma de .X. lei, in baza art.57 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In baza aceluiasi art.57 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare organele de inspectie fiscala au recalculat impozitul pe veniturile din salarii, prin diminuarea bazei impozabile cu contributiile calculate pentru premiile acordate salariatilor din profit in suma totala de **.X. lei** si au stabilit astfel, prin **Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr..X./24.11.2010** un impozit pe veniturile din salarii calculat, retinut si declarat in plus in suma de – **.X. lei**

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de societate si de organele de inspectie fiscala, se rețin următoarele:

Perioada verificata: 2005 – 2009.

1. In ceea ce priveste suma totala de .X. lei repartizata si acordata pe anii 2005-2009 de .X.SA salariatilor sai din profitul net realizat, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca in mod legal organele de inspectie fiscala au reincadrat sumele acordate salariatilor cu titlu de participare la profit in premii de natura veniturilor asimilate salariilor, in conditiile in care incepand cu exercitiul financiar al anului 2004 salariatii societatilor cu capital privat nu mai pot participa, potrivit legii, la distribuirea profitului.

In fapt, in perioada 2005 – 2009 .X.SA a repartizat si acordat salariatilor sai din profitul net realizat pe acesti ani cu titlu de participare a salariatilor la profit, suma totala de **.X. lei** din care suma de **.X. lei** pe perioada 2006 – 2009 si suma de **.X. lei** pe anul 2005.

Organele de inspectie fiscala au reconsiderat aceste sume acordate salariatilor cu titlu de participare la profit, incadrandu-le drept premii de natura veniturilor asimilate salariilor, acordand societatii drept de deducere la caculul profitului impozabil pentru suma de **.X. lei** aferenta perioadei 2006 – 2009, potrivit prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003, coroborat cu pct.12 din HG 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Cu privire la suma de **.X. lei** aferenta anului 2005 organele de inspectie fiscala nu au acordat contestatoarei drept de deducere la calculul profitului

impozabil pe anul 2005 intrucat aceasta suma a fost inregistrata in contul 1171.3 "Rezultatul reportat anul 2004".

Organele de inspectie fiscala au reconsiderat sumele acordate salariatilor cu titlu de participare la profit si le-au incadrat ca premii de natura veniturilor asimilate salariilor, in baza art.67 si art.178 alin.(4) devenit art.183 alin.(4) urmare a republicarii, din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art.21 din IAS 19.

Prin contestatia formulata .X.SA sustine ca profitul companiilor este proprietatea acestora, iar legiuitorul nu poate limita dreptul de dispozitie al acestora asupra destinatiei profitului propriu si ca orice alte categorii de persoane, altele decat actionarii au dreptul sa participe la profit in conditiile in care exista hotararea AGA.

In drept, la art.178 alin.(4) din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale, act normativ aplicabil atat societatilor comerciale cu capital de stat, cat si celor cu capital privat, in vigoare pe perioada 1990-2003 se prevedea faptul ca:

"Fondatorii, administratorii și personalul societății vor participa la beneficii, dacă aceasta este prevăzută în actul constitutiv ori, în lipsa unor asemenea prevederi, a fost aprobată de adunarea generală extraordinară."

Prevederile art.178 alin.(4) din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale au fost modificate si completate prin Legea nr.161/2003 privind unele măsuri pentru asigurarea transparenței în exercitarea demnităților publice, a funcțiilor publice și în mediul de afaceri, prevenirea și sancționarea corupției, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei **nr.279 din 21 aprilie 2003**, astfel:

"Fondatorii vor participa la profit, dacă acest lucru este prevăzut în actul constitutiv ori, în lipsa unor asemenea prevederi, a fost aprobat de adunarea generală extraordinară."

La art.67 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările si completările ulterioare, se prevede:

"Cota-parte din profit ce se plătește fiecărui asociat constituie dividend."

(2) Dividendele se plătesc asociaților proporțional cu cota de participare la capitalul social vărsat, dacă prin actul constitutiv nu se prevede altfel..."

Din textele de lege citate mai sus rezulta ca, doar asociatii pot primi cota-parte din profit, proportional cu cota de participare la capitalul social

varsat, vointa legiuitorului fiind de a exclude, incepand cu data de 21.04.2003, data publicarii in Monitorul Oficial al Romaniei a Legii nr.161/2003, posibilitatea ca salariatii societatilor comerciale sa participe la profit, cu exceptiile prevazute de lege.

Aceste exceptii sunt prevazute de legiuitor la art.1 alin.(1) din OG nr.64/2001 privind repartizarea profitului la societățile naționale, companiile naționale și societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, precum și la regiile autonome, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.769/2001, prin care s-a reglementat în mod special posibilitatea participării la profit pentru salariatii din societățile naționale, companiile naționale și societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, așa cum a fost modificat prin OG nr.61/2004 pentru modificarea alin.(1) al [art. 1](#) din Ordonanța Guvernului nr. 64/2001 privind repartizarea profitului la societățile naționale, companiile naționale și societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, precum și la regiile autonome:

*“(1) **Începând cu exercițiul financiar al anului 2004, la societățile naționale, companiile naționale și societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, precum și la regiile autonome, profitul contabil rămas după deducerea impozitului pe profit se repartizează pe următoarele destinații, dacă prin legi speciale nu se prevede altfel:***

a) rezerve legale;

b) alte rezerve reprezentând facilități fiscale prevăzute de lege;

c) acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți;

c¹) constituirea surselor proprii de finanțare pentru proiectele cofinanțate din împrumuturi externe, precum și pentru constituirea surselor necesare rambursării ratelor de capital, plății dobânzilor, comisioanelor și a altor costuri aferente acestor împrumuturi externe;

d) alte repartizări prevăzute de lege;

e) participarea salariaților la profit; societățile naționale, companiile naționale și societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, precum și regiile autonome care s-au angajat și au stabilit prin bugetele de venituri și cheltuieli obligația de participare la profit, ca urmare a serviciilor angajaților lor în relație cu acestea, pot acorda aceste drepturi în limita a 10% din profitul net, dar nu mai mult de nivelul unui salariu de bază mediu lunar realizat la nivelul agentului economic, în exercițiul financiar de referință;”

La art.21 *Beneficiile angajaților*, din Standartul Internațional de Contabilitate IAS 19 se prevede ca *“O obligație sub un plan de premiere și de împartire a profitului rezulta din serviciile angajatului și nu dintr-o tranzacție cu proprietarii întreprinderii. De aceea o întreprindere recunoaște costul planului de premiere și de împartire a profitului nu ca o distribuție, ci ca o cheltuială.”*

Astfel, se retine ca potrivit prevederilor legale citate mai sus in cazul societăților comerciale cu capital privat, **incepand cu anul 2004** numai fondatorii societăților comerciale pot participa la profit, *în lipsa temeiului legal care să le confere acest drept, salariatii societăților comerciale cu capital privat nu pot participa la distribuirea profitului societății, ci pot fi stimulați pentru obținerea de profit.*

In acelasi sens s-a pronunțat pentru speta in cauza si Directia Generala Juridica din ANAF prin adresa nr..X./02.09.2011 trasmisa ca raspuns la solicitarea Directiei Generale de Solutionare a Contestatiilor.

Prin adresa nr..X./2009 ce a avut la bază punctul de vedere exprimat cu privire la aceasta speta de către Ministerul Justitiei, prin adresa nr..X./2008, ambele aflate în copie la dosarul cauzei, Directia de Legislatie si Reglementări Contabile din cadrul Ministerului Finantelor Publice precizeaza faptul că, *„participarea salariatilor la profit nu reprezintă o repartizare din profitul societății comerciale, ci doar acordarea de premii supuse regimului curent de impozitare al veniturilor asimilate salariilor. E posibil, însă, ca prin acte de mecenat, actionarii să premieze salariatii în nume propriu, din dividendele încasate.”*

Prevederile legale invocate mai sus sunt aplicabile si in cazul participării salariatilor unei societăți de investitii financiare la distribuirea profitului, avand in vedere urmatoarele:

.X.SA este infiintata in baza Legii nr.133/1996, pentru transformarea Fondurilor Proprietatii Private in societati de investitii financiare, infiintate in baza Legii nr.58/1991, care la art.2 alin.(1) prevede ca:

“Societatile de investitii financiare .. functioneaza ca societati comerciale pe actiuni conform Legii 31/1990 avand urmatorul obiect de activitate: a) administrarea si gestionarea actiunilor la societatile comerciale pentru care s-au emis actiuni proprii corespunzator certificatelor de proprietate si cupoanelor nominative de privatizare ...b) gestionarea portofoliului de actiuni si efectuarea de investitii financiare in vederea maximizarii valorii propriilor actiuni.”

La art.3 din Legea privatizarii societăților comerciale nr.58/1991, adoptata in vederea realizarii transferului proprietatii de stat catre sectorul privat in conditiile asigurarii distribuirii echivalente a 30% din capitalul societăților comerciale catre cetatii romani indreptatiti, se prevede ca:

“Privatizarea societăților comerciale se realizeaza prin transferul cu titlu gratuit a unei parti din actiunile statuluiTransferul gratuit are loc pe calea distribuirii de certificate de proprietate. Certificatele de proprietate sunt actiuni

ale societăților comerciale de natura financiară deținute de Fondurile Proprietății Private”.

La art.6 din Legea privind piața de capital nr.297/2004, ce reglementează înființarea și funcționarea piețelor de instrumente financiare, cu instituțiile și organismele specifice acestora precum și a organismelor de plasament colectiv în scopul mobilizării disponibilităților financiare prin intermediul investițiilor în instrumente financiare, se prevede ca:

“Societățile de servicii de investiții financiare sunt persoane juridice, constituite sub forma societăților pe acțiuni ... conform Legii 31/1990..”

Astfel, se reține că .X.SA este o societate cu capital privat, deținut de .X. acționari din care .X. acționari persoane fizice române, conform situațiilor financiare la 31.12.2009, acționarii societății la data înființării provenind din cetățeni români beneficiari ai certificatelor de proprietate, urmare a Programului de privatizare în masă, derulat prin Agenția Națională de Privatizare, careia îi sunt aplicabile și prevederile Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Fată de prevederile legale mai sus enunțate și având în vedere că, prevederile art.183 alin.(4) din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare sunt de strictă interpretare și aplicare, se reține că, și în cazul societăților de investiții financiare **salariatii nu pot participa la distribuirea profitului societății, ci pot fi stimulați pentru obținerea de profit.**

Dacă s-ar interpreta altfel, s-ar încălca principiul de drept potrivit căruia *”acolo unde legea nu distinge, nici interpretul nu o poate face”*, -*„ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus”* - și s-ar adăuga la lege, ceea ce e inadmisibil.

Prin urmare nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei susținerea societății contestatoare potrivit careia OG nr.64/2001 este o reglementare specială în materia repartizării profitului, cu aplicare limitată doar la anumite categorii de companii și ca din expunerea de motive pentru aprobarea acesteia rezultă că scopul a fost de a exista un cadru legislativ coerent care să reglementeze repartizarea profitului la societățile naționale, companiile naționale societățile cu capital de stat sau majoritar de stat și ca această prevedere legală coroborată cu modificarea Legii 31/1990 nu poate fi interpretată în sensul că regula generală o constituie imposibilitatea participării salariaților la profit iar excepția o constituie cei prevăzuți la OG 64/2001, deoarece această interpretare duce la o discriminare nepermisă.

Societatea a invocat în susținerea cauzei reglementări din materia dreptului muncii, respectiv din Codul muncii, Contractul colectiv de muncă la nivel național pe anii 2007- 2010 și Contractul colectiv de muncă al

.X.sustinand ca prin Codul muncii se recunoaste salariatilor posibilitatea de a beneficia de toate drepturile ce decurg din lege si din contractul colectiv/individual de munca iar prin contractul colectiv de munca se prevad "*dispozitii imperative*" in sarcina .X.SA de a constitui doua fonduri distincte de stimulare a salariatilor sai, unul de premiere si altul de participare la profit, angajatorul avand obligatia legala de a acorda salariatilor toate aceste drepturi, contractul colectiv de munca fiind singurul act normativ care se refera la participarea salariatilor la profit. Aceste sustineri ale societatii nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei intrucat clauza din contractul colectiv de muncă încheiat fie la nivelul societății de investitii financiare, fie la nivel national, prin care salariatilor unei societăți comerciale cu capital privat li se repartizează cota parte din profit, nu poate produce efecte juridice si fiscale, având în vedere prevederile art.5 din Codul civil care stipuleaza că, „*nu se poate deroga prin convenție sau dispoziții particulare de la legile care interesează ordinea publică și bunele moravuri*”.

Mai mult, art 236 alin.(4) din Codul muncii precizeaza conditia ce trebuie indeplinita de contractele colective de munca si anume respectarea dispozitiilor legale: "*Contractele colective de munca incheiate cu respectarea dispozitiilor legale, constituie legea partilor.*"

Se retine faptul ca organele de inspectie fiscala nu au constatat si stabilit ca societatea contestatoare nu are dreptul de a-si stimula salariatii ci au reconsiderat si reincadrat sumele acordate salariatilor cu titlu de participare la profit in premii de natura veniturilor asimilate salariilor prin coroborarea prevederilor legale in materie fiscala cu cele in materia infiintarii si functionarii societatilor comerciale.

De asemenea, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei nici sustinerea societatii potrivit careia "*orice alte categorii de persoane altele decat actionarii au dreptul sa participe la profit in conditiile in care exista hotarare AGA*" intrucat si hotararile AGA cu privire la repartizarea profitului trebuie sa respecte cadrul legal reglementat de prevederile art.67 alin.(1) si alin.(2), art.183 alin.(4) din Legea 31/1990 privind societatile comerciale, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca obligatiile fata de salariati si contributiile aferente acestor prime au fost inregistrate in contabilitate in conformitate cu prevederile Ordinului 128/2005 privind unele reglementari aplicabile agentilor economici (pentru reflectarea in contabilitate a profitului repartizat pe destinatiile aprobate de OG.64/2001), care prevede ca in anul din care provin se constituie provizioane pentru riscuri si cheltuieli la nivelul sumelor brute, iar in anul urmator celui la care se refera situatiile

financiare pe seama cheltuielilor salariale, concomitent cu anularea provizionului pe venituri neimpozabile.

Ordinul 128/2005 recunoscut de societate prin utilizarea monografiei de reflectare in contabilitate a acestor premii, (dat in aplicarea OG 64/2001), precizeaza ca aceste premii se vor inregistra pe seama cheltuielile salariale, care potrivit Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal sunt deductibile fiscal, totusi .X.SA a aplicat principiul prudentei si a tratat aceste cheltuieli ca nedeductibile fiscal.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei nici sustinerea societatii potrivit careia modificarea legii pensiilor prin Legea nr.263/2010, reprezinta o recunoastere a posibilitatii societatilor private de a acorda salariatilor cota parte din profit pentru perioada supusa verificarii si numai incepand cu data de 01.01.2011 salariatii beneficiari ai OG 64/2001 sunt scutiti de la plata contributiilor, intrucat prin completarea adusa de Legea nr.263/2010 in sensul, *“Contributia de asigurari sociale nu se datoreaza pentru sumele reprezentand: c) Participarea salariatilor la profit potrivit OG 64/2004...”*, legiuitorul vine sa confirme caracterul limitativ al societatilor ce pot repartiza salariatilor sai cota parte din profitul net incepand cu 01.01.2004, respectiv *“societățile naționale, companiile naționale și societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, precum și regiile autonome care s-au angajat și au stabilit prin bugetele de venituri și cheltuieli obligația de participare la profit, ca urmare a serviciilor angajaților lor în relație cu acestea”*

Astfel, se retine ca pentru societatile comerciale cu capital privat, odata cu modificarea Legii nr.31/1990 prin Legea nr.161/2003 nu mai exista cadru legal privind repartizarea profitului catre salariatii sai, cu exceptia salariatilor societatilor mentionate in mod expres prin OG 64/2001, salariatii din societatile cu capital privat neavand dreptul de participare la profit, ci doar la premii supuse regimului curent de impozitare al veniturilor asimilate salariilor.

Avand in vedere cele prezentate se retine ca participarea salariatilor la profitul societății de investitii financiare constituie acordare de **premii**, sumele primite fiind de natura veniturilor asimilate salariilor, pentru care se datorează contributii la asigurarile sociale si fondurile speciale.

Se retine faptul ca organele de inspectie fiscala au reincadrat sumele acordate salariatilor din profit drept cheltuieli cu premiile asimilate salariilor, deductibile fiscal, si au diminuat profitul impozabil al societatii pe anii 2006 - 2009 cu suma de **.X. lei**, diminuand totodata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.X./24.11.2010, impozitul pe profit cu suma de **.X. lei**, in conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 si a pct.12 din HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

Cu privire la diferenta in suma de **.X. lei** (.X. lei - .X. lei) reprezentand premii acordate salariatilor in anul 2005, organele de inspectie fiscala nu au recunoscut aceasta suma ca element de cheltuiala, deductibila fiscal in conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 si a pct.12 din HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat premiile acordate pe acest an au fost reparizate din profitul net al anului 2004 fara a se regasi ca element de cheltuiala in anul 2005.

2.Referitor la contributiile la asigurarile sociale și fondurile speciale în sumă totală de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă .X.SA datorează bugetului general consolidat aceste sume stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr../24.11.2010, în condițiile în care sunt aferente sumelor acordate de societate salariatilor sai cu titlu de participare la profit si reincadrate de organele de inspectie fiscala drept prime de natura veniturilor asimilate salariilor, asa cum s-a retinut la cap.III pct.1 din prezenta decizie.

În fapt, așa cum s-a reținut la cap.III.pct.1 din prezenta decizie, .X.SA a constituit si a acordat salariatilor cu titlu de participare la profit, premii in suma totala de **.X. lei** din care in suma de **.X. lei** pe perioada **2006-2009** si in suma de **.X. lei** pe anul **2005**.

In baza art.67 si art.178 alin.(4) devenit art.183 alin.(4) urmare a republicarii, din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au reconsiderat aceste premii acordate cu titlu de participare la profit drept premii de natura veniturilor asimilate salariilor pentru care societatea datoreaza contributii la asigurarile sociale si fondurile speciale.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit pentru perioada **01.01.2005 – 31.12.2009** o baza de impunere suplimentara aferenta careia au calculat urmatoarele obligatii fiscale suplimentare:

- **.X. lei** - contributia de asigurari sociale datorata de angajator
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator
- **.X. lei** - contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinuta de la asigurati

- **.X. lei** - contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator.
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator
- **.X. lei** - contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator
- **.X. lei** - contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei individuale de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati
- **.X. lei** - contributie pentru asigurari de sanatate datorata de angajator
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate datorata de angajator
- **.X. lei** contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale.

Prin contestatia formulata .X.SA sustine ca sumele acordate salariatilor sunt *veritabile participari la profit* si prin urmare nu datoreaza contributii la asigurarile sociale si fondurile speciale.

În drept, potrivit art.55 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :

“ (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.

Bazele de calcul pentru contribuțiile sociale aferente veniturilor salariale sunt reglementate astfel:

pentru contribuția de asigurari sociale datorata de angajator si contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurați, baza de calcul este reglementată de art.23 alin.(1) lit.a) si art.24 alin.(1) lit.a) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

“ART. 23

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

a) **salariile individuale brute, realizate lunar, inclusiv sporurile și adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de muncă, în cazul asiguraților prevăzuți la [art. 5](#) alin. (1) pct. I, sau veniturile brute de natura drepturilor salariale realizate lunar de asigurații prevăzuți la [art. 5](#) alin. (1) pct. II;**

ART. 24

(1) Baza lunară de calcul, la care angajatorul datorează contribuția de asigurări sociale, o constituie **fondul total de salarii brute lunare realizate de asigurații prevăzuți la [art. 5](#) alin. (1) pct. I și II.**”,
pevederi modificate incepand cu 01.01.2008 astfel:

“ **ART. 23**

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

a) **venitul brut realizat lunar, în situația asiguraților prevăzuți la [art. 5](#) alin. (1) pct. I și II;**

[...]

ART. 24

(1) Baza lunară de calcul a contribuției de asigurări sociale datorate de către angajator o constituie **suma veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale conform [art. 23](#) alin. (1).**

- pentru contribuția angajatorului la fondul de șomaj, baza de calcul este reglementată de art.26 alin.(1) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare, care stipuleaza ca :

“ **Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la bugetul asigurărilor pentru șomaj, în cotă de 2,5%, aplicată asupra fondului total de salarii brute lunare realizate de persoanele asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevăzute la [art. 19.](#)**

pevederi modificate incepand cu data de 01.01.2008, astfel:

„**Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la bugetul asigurărilor pentru șomaj, a cărei cotă se aplică asupra sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj, conform [art. 27](#) alin. (1).**”

- pentru contribuția asiguraților la fondul de șomaj, baza de calcul este reglementată de art.27 din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(1) Angajatorii au obligația de a reține și de a vira lunar contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj, în cotă de 1%, aplicată asupra salariului de bază lunar brut, pentru asigurații prevăzuți la [art. 19](#) lit. a) - d) sau, după caz, pentru asigurații prevăzuți la [art. 19](#) lit. e), asupra veniturilor brute lunare realizate”

prevederi modificate începând cu 01.01.2008 astfel:

„(1) Angajatorii au obligația de a reține și de a vira lunar contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj, a cărei cotă se aplică asupra bazei lunare de calcul, reprezentată de venitul brut realizat lunar, în situația persoanelor asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevăzute la art. 19.”

În ceea ce privește cotele datorate, acestea sunt reglementate la art.29 din același act normativ, astfel:

„Cotele contribuțiilor prevăzute la art. 26 - 28 se stabilesc prin legea bugetului asigurărilor sociale de stat, în funcție de necesarul de resurse pentru acoperirea cheltuielilor bugetului asigurărilor pentru șomaj.”

Pentru anul 2008, acestea au fost stabilite prin art.17 din Legea nr.387/2007 Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2008, care prevede:

„(1) În baza art. 29 din Legea nr. 76/2002, cu modificările și completările ulterioare, și a art. 7 din Legea nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările ulterioare, pentru anul 2008 se stabilesc următoarele cote ale contribuțiilor:

a) contribuția datorată de angajatori la bugetul asigurărilor pentru șomaj conform art. 26 din Legea nr. 76/2002, cu modificările și completările ulterioare, este de 1% în perioada ianuarie - noiembrie și 0,5% începând cu luna decembrie;

b) contribuția individuală datorată la bugetul asigurărilor pentru șomaj conform art. 27 din Legea nr. 76/2002, cu modificările și completările ulterioare, este de 0,5%;[...]

(2) Cotele prevăzute la alin. (1) se aplică începând cu veniturile aferente lunii ianuarie 2008 și, respectiv, cu cele aferente lunii decembrie 2008.”

- pentru contribuția angajatorilor la bugetul asigurărilor sociale de sanatate, baza de calcul este reglementată de

- art.52 alin.(1) din OUG nr.150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(1) Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurații au obligația să calculeze și să vireze casei de asigurări o contribuție

de 7% datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă; acestea au obligația să anunțe casei de asigurări orice schimbare care are loc în nivelul veniturilor;

Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei ordonanțe de urgență, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de un angajator pentru plata drepturilor salariale sau de natură salarială.”

- art.258 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(1) Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurării au obligația să calculeze și să vireze la fond o contribuție de 7% asupra fondului de salarii, datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă.

(2) Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei legi, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de o persoană fizică și juridică pentru plata drepturilor salariale sau asimilate salariilor.”

modificat și completat începând cu 01.01.2007 astfel:

„ART. 258*)

(1) Persoanele juridice sau fizice care au calitatea de angajator au obligația să calculeze și să vireze la fond contribuția stabilită de lege datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă.

ART. 258¹

(1) Cotele de contribuții prevăzute la art. 257 și 258 se pot modifica prin legea bugetului de stat.

(2) Cota de contribuție prevăzută la art. 258 se stabilește pentru anul 2007 la 6%

(3) Cota prevăzută la alin. (2) se aplică începând cu drepturile salariale aferente lunii ianuarie 2007”.

pentru contribuția asiguraților la bugetul asigurărilor sociale de sănătate, baza de calcul este reglementată de:

- art.51 alin.(2) din OUG nr.150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

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

- art.257 alin.(2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

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

- pentru contribuția la fondul de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, baza de calcul este reglementată de art.101 din Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale cu modificările și completările ulterioare, care începând cu data de 01.01.2005, prevede:

„(1) *Baza lunară de calcul la care persoanele prevăzute la [art. 5 și 7](#) datorează contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale este reprezentată de fondul total de salarii brute lunare realizate.*

(2) *Cotele de contribuție datorate de angajatori în funcție de clasa de risc sunt stabilite de la 0,5% la 4%, aplicate asupra fondului total de salarii brute lunare realizate.*”

La art.2 lit.f) și lit.k pct.(v) din Ordinul comun al Ministerului Muncii, Solidarității Sociale și Familiei și al Ministerului Sănătății Publice nr. 450/825/2006 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 346/2002](#) privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare se prevede ca :

“În sensul prezentelor norme metodologice, următorii termeni se definesc astfel:

j) *fond total de salarii brute* - totalitatea sumelor utilizate de un angajator pentru plata drepturilor salariale sau de natură salarială;

k) *salariile individuale brute realizate lunar, inclusiv sporurile și adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de muncă:*

(v) *premiile anuale și cele din cursul anului sub diferite forme, altele decât cele reprezentând participarea salariaților la profit;*”

- pentru contribuția la fondul de garantare a creanțelor salariale, baza de calcul este reglementată de art.7 alin.(1) din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările și completările ulterioare, care începând cu data de 01.01.2007 stipulează:

“(1) *Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la Fondul de garantare, în cotă de 0,25%, aplicată asupra fondului total de salarii brute lunare realizate de salariați.*”

Față de cele de mai sus, se reține ca angajatorii au obligația de a calcula contribuțiile sociale aferente veniturilor de natură salarială prin aplicarea cotelor legale la valoarea fondului de salarii brute realizate lunar de salariați, iar angajații datorează contribuții sociale prin aplicarea cotelor legale asupra unei baze lunare de calcul constituită din salariile individuale brute, realizate lunar, inclusiv sporurile și adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de muncă, respectiv asupra veniturilor brute de natura drepturilor salariale realizate lunar de angajat/asigurat.

În ceea ce privește **diferența suplimentară reprezentând contribuția de asigurări sociale datorată de angajator**, se reține că societatea nu a inclus în baza de calcul a contribuției premiile anuale acordate salariaților pe considerentul că reprezintă "participare la profit" exceptate din baza de calcul potrivit art.26 din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare.

Asa cum s-a reținut și la CAP.III pct.1 din prezenta decizie OG nr.64/2001 privind repartizarea profitului *la societățile naționale, companiile naționale și societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, precum și la regiile autonome*, aprobată cu modificări prin Legea nr.769/2001, cu modificările și completările ulterioare, reglementează că, începând cu exercițiul financiar al anului 2004, până la 10% din profitul contabil rămas după deducerea impozitului pe profit se repartizează pentru participarea salariaților la profit.

Întrucât prin legea specială se prevede că, salariații societăților naționale, companiilor naționale și societăților comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, precum și ai regiilor autonome, pot participa la distribuția profitului societății și având în vedere prevederile art.26 alin.(1) lit.c) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora, contribuția de asigurări sociale nu se datorează, printre altele, asupra sumelor reprezentând participarea salariaților la profit, se reține că, **exceptia de la plata contribuției de asigurări sociale aferentă sumelor privind participarea salariaților la profit se aplică persoanelor juridice prevăzute în mod expres de OG nr.64/2001** privind repartizarea profitului la societățile naționale, companiile naționale și societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, precum și la regiile autonome, cu modificările și completările ulterioare.

Sustinerea societății potrivit căreia sumele acordate reprezintă "*veritabile participări ale salariaților la profit*", motiv pentru care sunt pe deplin incidente dispozițiile art.26 alin.(1) lit.c) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și

completările ulterioare, care statuează: *“contributia de asigurari sociale nu se datorează asupra sumelor reprezentând participarea salariatilor la profit”* nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât organele de inspecție fiscală au inclus în mod corect în baza de calcul a contribuției premiile anuale asimilate veniturilor salariilor, așa cum s-a reținut la CAP.III, pct.1 din prezenta decizie și au aplicat prevederile art.24 alin.(1) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.19 din Ordinul 340/2001 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că legiuitorul ar fi introdus încă din 2001, odată cu emiterea OG 64/2001 o astfel de condiționalitate dacă intenția ar fi fost să permită accesul la această facilitate doar a salariaților companiilor de stat, invocând în acest sens prevederile art.37 din Legea pensiilor nr.263/2010 care stipulează: *“Contributia de asigurari sociale nu se datorează asupra sumelor reprezentând: d) Participarea salariatilor la profit, potrivit OG.64/2001 privind repartizarea profitului la societatile nationale, companiile nationale si societatile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat”* concluzionând că numai de la această dată se aplică scutirea de la plata contribuțiilor și numai beneficiarilor OG 64/2001.

Aceste susțineri nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât societatea nu avea cadru legal pentru asemenea repartizare, iar modificarea adusă de legiuitor prin noua lege a pensiilor vine tocmai să evidențieze caracterul limitat al aplicării acestor reglementări, respectiv doar la societățile naționale, companiile naționale și societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, așa cum s-a reținut și la CAP.III pct.1 din prezenta decizie, excepția prevăzută de art.26 alin.(1) din Legea 19/2000 nefiind aplicabilă societății contestatoare.

Afirmatiile societății contestatoare potrivit cărora doar începând cu data intrării în vigoare a Ordinului nr.1019/2007 când, pct.19 din Ordinul 340/2001 se modifică în sensul că prin: *“venitul brut realizat lunar se înțelege totalitatea veniturilor în bani sau natură indiferent din fondurile din care acestea se achită”*, sumele reprezentând participarea salariatilor la profit ar putea fi incluse în baza de calcul a CAS și că dacă legiuitorul ar fi dorit extinderea sferei veniturilor supuse CAS ar fi utilizat nu expresia *“salarii individuale brute”* ci așa cum face din 2008 sintagma *“venituri brute”*, Ordinul nr.340/2001 neputând fi aplicat de organele de inspecție fiscală pentru perioada 2005-

2007 intrucat reprezinta o incalcare a normei constitutionale, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, avand in vedere urmatoarele:

- exceptia prevazuta de lege privind neimpozitarea participarii salariatilor la profit, respectiv OG nr.64/2001 nu a fost modificata de legiuitor pe parcursul perioadei verificate;

- art.146 lit.d) din Constitutia Romaniei statueaza ca numai Curtea Constitutionala hotaraste asupra exceptiilor de neconstitutionalitate, actele normative trebuind aplicate asa cum au fost emise pe perioada cat sunt in vigoare, drept pentru care se retine ca organele de inspectie fiscal au inclus corect in perioada 2005 -2007 in baza de impozitare a CAS a premiilor acordate salariatilor pe care le-a tratat drept venituri de natura salariala.

In ceea ce priveste sustinerile societatii cu privire la **diferenta suplimentara reprezentand CAS asigurati**, potrivit careia sumele acordate salariatilor sunt "veritabile participari la profit" motiv pentru care ii sunt incidente dispozitiile art.26 alin.(1) lit.c) din Legea 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, care stipuleaza ca pentru sumele reprezentand participarea salariatilor la profit nu se datoreaza aceasta contributie, si ca invocarea de catre organele de inspectie fiscala a dispozitiilor Ordinului nr.340/2001 constituie o incalcare a principiului legalitatii impozitelor, taxelor si contributiilor, consacrat la art 139 alin.(1) din Constitutia Romaniei, nu pot fi avute in vedere la solutionarea favorabila a cauzei avand in vedere cele retinute la cap.III pct.1 din prezenta decizie, spetei fiindu incidenta prevederile art.23 alin.(1) lit.a) din Legea 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, aplicate corect de organele de inspectie fiscala.

In ceea ce priveste **contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale** datorata de angajator se retine ca organele de inspectie fiscala au calculat o diferenta suplimentara datorata de societatea contestatoare ca urmare a reincadrarii premiilor considerate de societate ca participare la profit in premii asimilate veniturilor de natura salariala, drept pentru care includerea in baza de calcul a contributiei la acest fond este in conformitate cu prevederile art.101 alin.(1) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin urmare sustinerea contestatoarei ca sumele acordate salariatilor reprezinta participari la profit carora le sunt pe deplin incidente dispozitiilor art.101, alin.(4) lit.e) din Legea 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificarile si completarile ulterioare, care

dispune: *“contributia de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale nu se datoreaza asupra sumelor reprezentand: e) participarea salariatilor la profit”* nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei.

Societate invoca in sustinerea cauzei lipsa temeiului legal pentru perioada 12.11.2009 – 31.12.2009, aratand ca din 12 noiembrie 2009 Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificarile si completarile ulterioare, a fost republicata fara ca la art.101 din acest act normativ sa existe vreo referire la obligatia societatii de a calcula si achita aceasta contributie, drept pentru care considera ca au fost incalcate dispozitiile art.43 alin.(2) lit.f) din OG nr.92/2003 privind Cod de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare care instituie obligativitatea temeiului de drept al actului administrativ fiscal. Sustinerile contestatoarei sunt neintemeiate avand in vedere faptul ca potrivit anexei nr.27 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./24.11.2010, ultima suma stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala este in luna mai 2009, perioada 12.11.2009 – 31.12.2009 nefacand obiectul inspectiei fiscale, iar dupa republicarea Legii nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificarile si completarile ulterioare, prevederile art.101 referitoare la achitarea acestei obligatii se regasesc la art.85 din acelasi act normativ, republicat, organele de inspectie fiscala invocand in mod corect prevederile Legii nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificarile si completarile ulterioare, cu modificarile si completarile ulterioare.

In ceea ce priveste contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati se retine ca organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara reprezentand contributie la fondul de somaj ca urmare a includerii in baza de calcul a premiilor anuale reincadrate ca venituri asimilate salariilor tratate de contestatoare in mod eronat drept *“participarea la profit”*, in conformitate cu prevederile art.27 alin.(1) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare, care stipuleaza obligatia angajatorului de a retine si vira contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj si art.13 lit.g) din HG nr.174/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 76/2002](#) privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, care statueaza ca fondul de salarii lunare include *“stimulentele si premiile de orice fel care se platesc din fondul de salarii lunare”*.

Sustinerea societatii potrivit careia premiile sunt platite salariatilor din profit nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei avand in vedere

ca așa cum s-a mai arătat și anterior prin prezenta decizie societatea nu avea cadru legal de a repartiza salariilor cota parte din profitul net această repartizare fiind prevăzută ca o excepție de la regula generală instituită de art.178 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată și modificată prin Legea nr.161/2003, doar pentru contribuabilii nominalizați expres prin OG nr.64/2001, societățile cu capital privat neregăsindu-se printre aceștia.

Afirmatia societății potrivit căreia pentru perioada 18.02.2008 – 31.12.2009 lipsește temeiul legal, invocând în acest sens faptul că art.13 din HG 174/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 76/2002](#) privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă a fost abrogat prin HG 149/2008 pentru modificarea [Normelor metodologice](#) de aplicare a [Legii nr. 76/2002](#) privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, aprobate prin [Hotărârea Guvernului nr. 174/2002](#), este neîntemeiată întrucât același act normativ definește baza de calcul a contribuției la art.14, lit.f) astfel: *“sporurile, adaosurile și drepturile banesti, acordate potrivit legii ori contractelor colective sau individuale de muncă, sub forma de procent din elementele prevăzute la lit.a) – d) ori sume fixe indiferent dacă au caracter permanent sau nu”*.

In ceea ce privește contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator se reține ca pentru perioada 01.01.2005 – 31.12.2009, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară reprezentând contribuție la fondul de șomaj calculată asupra premiilor asimilate în mod corect veniturilor salariale, conform prevederilor art.26 alin.(1) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare și art.13 lit. g) din HG nr.174/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 76/2002](#) privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, având în vedere cele reținute la cap.III pct.1 din prezenta decizie precum și cele reținute cu privire la celelalte contribuții prezentate mai sus.

In ceea ce privește contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale se reține ca organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada verificată 01.01.2007 – 31.12.2009 o diferență de contribuții la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale prin majorarea bazei de calcul cu premiile anuale reîncadrate la venituri asimilate salariilor tratate eronat de societate drept distribuiri către salariați din profitul net, în conformitate cu prevederile art.7 alin.(1) din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor

salariale, cu modificările și completările ulterioare și art.1 alin.(2) lit.f) din HG nr.1850/2006 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 200/2006](#) privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, societatea neavând cadru legal de a repartiza profitul net pe aceasta destinație. Mai mult, se reține că în perioada 2006 – 2009 premiile au fost evidențiate de societate ca element de cheltuielă.

Se reține faptul că Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările și completările ulterioare, prevedea la art.7 alin.(1) obligația angajatorului de a plăti lunar contribuția în cuantum de 0,25% aplicată asupra *“fondului total de salarii brute realizate de salariați”* iar art.1 lit.f) din HG 1850/2006 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 200/2006](#) privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, prevede că fondul de salarii brute include *“stimulentele și premiile de orice fel care se plătesc din fondul de salarii”*. După intrarea în vigoare a OUG.91/2007 pentru modificarea și completarea unor acte normative din domeniul protecției sociale, art.7 din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările și completările ulterioare s-a modificat în sensul că se prevede obligația de calculare a contribuției asupra veniturilor care constituie baza de calcul pentru contribuția individuală de asigurări pentru somaj, așa cum s-a arătat și de societate în contestația formulată, susținerea societății potrivit căreia este lipsită de temei legal constatând organelor de inspecție fiscală fiind neintemeiată.

În ceea ce privește contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator se reține că organele de inspecție fiscală au calculat CASS - angajator asupra premiilor asimilate veniturilor salariale pentru anul 2005, în baza prevederilor art.52 din OUG nr.150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Ordinului nr.74/2000 pentru aprobarea Normelor privind modul de încasare a contribuțiilor la asigurările sociale de sănătate – Anexa 1 lit.A alin.(1).

Susținerea societății precum că organul de inspecție fiscală nu a avut temei legal la stabilirea diferenței suplimentare reprezentând CASS angajator, întrucât prevederile art.52 alin.(2) din OUG nr.150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate cu modificările și completările ulterioare precum și Ordinul CNAS nr.74/2000 pentru aprobarea Normelor privind modul de încasare a contribuțiilor la asigurările sociale de sănătate care definește fondul de salarii *“suma veniturilor în bani sau/si natura*

obținute de o persoană fizică pentru munca prestată în baza unui contract de muncă ...indiferent de perioada la care se referă” nu sunt aplicabile societății, este neîntemeiată întrucât societatea nu ia în considerare reîncadrarea făcută de organul de inspecție fiscală privind premiile anuale tratate de societate drept participări la profit ale salariaților, ca venituri asimilate salariilor. Sustinerea societății ar fi fost întemeiată numai în situația în care societatea ar fi avut cadru legal pentru repartizarea profitului net pe această destinație.

Așa cum s-a reținut și la cap.III pct.1, din prezenta decizie sumele acordate de societatea contestatoare salariaților săi pe perioada verificată reprezintă venituri de natură salarială pentru care se datorează contribuții la bugetul asigurărilor sociale și la fondurile speciale, motiv pentru care contestația formulată de societate, pentru suma de **.X. lei** reprezentând contribuții la bugetul asigurărilor sociale și fondurilor speciale, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată potrivit prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„ 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 ataca”.

În ceea ce privește majorările și penalitățile de întârziere aferente contribuțiilor la bugetul asigurărilor sociale și fondurilor speciale, se reține că acestea reprezintă măsuri accesorii în raport cu debitele stabilite.

Întrucât în sarcina contestatoarei au fost reținute ca datorate debitele în suma totală de **.X. lei** reprezentând contribuții la bugetele asigurărilor sociale și fondurilor speciale, societatea datorează și accesoriile în suma de **.X. lei** în baza principiului de drept *accessorium sequitur principale*, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capet de cerere.

3. Referitor la impozitul pe dividende distribuite persoanelor fizice și juridice române în suma totală de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit prin decizia de impunere această obligație fiscală suplimentară de plată în sarcina societății contestatoare ca

diferenta intre suma constituita si evidentiata in contabilitate cu acest titlu si cea declarata si evidentiata in fisa pe platitor.

In fapt, in urma verificarii evidentei contabile in corelatie cu evidenta fiscala, organul de inspectie fiscala a constatat ca in luna noiembrie 2009, pentru dividendele repartizate si neachitate, societatea nu a declarat la bugetul de stat un impozit pe dividende in suma totala de .X. lei din care .X. lei impozit dividende persoane fizice romane si .X. lei impozit dividende persoane juridice romane, contrar prevederilor art.81, art.84 si art 111 alin.(4¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin Raportul de inspectie fiscala s-a constatat faptul ca pentru impozitul datorat in luna noiembrie 2009 in suma de .X. lei, societatea a declarat prin Declaratia cod 100 suma de .X. lei, iar ulterior a intocmit o noua declaratie initiala pentru alte obligatii nedecarate pentru luna curenta in care a in scris si diferenta de .X. lei, reprezentand impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice si juridice romane, dar care nu a fost preluata in fisa pe platitor, societatea avand obligatia intocmirii unei declaratii rectificative cod 710 in conformitate cu prevederile art.84 din OG nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Intrucat societatea inregistra la data de 22.11.2010 viramente in plus la bugetul de stat in suma totala de .X. lei din care .X. lei in contul unic al bugetului de stat si .X. lei pentru obligatia fiscala impozit pe veniturile din dividende persoane juridice, organele de inspectie fiscala nu au calculat majorari de intarziere si penalitati de intarziere pentru diferenta stabilita la control intre evidenta contabila si evidenta fiscala.

Prin urmare s-a stabilit prin decizia de impunere contestata impozit pe dividende suplimentar de plata in suma de **.X. lei**.

Societatea sustine ca si-a indeplinit obligatia de declarare si plata a impozitului pe veniturile din dividende platite persoanelor fizice si juridice, intocmind Declaratia 100 privind aceste obligatii conform instructiunilor afisate in chenarul care apare in interfata programului MFP fiind transmisa electronic si preluata cu numar de identificare fara ca societatii sa ii parvina vreun mesaj de eroare sau respingere a declaratiei, iar suma inscrisa in declaratia mentionata a fost virata integral in data de 23.12.2009, obligatiile fiscale datorate de societate in perioada 01.01.2010 pana la zi fiind achitate integral.

In drept, pentru **impozitul pe dividende platite catre o persoana juridica romana** sunt aplicabile prevederile art.36 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

“(1) O persoană juridică română care plătește dividende către o persoană juridică română are obligația să rețină, să declare și să plătească impozitul pe dividende, reținut către bugetul de stat, astfel cum se prevede în prezentul articol.

(2) Impozitul pe dividende se stabilește prin aplicarea unei cote de impozit de 10% asupra dividendului brut plătit către o persoană juridică română.

(3) Impozitul pe dividende care trebuie reținut se declară și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se plătește dividendul. În cazul în care dividendele distribuite nu au fost plătite până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende aferent se plătește până la data de 31 decembrie a anului respectiv.[...]

(5) Cota de impozit pe dividende prevăzută la alin.(2) se aplică și asupra sumelor distribuite fondurilor deschise de investiții.”

Pentru impozitul pe dividende platite catre o persoana fizica romana sunt aplicabile prevederile art.63 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

“(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. **Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 31 decembrie a anului respectiv.”**

Cu privire la obligatia declarativa a platitorilor de venituri cu retinere la sursa, in cazul in speta, impozitul pe dividende platite catre o persoana fizica romana, sunt aplicabile prevederile art.93 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare care stipuleaza:

“(1) Plătitorii de venituri, cu regim de reținere la sursă a impozitelor, sunt obligați să calculeze, să rețină, să vireze și să declare impozitul reținut la sursă, până la termenul de virare a acestuia inclusiv, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.

(2) Plătitorii de venituri, cu regim de reținere la sursă a impozitelor, au obligația să depună o declarație privind calcularea și reținerea impozitului

pentru fiecare beneficiar de venit, la organul fiscal competent, până la data de 30 iunie a anului fiscal curent pentru anul expirat.”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus se retine ca persoana juridică română care plătește dividende către o persoana fizica sau juridică română are obligația să rețină, să declare și să plătească impozitul pe dividende, reținut către bugetul de stat prin aplicarea unei cote de impozit stabilita de lege asupra dividendului brut plătit, sa declare si sa plateasca acest impozit până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se plătește dividendul. În cazul în care dividendele distribuite nu au fost plătite până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende aferent se plătește până la data de 31 decembrie a anului respectiv.

Potrivit art.94 alin.(1) din Odonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) *Inspekția 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, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.*”

Totodată, conform alin.(2) al aceluiași articol, inspekția fiscală are următoarele atribuții:

„a) *constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

b) *analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;*

c) *sanționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.*”,

iar potrivit alin.(3):

„(3) *Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekție fiscală va proceda la:*

a) *examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;*

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea **corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;**

f) **stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;**

[...]", coroborat cu prevederile pct.91.4 din Hotărârea nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„91.4. Stabilirea bazei de impunere, precum și a diferențelor de impozite, taxe și contribuții, în activitatea de inspecție fiscală, se face pe baza evidențelor contabile, fiscale sau a oricăror alte evidențe relevante pentru impunere ori folosindu-se metode de estimare în conformitate cu prevederile art. 65 din Codul de procedură fiscală.”

Conform art.109 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(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.[...]”

In Anexa 2 “ INSTRUCȚIUNI de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" a OPANAF nr.972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" se prevede ca:

a) **"Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de**

organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată, precum și pentru comunicarea modului de soluționare cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care se stabilesc diferențe față de suma solicitată la rambursare.

b) Se va completa la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și/sau accesorii aferente acestora, înscrise în "Raportul de inspecție fiscală", întocmit la finalizarea acesteia.

c) În cazul în care nu se constată diferențe de impozite, taxe sau contribuții suplimentare, precum și accesorii aferente acestora, nu se va întocmi "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală".

La pct.6 din Anexa 3 la OPANAF nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" se prevede ca Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală,

“ Se utilizează: la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată de către organul fiscal cu atribuții de inspecție fiscală, pe baza Raportului de inspecție fiscală.”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus se retine ca **inspecția fiscală** are ca obiect printre altele și verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile

Organul de inspecție fiscală, în cadrul acestei acțiuni, trebuie să procedeze la examinarea documentelor din dosarul fiscal al contribuabilului, verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului, stabilirea corectă a bazei de impunere și a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale, care se face pe baza evidențelor contabile, fiscale sau a oricăror alte evidențe relevante pentru impunere.

Rezultatul inspecției fiscale și constatările organelor de inspecție fiscală vor fi consemnate prin întocmirea unui **raport scris**, care, la finalizarea inspecției fiscale, va sta la baza **emiterii**, după caz, a deciziei de impunere, pentru obligațiile fiscale suplimentare de plată, a deciziei de nemodificare a

bazei de impunere sau a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Decizia de impunere cuprinde și diferențele în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale în baza celor constatate și consemnate prin raportul de inspecție fiscală.

La art.81, art.84 și art 111 alin.(4¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează ca:

“ART.81

Obligația de a depune declarații fiscale

(1) Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal, la termenele stabilite de acesta.

(2) În cazul în care Codul fiscal nu prevede, Ministerul Economiei și Finanțelor va stabili termenul de depunere a declarației fiscale.

(3) Obligația de a depune declarația fiscală se menține și în cazurile în care:

a) a fost efectuată plata obligației fiscale;

b) obligația fiscală respectivă este scutită la plată, conform reglementărilor legale;

c) organul fiscal a stabilit din oficiu baza de impunere și obligația fiscală;

d) pentru obligația fiscală nu rezultă, în perioada de raportare, sume de plată, dar există obligația declarativă, conform legii.

[...]

ART.84

Corectarea declarațiilor fiscale

Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabil, din proprie inițiativă.

[...]

ART.111

(4¹) Pentru creanțele fiscale stabilite pe baza declarațiilor fiscale cărora li se aplică prevederile art. 114 alin. (2¹) și care au termenul de plată diferit de data de 25, acesta se înlocuiește cu data de 25 a lunii prevăzute de actul normativ care le reglementează.”

Din Raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată se reține că organele de inspecție fiscală au efectuat punctajul între impozitul pe dividende reținut, înregistrat în evidența contabilă și virat cu impozitul declarat de contribuabil și au constatat că pentru anul

2009 pentru dividendele distribuite si neachitate societatea avea obligatia declararii si virarii unui impozit pe dividende in suma totala de .X. lei.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca pentru luna noiembrie 2009 societatea a declarat prin Declaratia cod 100 suma de .X. lei, iar ulterior a intocmit o noua declaratie pentru aceasi luna, pentru alte obligatii nedeclarate pentru luna respectiva in care a in scris si diferenta de .X. lei reprezentand impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice si juridice romane, declaratie care nu a fost preluata in fisa pe platitor.

Ca urmare a celor constatate, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./24.11.2010 organele de inspectie fiscal au stabilit in sarcina societatii contestatoare ca obligatie suplimentara datorata bugetului de stat diferenta in suma de .X. lei, din care .X. lei impozit dividende persoane fizice romane si .X. lei impozit dividende persoane juridice romane intrucat societatea nu a declarat acest impozit aferent dividendelor distribuite si neplatite cu termen de plata 25.12.2009, conform prevederilor art.81, art.84 si art 111 alin.(4¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere faptul ca decizia de impunere cuprinde și diferențele în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale, se retin ca intemeiate cele stabilite de organele de inspectie fisacala cu privire la diferenta de impozit pe dividendele distribuite, retinut si evidentiat in contabilitatea societatii contestatoare dar nedeclarat si neinregistrat ca obligatie fiscala a societatii in fisa pe platitor, intrucat societatea din eroare a depus doua Declaratii 100 aferente obligatiilor fiscale pe luna noiembrie 2009.

Pentru diferenta de .X. lei, din care .X. lei impozit dividende persoane fizice romane si .X. lei impozit dividende persoane juridice romane societatea avea obligatia intocmirii unei declaratii rectificative cod 710 formular aprobat prin Ordinul 600/2004, in conformitate cu prevederile art.84 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Se retine ca intrucat contestatoarea avea efectuate la data de 22.11.2010 viramente in plus la bugetul de stat in contul unic, in suma de X lei, aferent debitului in suma de .X. lei stabilit prin decizia de impunere ca obligatie fiscala suplimentara de plata, cu titlu de impozit pe veniturile din dividende, nu au fost calculate majorari si penalitati de intarziere.

Sustinerea societatii contestatoare ca abordarea organului de inspectie fiscala este nelegala si ca in mod nejustificat suma a fost stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de

plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./24.11.2010, deoarece societatea a indeplinit obligatia de declarare si virare a sumelor reprezentand impozitul pe dividende persoane fizice si juridice, respectiv a intocmit Declaratia 100 conform instructiunilor afisate in chenarul care apare in interfata programului MFP fiind transmisa electronic si preluata cu numar de identificare fara ca societatii sa ii parvina vreun mesaj de eroare sau respingere a declaratiei iar suma inscrisa in declaratia mentionata a fost virata integral in data de 23.12.2009, obligatiile fiscale datorate de societate in perioada 01.01.2010 pana la zi fiind achitate integral, astfel ca suma de .X. lei stabilita suplimentar de plata prin decizia de impunere contestata este nedatorata nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat:

Stabilirea acestei sume ca diferenta suplimentara prin decizia de impunere are ca efect corectarea evidentei fiscale corespunzator viramentului in plus pentru care societatea nu a declarat corect debitul aferent, prin incalcarea prevederilor art.81, art.84 si art.111 alin.(4¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Asa cum s-a retinut si mai sus, pentru corectarea erorilor de declarare societatea avea obligatia intocmirii unei declaratii rectificative cod 710 formular aprobat prin Ordinul 600/2004, potrivit prevederilor art.84 din OG nr.571/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu prevederile pct.81.1 din Normele de aplicare a Codului de procedura fiscala care precizeaza ca *“Declaratiile fiscale pot fi corectate de contribuabili, din proprie initiativa, ori de cate ori constata erori in declaratia initiala prin depunerea unei declaratii rectificative la organul fiscal competent”*.

Potrivit prevederilor art.82 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, contestatoarea avea obligatia de a completa declaratiile fiscale inscriind corect, complet si cu buna credinta informatiile prevazute in formular, corespunzator situatiei fiscale.

Avand in vedere cele retinute si prevederile legale invocate, in ceea ce priveste impozitul pe veniturile din dividende in suma de .X. lei se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii, in temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit carora :

”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 ataca contestatia va fi respinsa ca neintemeiata.”

4. Referitor la impozitul pe veniturile din dividende obtinute din Romania de persoane fizice nerezidente in suma de .X. lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit prin decizia de impunere aceasta obligatie fiscala suplimentara de plata in sarcina societatii contestatoare ca diferenta intre suma constituita si evidentiata in contabilitate cu acest titlu si cea declarata si evidentiata in fisa pe platitor.

In fapt, .X.SA a declarat prin Declaratia initala cod 100 pentru impozitul pe veniturile din dividende obtinute din Romania de persoane fizice nerezidente datorat pentru luna decembrie 2009 un impozit de **22 lei** fata de impozitul corect datorat de .X. lei, rezultand o diferenta nedecarata in suma de **.X. lei**.

Ulterior societatea a intocmit o alta Declaratie cod 100 in care inscrie si diferenta de **.X. lei**, declaratie ce nu a fost preluata in evidenta fiscala.

In urma efectuarii punctajului efectuat intre impozitul retinut, inregistrat in evidenta contabila si virat cu impozitul pe dividende declarat de contestatoare, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru dividendele cu termen de plata 25.12.2009, societatea nu a declarat la bugetul de stat un impozit pe veniturile din dividende realizate de persoane fizice nerezidente in suma totala de **.X. lei**, sistemul informatic nerecunoscand decat o singura declaratie initiala pentru fiecare obligatie fiscala declarata, incalcand astfel dispozitiile art.81, art.84 si art.111 alin.(4¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Urmare celor constatate organele de inspectie fiscala au stabilit prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./24.11.2010 un impozit suplimentar ca datorat bugetului de stat pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti persoane fizice in suma de **.X. lei**.

Societatea sustine ca Declaratia initala cod 100 pentru impozitul pe dividende persoane fizice nerezidente datorat pentru luna decembrie 2009, a fost intocmita corect in conformitate cu instructiunile afisate in chenarul care apare pe interfata programului MFP, a fost transmisa electronic fiind preluata in sistemul cu numar de identificare fara s-a apara un mesaj de eroare sau

respingere a declaratiei iar suma inscrisa in aceasta declaratie a fost integral virata in data de 23.12.2009 indeplinind astfel toate diligentele pentru indeplinire la termen a obligatiilor de declarare si plata prevazute de legislatia in vigoare.

In drept, potrivit art.116 alin.(1) si alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

“(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se varsă la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.

[...]

(5) Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului și se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține și se varsă, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, valabil în ziua reținerii impozitului pentru nerezidenți. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, **impozitul pe dividende se declară și se plătește până la data de 31 decembrie a anului respectiv.”**

Potrivit art.94 alin.(1) din Odonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Inspekția 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, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.”

Totodată, conform alin.(2) al aceluiași articol, inspekția fiscală are următoarele atribuții:

„a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) *sanționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.*”,

iar potrivit alin.(3):

„(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;

[...]”, coroborat cu prevederile pct.91.4 din Hotărârea nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„91.4. Stabilirea bazei de impunere, precum și a diferențelor de impozite, taxe și contribuții, în activitatea de inspecție fiscală, se face pe baza evidențelor contabile, fiscale sau a oricăror alte evidențe relevante pentru impunere ori folosindu-se metode de estimare în conformitate cu prevederile art. 65 din Codul de procedură fiscală.”

Conform art.109 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere factual 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.[...]"

In Anexa 2 "INSTRUCȚIUNI de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" a OPANAF nr.972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" se prevede ca:

a) **"Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată, precum și pentru comunicarea modului de soluționare cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care se stabilesc diferențe față de suma solicitată la rambursare.**

b) Se va completa la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și/sau accesorii aferente acestora, înscrise în "Raportul de inspecție fiscală", întocmit la finalizarea acesteia.

c) În cazul în care nu se constată diferențe de impozite, taxe sau contribuții suplimentare, precum și accesorii aferente acestora, nu se va întocmi "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală".

La pct.6 din Anexa 3 la OPANAF nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" se prevede ca Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală,

" Se utilizează: la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată de către organul fiscal cu atribuții de inspecție fiscală, pe baza Raportului de inspecție fiscală."

Potrivit prevederilor legale citate mai sus se retine ca **inspecția fiscală** are ca obiect printre altele și verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile

Organul de inspecție fiscală, în cadrul acestei acțiuni, trebuie să procedeze la examinarea documentelor din dosarul fiscal al contribuabilului, verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului, stabilirea corectă a bazei de impunere și

a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale, care se face pe baza evidențelor contabile, fiscale sau a oricăror alte evidențe relevante pentru impunere.

Rezultatul inspecției fiscale și constatările organelor de inspecție fiscală vor fi consemnate prin întocmirea unui **raport scris**, care, la finalizarea inspecției fiscale, va sta la baza **emiterii**, după caz, a deciziei de impunere, pentru obligațiile fiscale suplimentare de plată, a deciziei de nemodificare a bazei de impunere sau a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Decizia de impunere cuprinde și diferențele în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale în baza celor constatate și consemnate prin raportul de inspecție fiscală.

La art.81, art.84 și art 111 alin.(4¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează ca:

“ART.81

Obligația de a depune declarații fiscale

(1) Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal, la termenele stabilite de acesta.

(2) În cazul în care Codul fiscal nu prevede, Ministerul Economiei și Finanțelor va stabili termenul de depunere a declarației fiscale.

(3) Obligația de a depune declarația fiscală se menține și în cazurile în care:

a) a fost efectuată plata obligației fiscale;

b) obligația fiscală respectivă este scutită la plată, conform reglementărilor legale;

c) organul fiscal a stabilit din oficiu baza de impunere și obligația fiscală;

d) pentru obligația fiscală nu rezultă, în perioada de raportare, sume de plată, dar există obligația declarativă, conform legii.

[...]

ART.84

Corectarea declarațiilor fiscale

Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabil, din proprie inițiativă.

[...]

ART.111

(4¹) Pentru creanțele fiscale stabilite pe baza declarațiilor fiscale cărora li se aplică prevederile [art. 114](#) alin. (2¹) și care au termenul de plată diferit de data de 25, acesta se înlocuiește cu data de 25 a lunii prevăzute de actul normativ care le reglementează.”

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca societatea a declarat prin Declaratia initiala cod 100 pentru impozitul pe dividende persoane fizice nerezidente datorat pentru luna decembrie 2009 un impozit de X lei fata de impozitul corect datorat de .X. lei, rezultand o diferenta nedeclarata in suma de .X. lei.

Ulterior societatea intocmeste o alta Declaratie cod 100 in care inscrie si diferenta de .X. lei, declaratie ce nu a fost preluata in evidenta fiscala, deoarece sistemul informatic nu recunoaste decat o singura declaratie initiala pentru fiecare obligatie fiscala declarata.

Se retine ca potrivit prevederilor art.84 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, citat mai sus, eroarea de declarare trebuia corectata de societate prin depunerea unei declaratii rectificative.

Cu privire la sustinerea societatii potrivit careia declaratia a fost transmisa prin sistemul electronic fiind preluata cu numar de inregistrare fara sa apara mesaj de eroare sau respingere a declaratiei, din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca declaratia depusa ulterior de societate cuprindea si alte obligatii fiscale pentru luna curenta nedeclarate initial, drept pentru care aceasta a fost preluata in sistem cu numar de inregistrare.

Sutinerea societatii ca a indeplinit toate diligentele pentru declararea si achitarea sumei de .X. lei, aceasta fiind pusa la dispozitia bugetului de stat ca urmare a platii facute in baza declaratiei 100, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei deoarece prin „punerea la dispozitia bugetului” a unei sume in sensul achitarii in contul unic fara declararea debitului nu absolve societatea de obligatia declararii impozitului potrivit prevederilor art.81 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, sustinerea societatii potrivit careia neconcordanta intre evidenta contabila si cea fiscala nu poate fi imputata societatii si ca organul fiscal care gestioneaza fisa pe platitor este raspunzator de aceasta situatie deoarece nu a procedat la inchiderea sumei cu declaratia depusa, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat aceasta diferenta nu s-a operat in fisa pe platitor ca urmare a nerespectarii de catre societate a prevederilor OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare in ceea ce priveste obligatiile declarative,

respectiv de intocmire a unei declaratii rectificative cod 710 pentru corectarea erorilor.

Astfel, se retine ca nefondata solicitarea societatii de anulare/desfiintare a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de insapectia fiscala nr..X./24.11.2010 pentru suma stabilita suplimentar de plata in cuantum de .X. lei cu titlu de impozit pe veniturile din dividende obtinute din Romania de nerezidenti persoane fizice, intrucat tocmai prin operarea acestei sume suplimentare conform deciziei de impunere in evidenta fiscala, organele fiscale care gestioneaza fisa pe platitor pot proceda la inchiderea sumei virate in plus cu impozitul pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti, datorat si nedeclarat de societate pentru luna decembrie 2009.

Avand in vedere cele retinute si prevederile legale invocate, in ceea ce priveste impozitul pe veniturile din dividende obtinute din Romania de persoane fizice nerezidente in suma de .X. lei se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii, in temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit carora :

”Contestația poate fi respinsă ca:

a) neintemeiată, 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 ataca contestatia va fi respinsa ca neintemeiata.”

5. Referitor la majorarile de intarziere in suma de .X. lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit accesorii aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor in suma totale de .X. lei, nedeclarat si nevirat corect pe luna curenta ca urmare a regularizarilor efectuate de societatea contestatoare prin incalcarea prevederilor legale in vigoare referitoare la corectarea erorilor privind declararea si virarea impozitelor, prin diminuarea diferentiei de impozit declarat si virat suplimentar in lunile anterioare.

In fapt, societatea a retinut, declarat si virat in plus in luna august 2007 impozit pe veniturile nerezidentilor in cota de 16%, respectiv 15% in suma de .X. lei in luna august 2007 si in suma de .X. lei in luna septembrie 2007 iar in luna decembrie 2007, societatea stabileste ca impozitul datorat este cel in

cota de 10% avand in vedere prevederile legale de aplicare a “cotei de impozitare mai favorabile”. Diferentele inregistrate in plus in suma de **.X. lei si in suma de .X. lei** prin retinerea de la nerezidenti au fost regularizate de societate in relatia cu bugetul de stat prin diminuarea impozitului datorat pentru luna pentru care a depus Declaratia cod 100 in data de 20.12.2007 si in data de 21.12.2007 .

In anul 2008 societatea a retinut, declarat si virat in plus impozit pe veniturile nerezidentilor in suma de **.X. lei** in luna august si in suma de **.X. lei** in lunile august si noiembrie, calculat in cota de 16% ulterior stabilind pe baza documentelor de rezidenta fiscala ca impozitul datorat este cel calculat prin aplicarea cotei de 10%, diferenta inregistrata in plus prin retinerea de la nerezidenti fiind inregistrata de societate in relatia cu bugetul statului prin intocmirea unei Declaratii rectificative cod 710 pentru Declaratia cod 100 depusa in data de 17.09.2008 si prin Declaratiile cod 100 depuse in data de 24.11.2008 cu suma de .X. lei, in data de 23.12.2008 cu suma de 550 lei si in data de 23.12.2008 cu suma de .X. lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca prin regularizarile efectuate potrivit Declaratiilor privind obligatiile de plata la bugetul de stat cod “100”, societate nu a declarat si nu a virat un impozit pe veniturile nerezidentilor in suma de **.X. lei** fiind incalcate prevederile art.81, art.84, din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu art.118 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.78.1 si a pct.12 alin.(3) – alin.(7¹) din HG nr.44/2004.

Pentru diferenta in suma de **.X. lei** regularizata eronat de societate, organele de inspectie fiscala au calculat majorari si penalitati de intarziere in suma **.X. lei**.

Prin contestatia formulata .X.SA sustine ca a virat la bugetul de stat o suma superioara cuantumului impozitului pe veniturile nerezidentilor, suma care a reprezentat o plata nedatorata efectuata independent de veniturile nerezidentilor si ca a procedat la diminuarea obligatiilor proprii de plata datorate bugetului de stat in conformitate cu prevederile Codului de procedura fiscala.

In drept, potrivit art.119 alin.(1), art.120 si art.120 ¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare,

“ART. 120

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.[...]

ART. 120

Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează dobânzi pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia inclusiv[...].

ART. 120^{1*}

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale”

Potrivit art.118 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

(1) În înțelesul [art. 116](#), dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplică asupra aceluși venit, potrivit alin. (2). În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență. În cazul în care certificatul de rezidență fiscală nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și se face regularizarea

impozitului în cadrul termenului legal de prescripție, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.

Potrivit pct.12 alin.(5), alin.(7) și alin.(7¹) din HG nr. 44/2004 - Partea I pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal

“(5) Pentru restituirea impozitului reținut în plus din veniturile plătite de un rezident român persoanelor nerezidente, acestea depun o cerere de restituire a impozitului plătit în plus la plătitorul de venit rezident român, care va fi verificată de organul fiscal teritorial al Ministerului Finanțelor Publice în a cărui rază teritorială se află sediul sau domiciliul plătitorului de venit rezident român.

[...]

(7) Pe baza verificării efectuate de organul fiscal teritorial al Ministerului Finanțelor Publice privind venitul pentru care s-a reținut un impozit în plus față de prevederile convenției, restituirea impozitului către persoana nerezidentă se va face prin intermediul rezidentului român plătitor al venitului.

(7¹) Restituirea impozitului plătit în plus față de sarcina fiscală rezultată din aplicarea prevederilor convențiilor de evitare a dublei impuneri, coroborat cu legislația internă, după caz, se efectuează independent de situația obligațiilor fiscale ale contribuabilului rezident român, plătitor al venitului către nerezident, obligat potrivit legii să facă stopajul la sursă.”

Potrivit prevederilor legele citate mai sus pentru restituirea impozitului reținut în plus din veniturile plătite de un rezident român persoanelor nerezidente, acestea trebuie să depună o cerere de restituire a impozitului plătit în plus la plătitorul de venit rezident român, care va fi verificată de organul fiscal teritorial în a cărui rază teritorială se află sediul sau domiciliul plătitorului de venit rezident român iar pe baza verificării efectuate privind venitul pentru care s-a reținut un impozit în plus față de prevederile convenției, restituirea impozitului către persoana nerezidentă se va face prin intermediul rezidentului român plătitor al venitului.

Restituirea impozitului plătit în plus față de sarcina fiscală rezultată din aplicarea prevederilor convențiilor de evitare a dublei impuneri, coroborat cu

legislația internă, după caz, se efectuează independent de situația obligațiilor fiscale ale contribuabilului rezident român, plătitor al venitului către nerezident, obligat potrivit legii să facă stopajul la sursă.

La art.81 și art.84 din OG nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează ca:

ART.81

Obligația de a depune declarații fiscale

(1) *Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal, la termenele stabilite de acesta.*

(2) *În cazul în care Codul fiscal nu prevede, Ministerul Economiei și Finanțelor va stabili termenul de depunere a declarației fiscale.*

(3) *Obligația de a depune declarația fiscală se menține și în cazurile în care:*

a) a fost efectuată plata obligației fiscale;

b) obligația fiscală respectivă este scutită la plată, conform reglementărilor legale;

c) organul fiscal a stabilit din oficiu baza de impunere și obligația fiscală;

d) pentru obligația fiscală nu rezultă, în perioada de raportare, sume de plată, dar există obligația declarativă, conform legii.

[...]

ART.84

Corectarea declarațiilor fiscale

Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabil, din proprie inițiativă.”

La pct.81 1. și 81.2. din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin HG nr.1050/2004 se prevede ca :

“81.1. Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabili, din proprie inițiativă, ori de câte ori constată erori în declarația inițială, prin depunerea unei declarații rectificative la organul fiscal competent.

*81.2. Declarația rectificativă se întocmește pe același model de formular ca și cel care se corectează, situație în care se va înscrie "X" în căsuța prevăzută în acest scop, **cu excepția** situației prevăzute la pct. 81.3, precum și a **impozitelor care se stabilesc de plătitori prin autoimpunere sau reținere la sursă, pentru care se completează un formular distinct. Declarația rectificativă va fi completată înscriindu-se toate datele și informațiile prevăzute de formular, inclusiv cele care nu diferă față de declarația inițială.”***

Potrivit prevederilor legale citate mai sus se retine ca, prin exceptie, pentru impozitele care se stabilesc de platitori prin retinere la sursa se completeaza un formular distinct, respectiv Declaratia cod 710 reglementata de OMFP nr.600/2004 modificat prin OMFP nr.1521/2005 si nu prin Declaratia cod 100, care nu prezinta optiune de corectare pentru acest impozit.

Se retine ca baza de impozitare in suma de **.X. lei** avuta in vedere de organele de inspectie fiscala la calculul majorarilor si penalitatilor de intarziere reprezinta impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti datorat de societate pentru perioada curenta diminuat urmare regularizarilor efectuate de aceasta prin diminuarea nejustificata a impozitului datorat in luna curenta, cu impozitul aferent regularizarilor efectuate de societate ca urmare aplicarii dispozitiilor mai favorabile din conventiile de evitare a dublei impuneri si a prezentarii certificatelor de rezidenta fiscala, incalcand astfel prevederile art.84 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.81.1 si 81.2 din HG nr.1050/2004, prevederile art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct.12 alin.(4), - alin.(7¹) din Normele de aplicare a Codului fiscal care stipuleaza procedura de restituire a impozitului retinut in plus de la nerezidenti in astfel de situatii, prin intermediul rezidentului roman dar pe baza verificarii efectuate de organul fiscal teritorial.

Sustinerea societatii ca a virat la bugetul de stat o suma superioara cuantumului impozitului pe veniturile nerezidentilor, suma care a reprezentat o plata nedatorata efectuata independent de veniturile nerezidentilor si ca a procedat la diminuarea obligatiilor proprii de plata datorate bugetului de stat in conformitate cu prevederile Codului de procedura fiscala, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat din nota explicativa data de reprezentantul legal al societatii, anexata in copie la dosarul cauzei, rezulta ca regularizarea efectuata reprezinta impozit pe veniturile nerezidentilor virat in plus prin retinere de la nerezidenti si nicidecum "..o plata in plus efectuata de subscrisa independent de veniturile nerezidentilor" iar prin modalitatea de declarare a acestei obligatii fiscale dupa regularizarile efectuate de societate nu mai reflecta situatia corecta a sumelor declarate si achitate acestea fiind influentate cu impozitul retinut in plus de la nerezidenti si care trebuie sa faca obiectul restituirii acestuia prin intermediul rezidentilor dupa parcurgerea procedurii de restituire prevazuta de legislatia in vigoare.

Sustinerea societatii ca depunerea unei cereri pentru restituirea impozitului retinut in plus de la nerezidenti este facultativa, si ca poate efectua regularizari prin declaratiile initiale, nu poate fi retinuta in solutionarea

favorabila a cauzei intrucat demonstreaza necunoasterea si nerespectarea prevederilor legale.

Avand in vedere cele retinute si prevederile legale invocate, in ceea ce priveste accesoriile in suma de **.X. lei** aferente impozitul pe veniturile nerezidentilor obtinute din Romania se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii, in temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit carora :

”Contestația poate fi respinsă ca:

a) neintemeiată, 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 ataca contestatia va fi respinsa ca neintemeiata.”

6. Cu privire la capetele de cerere privind impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor, pct.3 si pct.4 din contestatie, privind solicitarea SC .X.SA ca in cazul in care contestatia va fi admisa pentru capetele de cerere de la punctul 1 sa se anuleze in parte Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./24.11.2010 si in totalitate Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./24.11.2010, prin care organele de inspectie fiscala urmare recalcularii impozitul pe veniturile din salarii cu contributiile calculate pentru premiile acordate salariatilor din profit au stabilit un impozit declarat in plus pe veniturile din salarii si asimilate salariilor in suma de – **.X. lei** si in suma de - **.X. lei**, avand in vedere cele retinute prin prezenta decizie la cap.III pct.1 si pct.2 si faptul ca urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia societatii formulata de .X.SA impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala **nr..X./24.11.2010** in ceea ce priveste contributiile la bugetul asigurarilor sociale si fondurile speciale aferente fondului de premiere privind participarea salariatilor la profit, pe cale de consecinta, se va respinge ca neintemeiata si contestatia societatii privind impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariatilor stabilit de organele de inspectie fiscala ca declarat in plus, in suma de - **.X. lei** aferent unei baze impozabile stabilite suplimentar in cuantum de **.X. lei** si in suma de - **.X. lei** aferent unei baze impozabile stabilite suplimentar in cuantum de **.X. lei**.

7. Referitor la capatul de cerere privind cheltuielile in suma de .X. lei reprezentand fond de premiere constituit din profitul net al anului 2004 si in suma de .X. lei reprezentand contributi de asigurari sociale, de asigurari de sanatate, asigurari pentru somaj, asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale si contributi la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale datorate de angajator, pct.2 si pct.5 din contestatie, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta cu privire la influenta acestor cheltuieli la stabilirea profitului impozabil si a impozitului pe profit aferent perioadei 2005-2009.

In fapt prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..**X./24.11.2010** emisa in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr..**X./24.11.2010** organele de inspectie fiscala au diminuat obligatia de plata catre bugetul de stat a .X.SA in ceea ce priveste impozitul pe profit, cu suma de - **.X. lei**, ca urmare a diminuarii profitului impozabil cu suma de .X. lei pe anii 2006 - 2009 reincadrata de organele de inspectie fiscala din fond de participare a salariatilor la profit drept premii de natura salariala si considerata drept cheltuiala deductibila la calculul profitului impozabil pe acesti ani.

Prin aceeaasi decizie de impunere organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina .X.SA pe perioada **2005-2009** obligatii fiscale suplimentare in quantum total de **.X. lei**, dupa cum urmeaza:

- **.X. lei** - contributia de asigurari sociale datorata de angajator;
- **.X. lei** - contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator;
- **.X. lei** - contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator;
- **.X. lei** - contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator
- **.X. lei** - contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale.

In baza celor retinute la cap.III pct.1 si pct.2 din prezenta decizie urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata, societatea contestatoare avand obligatia de a vira la bugetul general consolidat suma totala de **.X. lei** reprezentand contributi datorate de angajator.

Prin contestatia formulata societatea solicita diminuarea an de an pe perioada 2005-2009 a bazei impozabile de calcul a impozitului pe profit si implicit diminuarea impozitului pe profit datorat bugetului de stat prin considerarea sumei totale de **.X. lei** drept cheltuiala deductibila la calculul

profitului impozabil, in situatia in care se va respinge contestatia cu privire la aceste contributii datorate de angajator.

Cu privire la suma de **.X. lei** se retine ca a fost reincadrata de organele de inspectie fiscala din fond de participare a salariatilor la profit, drept premii de natura veniturilor salariale acordate salariatilor pe anul 2005, a constituit baza de calcul pentru contributiile datorate de angajator si angajati la asigurarile sociale si fondurile speciale pe acest an asa cum s-a retinut prin prezenta deciziei si cu privire la plata carora contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata, dar nu a fost considerata de organele de inspectie fiscala drept cheltuiala deductibila la recalcularea profitului impozabil pe anul 2005, asa cum acestea au procedat pe anii 2006-2009 cu sumele acordate salariatilor pe acesti ani si reincadrate din fond de participare a salariatilor la profit, drept premii de natura veniturilor salariale in cuantum total de **.X. lei (.X. -X.)**.

Prin contestatia formulata societatea solicita ca in situatia in care se va respinge contestatia societatii cu privire la reincadrarea efectuata de organele de inspectie fiscala a sumei .X. lei, din fond de participare a salariatilor la profit in premii de natura veniturilor salariale sa se ia in considerare cu titlu de cheltuiala deductibila pentru anul 2005 si aceasta suma.

In drept, potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Potrivit art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.[...]

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

[...]

b) cheltuielile efectuate, potrivit legii, pentru protecția muncii și cheltuielile efectuate pentru prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale;

c) cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurarea de accidente de muncă și boli profesionale, potrivit legii, și cheltuielile cu primele de asigurare pentru asigurarea de riscuri profesionale;”

Potrivit prevederilor legale invocate mai sus se retine ca profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, la stabilirea profitului impozabil luandu-se în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și cheltuielile efectuate, potrivit legii, pentru protecția muncii și cheltuielile efectuate pentru prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale, cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurarea de accidente de muncă și boli profesionale.

Din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta cu claritate daca organele de inspectie fiscala au diminuat sau nu baza impozabila de calcul a impozitului pe profit pe perioada verificata cu suma de **.X. lei** reprezentand contributi la bugetul asigurarilor sociale si fondurile speciale stabilite ca obligatii fiscale suplimentare de plata in sarcina .X.SA si care potrivit prevederilor legale invocate reprezinta cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil si a impozitului pe profit.

Se retine ca din suma totala de **.X. lei** reprezentand premii acordate salariatiilor pe anii 2005-2009 din profitul net, organele de inspectie fiscala au recunoscut ca element de cheltuiala, deductibila fiscala in conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile pct.12 din HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, premiile acordate salariatiilor in suma de **.X. lei** mai putin suma de **.X. lei acordata pe anul 2005** pe considerentul ca premiile acordate pe acest an au fost reparitizate din profitul net al anului 2004 fara a se regasi ca element de cheltuiala in anul 2005.

Se retine ca organele de inspectie fiscala trebuiau sa ia in considerare cu titlu de cheltuiala deductibila si suma de **.X. lei**, cu consecinta diminuarii corespunzatoare a impozitului pe profit pe perioada verificata, in conditiile in care s-a reconsiderat si incadrat aceasta suma drept premii de natura veniturilor salariale si reprezinta o cheltuiala aferenta veniturilor impozabile ale societatii, intrucat aceasta nu mai are posibilitatea depunerii unei declaratii rectificative pe perioada verificata in vederea reglementarii situatiei sale fiscale in ceea ce priveste impozitul pe profit, iar potrivit prevederilor pct. 13 din HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare: *“Veniturile sau cheltuielile inregistrate eronat sau omise se corecteaza prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale careia ii apartin”,.*

Avand in vedere cele retinute si prevederile legale invocate se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003

privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza: “ **Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare**” coroborate cu prevederile pct.11.6 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, “**Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente**”, si se va desfiinta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..**X./24.11.2010** pentru impozitul pe profit in suma de (- **.X. lei**) pentru a se recalcula acest impozit pe anii 2005-2009 avand in vedere cele retinute, prevederile legale in vigoare precum si sustinerile societatii.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, precum si in baza prevederilor legale invocate si in temeiul art.216 alin.(1) si alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.11.1 si pct. pct.11.6 din OPANAF nr.2.137/31.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiata a contestației formulată de .X.SA pentru suma de .X. lei, stabilită suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr..X./2010**, reprezentând:**

- **.X. lei** - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice
- **.X. lei** - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute in Romania de persoane juridice nerezidente (din care **.X. lei** cu titlu de dobanzi de intarziere si **.X. lei** cu titlu de penalitate de intarziere 15%)

- **.X. lei** - impozit pe veniturile din dividende obtinute din Romania de persoane fizice nerezidente
- **.X. lei** - contributia de asigurari sociale datorata de angajator
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator
- **.X. lei** - contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinuta de la asigurati
- **.X. lei** - contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator.
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator
- **.X. lei** - contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator
- **.X. lei** - contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei individuale de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati
- **.X. lei** - contributie pentru asigurari de sanatate datorata de angajator
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate datorata de angajator
- **.X. lei** - contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale.

2. Respingerea ca neintemeiata a contestației formulate de .X.SA impotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr..X./2010 si nr..X./2010 in ceea ce priveste anularea impozitului pe veniturile din salarii si asimilate salariilor in suma de - **.X. lei** si in suma de - **.X. lei**.

3. Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./24.11.2010 pentru impozitul pe profit in suma de - **.X. lei** urmând ca organele de inspectie fiscala sa recalculeze acest impozit aferent anilor 2005 – 2009 avand in vedere cele retinute prin prezenta decizie, prevederile legale in vigoare, precum si sustinerile contestatoarei.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X., in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL

X