

**Decizia nr. 9418 din 31.03.2016**  
privind soluționarea contestației formulate de către  
S.C. X S.R.L. din loc. .x., jud. x,  
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X /2015

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov - Serviciul Soluționare Contestații a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice prin adresa nr. 84455/11.08.2015, asupra contestației formulate de S.C. x S.R.L., cu sediul în x, CUI: x, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. x/2015.

Având în vedere prevederile art. 352 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare începând cu data de 01.01.2016, potrivit cărora „(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare”, prezenta contestație va fi soluționată în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatarii la acțiune.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita- Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice, și privește **suma totală de x lei**, reprezentând:

- x lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- x lei dobânzi aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- x lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- x lei contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- x lei dobânzi aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- x lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- x lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- x lei dobânzi aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- x lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- x lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- x lei dobânzi aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- x lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- x lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- x lei dobânzi aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- x lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;

- x lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- x lei dobanzi aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- x lei penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- x lei contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- x lei dobanzi aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- x lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- x lei contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- x lei dobanzi aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- x lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- x lei contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- x lei dobanzi aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- x lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- x lei impozit pe veniturile din salarii;
- x lei dobanzi aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- x lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii.

Contestatia a fost depusa în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de comunicarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x în data de x, prin remiterea sub semnatura a actului administrativ fiscal, existentă în copie la dosarul contestației și înregistrarea contestației la AJFP Harghita în data de x, conform stampilei acestei instituții.

Constatand că în speta sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art.206 art. 207 alin.(1) și art. 209 alin. (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestatii 2, este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de SC x SRL.

I. SC x SRL, prin contestația depusă la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita înregistrată sub nr. x, solicită admiterea contestației și desființarea deciziei de impunere nr. x pentru următoarele motive:

Petenta susține că inspectorii fiscali au considerat în mod eronat că o parte din diurna reprezintă sume acordate pentru servicii de încărcare și descărcare a bunurilor transportate, fiind venituri asimilate salariilor.

Contestatoarea invocă prevederile art.57 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare respectiv punctul 68 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare ale Legii nr.571/2003, precizând faptul că organele de control nu au ținut cont de modificările și completările aduse de OG nr.8/2013 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale.

Petenta sustine ca incepand cu data de 1.02.2013 in baza art.55, alin.4, lit.g) „indemnizatiile si orice alte sume de aceeași natura, primite de salariați, pe perioada delegării și detasării în alta localitate, în țara și în strainatate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din institutiile publice, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare”, nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile în sensul impozitului pe venit.

Contestatoarea precizează faptul că este considerată venit asimilat salariului, indemnizația primită de angajați pe perioada delegării și detasării în alta localitate, în țara și în strainatate, în interesul serviciului, precum și orice alte sume de aceeași natura, numai pentru partea care depășește de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre de Guvern pentru personalul din institutiile publice, valabil și la stabilirea contribuțiilor sociale individuale obligatorii.

Petenta susține că norma juridică cu privire la aplicarea prevederilor HG nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în strainatate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, nu este una imperativă ci are numai caracter de recomandare, conform art.17, alin(1).

Totodată precizează faptul că Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal reglementează numai modalitatea de calcul a limitei până la care indemnizația acordată salariaților nu generează venit impozabil prin raportare la nivelul diurnelor stabilit pentru fiecare țară, potrivit HG nr.518/1995.

La finalul contestației se precizează faptul că sumele reconsiderate de către organele de control nu reprezintă de fapt contravaloarea prestațiilor de încărcare sau descărcare, șoferii neefectuând aceste operațiuni, ci numai au supravegheat aceste operațiuni din punctul de vedere al securității mijlocului de transport al materialelor transportate în lipsa unui delegat însoțitor, iar sumele primite de salariați pe perioada delegării în alta localitate, în țară și în strainatate în interesul serviciului, nu depășesc limita de 2,5 ori nivelul legal, stabilită prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din institutiile publice.

II. Prin Decizia de impunere nr. x privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice, organele de inspectie fiscală din cadrul A.J.F.P. Harghita - Activitatea de Inspectie Fiscală au stabilit în sarcina unității obligații fiscale suplimentare cu titlu de impozit pe veniturile din salarii, contribuții sociale și accesorii aferente acestor obligații, în suma totală de x lei.

Din Raportul de inspectie fiscală nr. x care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.x, rezulta următoarele:

Perioada verificată: x-y

În urma controlului inspectorii fiscali au constatat că salariații cu funcția de conducători auto sunt angajați cu salariu de bază minim pe țară, aceștia beneficiind de diurna în timpul deplasărilor interne și internaționale.

Ca urmare a verificării extraselor de cont privind cheltuielile de deplasare în transport intern și internaționale, organele de inspectie fiscală au constatat că în perioada supusă verificării au fost acordate conducătorilor auto sume pentru servicii de încărcare și descărcare a bunurilor transportate, aceste sume au fost incluse în diurna și nu au fost impozitate.

Inspectorii fiscali au stabilit că sumele acordate salariaților pentru munca prestată reprezintă venituri nete de natură salarială realizate de angajații societății, fiind calculate asupra acestor sume impozit pe veniturile din salarii, precum și contribuțiile aferente acestor drepturi salariale.

Astfel, organele de control au constatat că în perioada x, societatea a acordat conducătorilor auto sume pentru serviciile de încărcare - descărcare incluse în diurna externă, în valoare totală de x Euro, echivalentul a x lei (x lei în anul 2012 + x lei în anul 2013 + x lei în anul

2014) - situația acestora este prezentată în Anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală –, fiind incalcate prevederile art.57 din Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.68 lit a) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG 44/2004, în vigoare pe perioada verificată.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma totală de x lei reprezintă venituri nete de natură salarială realizate de angajații societății, procedându-se la reîntregirea fondului de salarii brut al S.C. x S.R.L., pentru perioada ianuarie 2014 – decembrie 2014, cu suma totală de x lei, fiind calculate asupra acestor sume impozit pe veniturile din salarii, precum și contribuțiile aferente acestor drepturi salariale (contribuțiile la asigurările sociale, contribuțiile la asigurările de sănătate, contribuțiile la fondul de șomaj, contribuția pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuția la fondul de garantare a creanțelor salariale, contribuția pentru concedii și indemnizații).

Astfel, organul fiscal a recalculat impozitul pe veniturile din salarii, aplicând cota de 16% asupra sumei constatate venit suplimentar din salarii, rezultând o obligație suplimentară de plată cu titlu de impozit pe veniturile din salarii în cuantum de x lei (x lei x 16%).

Pentru neplata la termen a impozitului pe veniturile din salarii stabilit suplimentar, în suma de mai sus, au fost calculate *dobanzi în suma de x lei și penalități de întârziere în suma de x lei*, în temeiul art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, inspectorii fiscali au recalculat și contribuțiile sociale aferente drepturilor de natură salarială, după cum urmează:

- *contribuția de asigurări sociale datorată de angajator*, prin aplicarea cotei de 20,8% (până la data de 30.09.2014), respectiv 15,8% (începând cu data de 01.10.2014) asupra bazei de calcul stabilită suplimentar în cuantum de x lei, rezultând o contribuție de asigurări sociale datorată de angajator, stabilită suplimentar, în suma de x lei, în baza prevederilor art.296<sup>3</sup> alin. (1) lit. e) și art.296<sup>5</sup> alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Pentru neplata în termen a acestei contribuții, la control au fost calculate în sarcina unității *dobanzi în suma de x lei și penalități de întârziere în suma de x lei*, în temeiul art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

- *contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați*, prin aplicarea cotei de 10,5% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar, în cuantum de x lei, rezultând o contribuție de asigurări sociale de stat stabilită suplimentar în suma de x lei, în baza prevederilor art.296<sup>3</sup> alin. (1) lit. e) și art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Pentru neplata la termen a acestei contribuții la control au fost calculate în sarcina unității *dobanzi în sumă de x lei și penalități de întârziere în suma de x lei*, în temeiul art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

- *contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator*, prin aplicarea cotei de 0,24% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar, în cuantum de x lei, rezultând o contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator în suma de x lei, în baza prevederilor art.296<sup>3</sup> alin. (1) lit. e) și art.296<sup>5</sup> alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Pentru neplata la termen a acestei contribuții la control au fost calculate în sarcina unității *dobanzi în suma de x lei și penalități de întârziere în suma de x lei*, în temeiul art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

- *contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator*, prin aplicarea cotei de 0,5% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar, în cuantum de x lei, rezultând o contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, stabilită suplimentar, în suma de x lei, în

baza prevederilor art.296<sup>3</sup> alin. (1) lit. e) si art.296<sup>5</sup> alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Pentru neplata la termen a acestei contributii, la control au fost calculate în sarcina unității dobanzi in suma de x lei si penalitati de intarziere in suma de x lei, in temeiul art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare;

- *contributia individuala pentru somaj retinuta de la asigurati*, prin aplicarea cotei de 0,5% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar, in cuantum de x lei, rezultand o contributie individuală de asigurari pentru somaj reținută de la asigurați, stabilită suplimentar, in suma de x lei, in baza prevederilor art.296<sup>3</sup> alin. (1) lit. e) si art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Pentru neplata la termen a acestei contributii, la control au fost calculate în sarcina unității dobanzi in suma de x lei si penalitati de intarziere in suma de x lei, in temeiul art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare;

- *contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale*, prin aplicarea cotei de 0,25% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar, în cuantum de x lei, rezultand o contributie a angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, stabilită suplimentar, in suma de x lei, in baza prevederilor art.296<sup>3</sup> alin.(1) lit. e) si art.296<sup>5</sup> alin. (4) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Pentru neplata la termen a acestei contributii, la control au fost calculate în sarcina unității dobanzi in suma de x lei si penalitati de intarziere in suma de x lei, in temeiul art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare;

- *contribuția pentru asigurari de sanatate datorată de angajator*, prin aplicarea cotei de 5,2% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar, în cuantum de x lei, rezultand o contributie pentru asigurari de sanatate datorată de angajator, stabilită suplimentar, in suma de x lei, in baza prevederilor art.296<sup>3</sup>, alin 1, lit. e) si art.296<sup>5</sup> alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Pentru neplata la termen a acestei contributii, la control au fost calculate în sarcina unității dobanzi in suma de x lei si penalitati de intarziere in suma de x lei, in temeiul art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare;

- *contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati*, prin aplicarea cotei de 5,5% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar, in cuantum de x lei, rezultand o contributie pentru asigurari de sanatate reținută de la asigurati, stabilită suplimentar, in suma de x lei, in baza prevederilor art.296<sup>3</sup> alin.(1) lit. e) si art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Pentru neplata la termen a acestei contributii, la control au fost calculate în sarcina unității dobanzi in suma de x lei si penalitati de intarziere in suma de x lei, in temeiul art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare;

- *contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice* , prin aplicarea cotei 0,85% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar, in valoare de x lei, rezultand o contributie pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice, stabilită suplimentar, in suma de x lei, in baza prevederilor art.296<sup>3</sup> alin.(1) lit. e) si art.296<sup>5</sup> alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Pentru neplata la termen a acestei contributii, la control au fost calculate în sarcina unității dobanzi in suma de x lei si penalitati de intarziere in suma de x lei, in temeiul art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de contestatara și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusa verificării, se rețin următoarele:

**1. Referitor la suma totală de x lei, reprezentând:**

- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de x lei;
  - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de x lei;
  - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de x lei;
  - contribuția individuală de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de x lei;
  - contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator in suma totala de x lei
  - contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurați in suma totala de x lei
  - contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale in suma de x lei
  - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de x lei;
  - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de x lei;
  - contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de x lei,
- cauza supusa solutionarii D.G.R.F.P Brasov - Serviciul solutionare contestatii 2 este de a se pronunța dacă sumele plătite angajaților pentru serviciile de incarcare-descarcare a bunurilor transportate reprezintă avantaje de natură salarială ce trebuiau impozitate ca atare și dacă societatea datorează bugetului de stat obligațiile fiscale de natură salarială stabilite de organul fiscal prin decizia de impunere, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezultă o altă situație față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.**

**In fapt**, prin Raportul de inspectie fiscala nr.x care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.x privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice, s-a stabilit ca salariatii cu functia de conducatori auto sunt angajati cu salariu de baza minim pe tara, acestia beneficiind de diurna in timpul deplasarilor interne si internationale.

Ca urmare a verificarii extraselor de cont privind cheltuielile de deplasare in transporturi interne si internationale s-a constatat ca in perioada supusa inspectiei fiscale au fost acordate conducatorilor auto sume pentru servicii de incarcare si descarcare a bunurilor transportate, aceste sume fiind incluse in diurna si nu au fost impozitate.

Inspectorii fiscali au stabilit ca sumele acordate salariatilor pentru munca prestata reprezintă venituri nete de natură salarială realizate de angajații societății, fiind calculate asupra acestor sume impozit pe veniturile din salarii, precum și contribuțiile aferente acestor drepturi salariale.

Astfel, organele de control au constatat că în perioada x-y, societatea a acordat conducatorilor auto sume pentru serviciile de incarcare - descarcare incluse in diurna externa, in valoare totala de x Euro, echivalentul a x lei (x lei în anul 2012 + x lei în anul 2013 + x lei în anul 2014), situația acestora fiind prezentată în Anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală, societatea încălcând prevederile art.57 din Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art.68 lit a) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG 44/2004, în vigoare în perioada verificata.

Drept urmare, organele de inspectie fiscala au calculat avantajul de natura salarială acordat angajaților și au stabilit in sarcina S.C x S.R.L. obligații suplimentare de plată de natura impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, contribuției de asigurări sociale datorate de angajator, contribuției individuale de asigurări sociale reținute de la

asigurați, contribuției individuale de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator, contribuției pentru asigurări de sănătate datorate de angajator, contribuției pentru asigurări de sănătate reținute de la asigurați, contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuției de asigurari pentru somaj datorate de angajator și contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, în suma totală de x lei.

Petenta contesta obligatiile fiscale de plata stabilite prin Decizia de impunere nr.x, afirmând ca organele de control nu au tinut cont de modificarile aduse prin Ordonanta Guvernului nr.8/2013 pentru completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, sustinand ca sumele primite de salariatii pe perioada delegarii și detasarii in alta localitate, in tara si in strainatate in interesul serviciului, in limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotarare a Guvernului pentru personalul din institutiile publice, precum si cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport si cazare, nu sunt incluse in veniturile salariale si nu sunt impozabile in sensul impozitului pe venit.

***In drept***, în ceea ce privește definirea veniturilor din salarii, art. 55 alin. (1) și alin. (2) lit. k din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

ART. 55

#### **Definirea veniturilor din salarii**

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

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

*(...)*

*k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor în vederea impunerii.”*

Art. 57 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizează:

„ART. 57

#### **Determinarea impozitului pe venitul din salarii**

*(1) Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final, care se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri.*

*(2) Impozitul lunar prevăzut la alin. (1) se determină astfel:*

*a) la locul unde se află funcția de bază, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul net din salarii calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii, cu respectarea prevederilor Uniunii Europene sau ale convențiilor/acordurilor privind coordonarea sistemelor de securitate socială în care România este parte [...] „*

In acelasi sens sunt si prevederile Normelor metodologice de aplicare a art.55 alin.(2) din Codul fiscal, aprobate prin H.G.nr.44/2004, care la pct.68 lit.a) precizeaza:

*„68. Veniturile din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură*

salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:

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

- salariile de bază;

- sporurile și adaosurile de orice fel;

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

- recompensele și premiile de orice fel;

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

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

- sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;

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

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

**Bazele de calcul pentru contribuțiile sociale aferente veniturilor din salarii ori asimilate salariilor** sunt reglementate la art. 296<sup>2</sup>, art.296<sup>3</sup> lit.a) și e), art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.a) art.296<sup>5</sup> alin.(1), (2), (2<sup>1</sup>), (3), (4) și (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 296<sup>2</sup>

#### **Sfera contribuțiilor sociale**

În sensul prezentului titlu, contribuțiile sociale definite la art. 2 alin. (2) sunt contribuții sociale obligatorii.”

„ART. 296<sup>3</sup>

#### **Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale**

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

a) **persoanele fizice rezidente care realizează venituri din desfășurarea unor activități în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege**, atât pe perioada în care desfășoară activitate, cât și pe perioada în care beneficiază de concedii medicale și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, precum și cele care realizează v

b) venituri de natura celor prevăzute la art. 55 alin. (2);

(...)

e) **persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori**, precum și entitățile asimilate angajatorului care au calitatea de plătitori de venituri din activități dependente, atât pe perioada în care persoanele prevăzute la lit. a) și b) desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;

(...)

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

„ART. 296<sup>4</sup>

### **Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale**

(1) **Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii**, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), reprezintă câștigul brut realizat din activități dependente, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, care include:

a) **veniturile din salarii, astfel cum sunt definite la art. 55 alin. (1)**. În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din salarii cuprind salariile de bază corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară, la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii;

(...)"

„ART. 296<sup>5</sup>

**Baza de calcul al contribuțiilor sociale datorate de angajatori, entități asimilate angajatorului și orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor**

(1) În sistemul public de pensii, în cazul contribuabililor prevăzuți la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b). (...)

(2) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate și contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b) (...).

(2<sup>1</sup>) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), (...)

(3) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări pentru șomaj prevăzută de lege reprezintă suma câștigurilor brute acordate persoanelor prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), asupra cărora există, potrivit legii, obligația de plată a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj.

(4) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e), care pot să angajeze forță de muncă pe bază de contract individual de muncă, în condițiile prevăzute de Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, care au, cu excepția instituțiilor publice definite conform Legii nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare și Legii nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, obligația de a plăti lunar contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, baza lunară de calcul a acestei contribuții reprezintă suma câștigurilor brute, realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii, inclusiv de salariații care cumulează pensia cu salariul, în condițiile legii, cu excepția veniturilor de natura celor prevăzute la art. 296<sup>15</sup>

(5) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul al contribuției de asigurare la accidente de muncă și boli profesionale reprezintă suma câștigurilor brute realizate lunar de persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b)(...)."

Având în vedere textele de lege mai sus citate, se reține că 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, iar la stabilirea veniturilor impozabile din salarii se au în vedere inclusiv avantajele în bani și în natură.

Față de cele de mai sus, se reține că angajatorii au obligația de a calcula impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale și fondurile speciale 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 reprezentând drepturi salariale realizate lunar de angajat/asigurat sau de natură salarială.

În ceea ce privește diferențele suplimentare reprezentând impozit pe veniturile din salarii, contribuții la asigurări sociale și fonduri speciale datorate de angajator și angajați stabilite de organele de inspecție fiscală, se reține că societatea nu a inclus în baza de calcul a acestor contribuții sumele acordate angajaților pentru serviciile de încărcare – descărcare a mărfurilor transportate, în cuantum total de x lei.

Din raportul de inspecție fiscală respectiv decizia de impunere s-a reținut ca sumele plătite de SC x SRL conducătorilor auto angajați ai acesteia pentru serviciile de încărcare și descărcare a bunurilor transportate au fost incluse în valoarea diurnelor, potrivit extraselor de cont privind cheltuielile de deplasare în transporturi internaționale, anexate dosarului cauzei, și nu au fost impozitate conform legilor în vigoare, respectiv nu au fost achitate contribuțiile aferente acestora.

Art.55 alin.4 lit g) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la care se face referire și în contestație, prevede:

*„ART. 55*

*Definirea veniturilor din salarii*

*(4) Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:*

*g) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare;”*

Astfel, petenta susține ca sumele acordate angajaților cu titlu de cheltuieli de transport și cazare nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile în sensul impozitului pe venit, arătând totodată că valoarea diurnelor primite de salariați nu depășește limita de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru personalul din instituțiile publice.

Referitor la aceste susțineri ale contestatoarei, în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.x, organul de control precizează faptul că sumele primite de către conducătorii auto ai SC x SRL pentru serviciile de încărcare și descărcare nu reprezintă diurne, ci plăți pentru munca prestată, pentru care unitatea datorează impozit pe venituri din salarii și contribuții sociale.

Din analiza extraselor de cont privind cheltuielile de deplasare în transporturi internaționale (intocmite de petentă și anexate la dosarul cauzei) rezultă că în cuprinsul acestora sunt înscrise distinct sumele care reprezintă diurne (sub forma „EXT”, „INT” și „INT2”), respectiv sumele achitate pentru încărcarea și descărcarea marfii (sub forma „DESC.INC.”, cu poziții distincte pentru descărcare – „DESC” și pentru încărcare – „INC”), iar la final aceste sume sunt cumulate sub denumirea „TOTAL” „DIURNA”.

**Art.5 alin.1 lit.a)** din Hotararea nr. 518/1995 privind unele drepturi si obligatii ale personalului roman trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, **defineste mentiunea de “diurna”, astfel:**

*“o suma zilnica, denumita in continuare diurna, in vederea acoperirii cheltuielilor de hrana, a celor marunte uzuale, precum si a costului transportului in interiorul localitatii in care isi desfasoara activitatea”*

Din textul de lege anterior citat se reține că diurna reprezintă o sumă de bani care se acordă zilnic pentru acoperirea cheltuielilor de hrana și transport în localitatea în care angajatul își desfășoară activitatea.

Având în vedere dispozițiile legale de mai sus, în baza documentelor anterior menționate, prezentate de contestatoare organelor de inspecție fiscală și anexate la dosarul cauzei, în mod corect organele de control au reținut că sumele plătite angajaților pentru încărcarea-descărcarea mărfurilor transportate, astfel cum sunt acestea evidențiate în „Extrasele de cont privind cheltuielile de deplasare in transporturi internationale” nu reprezintă diurne, ci plati pentru munca prestată.

Prevederile art. 65 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

**“ Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”**

Astfel, ținând cont de principiul de drept *“actori incumbit probatio”*, cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească, el fiind cel care solicită recunoașterea unui drept, se reține că simpla susținere a unității, în lipsa unor dovezi și documente prezentate de contestator, nu este de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

**Având în vedere cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale incidente în cauză, precum si faptul că petentul nu aduce argumente de fapt și de drept sau documente justificative care să combată constatările organelor de inspecție fiscală,** în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele achitate de societate în folosul unor angajați, cu titlu de plăți pentru încărcarea-descărcarea mărfurilor transportate, în valoare totală de x lei, reprezintă venituri nete de natură salarială realizate de angajații societății, pe cale de consecință procedându-se la reîntregirea fondului de salarii brut al S.C. x S.R.L., pentru perioada ianuarie 2012 – decembrie 2014, cu suma totala de x lei, fiind calculate asupra acestor sume impozit pe veniturile din salarii, precum și contribuțiile aferente acestor drepturi salariale (contribuțiile la asigurările sociale, contribuțiile la asigurările de sănătate, contribuțiile la fondul de șomaj, contribuția pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuția la fondul de garantare a creanțelor salariale, contribuția pentru concedii și indemnizații).

Drept urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului 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.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

**„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

**a) neîntemeiată**, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

**se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC x SRL împotriva Deciziei de impunere nr. x privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoanele juridice emisa de A.J.F.P.Harghita – Activitatea de Inspectie Fiscala, in baza Raportului de inspectie fiscala nr.x, în ceea ce privește suma totală de x lei, reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de x lei, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de x lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de x lei, contribuția individuală de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de x lei, contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator in suma totala de x lei, contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurați in suma totala de x lei, contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale in suma de x lei, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de x lei, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de x lei, contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de x lei.**

**2. Referitor la suma totală de x lei reprezentand:**

- x lei dobanzi aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator;
- x lei penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator;
- x lei dobanzi aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinuta de la asigurați;
- x lei penalitati de intarziere aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinuta de la asigurați;
- x lei dobanzi aferente contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator;
- x lei penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator;
- x lei dobanzi aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator ;
- x lei penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator;
- x lei dobanzi aferente contributiei individuale de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurați;
- x lei penalitati de intarziere aferente contributiei individuale de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurați;
- x lei dobanzi aferente contributiei angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- x lei penalitati aferente contributiei angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- x lei dobanzi aferente contributiei pentru asigurari de sanatate datorata de angajator;
- x lei penalitati de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate datorata de angajator;
- x lei dobanzi aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurați;
- x lei penalitati de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurați;
- x lei dobanzi aferente contributiei pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice;

- x lei penalitati de intarziere aferente contributiei pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice;  
- x lei dobanzi aferente impozitului pe veniturile din salarii;  
- x lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii,  
se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatarii reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a respins contestatia formulata de unitate impotriva Deciziei de impunere nr. x privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice emisa de A.J.F.P. Harghita – Activitatea de Inspectie Fiscala in baza Raportului de inspectie fiscala nr.x, în ceea ce privește suma totală de x lei reprezentand impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor si contributii sociale obligatorii, conform principiului de drept “accesoriul urmează principalul”, **se va respinge contestatia si pentru suma totala de x lei (x lei dobânzi + x lei penalități de întârziere) reprezentand obligatii fiscale accesorii.**

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.210 si art.216 alin.(3) si (3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

## DECIDE

Respingerea contestatiei formulate de **S.C. x S.R.L.** impotriva Deciziei de impunere nr. x privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice emisa de A.J.F.P.Harghita – Activitatea de Inspectie Fiscala , în ceea ce privește suma totală de **x lei**, reprezentand:

- x lei contributia de asigurari sociale datorata de angajator;
- x lei dobanzi aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator;
- x lei penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator;
- x lei contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asiguratii;
- x lei dobanzi aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinuta de la asiguratii;
- x lei penalitati de intarziere aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinuta de la asiguratii;
- x lei contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator;
- x lei dobanzi aferente contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator;
- x lei penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator;
- x lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- x lei dobanzi aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- x lei penalitati de intarziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- x lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurații;
- x lei dobanzi aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurații;

- x lei penalitati de intarziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- x lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- x lei dobanzi aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- x lei penalitati de intarziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- x lei contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator;
- x lei dobanzi aferente contributiei pentru asigurari de sanatate datorata de angajator;
- x lei penalitati de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate datorata de angajator;
- x lei contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurați;
- x lei dobanzi aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurați;
- x lei penalitati de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurați;
- x lei contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice;
- x lei dobanzi aferente contributiei pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice;
- x lei penalitati de intarziere aferente contributiei pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice;
- x lei impozit pe veniturile din salarii;
- x lei dobanzi aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- x lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul X in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.

**DIRECTOR GENERAL**

X