



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia 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

DECIZIA nr.458/2011

privind soluționarea contestației formulată de
SC .X. .X. SA,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.906829/23.05.2011

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. prin adresa nr..X./18.05.2011, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/23.05.2011, asupra contestației formulate de **SC .X. .X. SRL** cu sediul în .X., Soseaua .X., nr.X, sectorul X, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J40/X/1998 având codul unic de înregistrare RO X.

SC .X. .X. SRL a dobândit calitatea de mare contribuabil fiind preluată în administrare de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, iar la data depunerii contestației figurează la poziția X din anexa nr.2 la OPANAF nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare.

SC .X. .X. SRL contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr..X..03.2011 emisă în baza Raportului de inspectie fiscală nr..X./16.03.2011 încheiat de către organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X., respectiv pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei** - impozit pe veniturile din salarii

- **.X. lei** – accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii
- **.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 asigurari sociale datorata de angajator
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator
- **.X. lei** - contributie pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate 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 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** - majorari de intarziere aferente contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de persoane fizice și juridice ;
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de persoane fizice și juridice;
- **.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.

De asemenea, SC .X. .X. SRL contesta stabilirea ca nedeductibile fiscal a unor cheltuieli efectuate pentru proiectul “.X.”.

Contestația a fost depusa în termenul prevazut de art.207 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completarile ulterioare, în raport de data comunicarii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X..03.2011, respectiv **28.03.2011**, conform ampretei stampilei aplicata de Oficiul postal pe formularul “confirmarea de primire” si de data depunerii contestatiei prin posta, respectiv **26.04.2011**, potrivit ampretei stampilei Oficiului postal de pe plicul de corespondenta, documente anexate in copie la dosarul cauzei.

Constatând ca sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestărilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de **SC .X. .X. SRL**, anexată în original la dosarul cauzei.

I. Prin contestația formulată, SC .X. .X. SRL susține că sunt neîntemeiate și nelegale constatările organelor de inspecție fiscală reținute în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere atacată și solicită anularea acestora, motivând următoarele :

A. Societatea arată că și-a îndeplinit cu rigoare obligațiile ce îi revineau în timpul controlului, respectiv a cooperat cu organele de inspecție fiscală și a prezentat toate înscrisurile în vederea constatării stării de fapt fiscale dar cu toate acestea în concluziile sale din Raportul de inspecție fiscală, organul fiscal nu reflecta situația reală și nu a aplicat principiile de bază în materie fiscală.

Astfel, societatea susține că realitatea faptică este ajustată arbitrar de organul de inspecție fiscală, din dorința maximizării veniturilor bugetare, concluzionând că obiectul inspecției fiscale nu este interpretarea unei clauze contractuale, ci situația de fapt, bazată pe realitatea fizică și că organul de inspecție fiscală nu și-a exercitat rolul activ exclusiv în vederea stabilirii situației fiscale reale prin obținerea și utilizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, invocând în acest sens prevederile art.7, art.48 și art.105 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și prevederile pct.102.1 din HG nr.1050/2004 de aprobare a Normelor metodologice privind aplicarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală.

B. Referitor la impozitul pe venitul din salarii stabilit suplimentar de către organul de inspecție fiscală, SC .X. .X. S.R.L. contestă în parte stabilirea suplimentară a impozitului pe veniturile din salarii ca urmare a asimilării ca venituri din salarii a întregii chirii suportată de contestatoare pentru 2 salariați, dl .X. și dl .X., și pe cale de consecință a accesoriilor aferente acestora, pentru următoarele considerente:

Domnul .X. nu a locuit permanent in imobilul din Șos. .X. nr.X, sector X, .X., pe întreaga perioadă cât a avut calitatea de administrator – salariat al SC .X. .X. SA, ci doar l-a utilizat în mod ocazional.

Cel puțin 50% din suprafața închiriată a fost folosită de societate ca locuința de protocol și birou de lucru, dl .X. neavând nevoie ca spațiu locativ, de întreaga suprafața închiriată.

În fiecare an, dl .X. petrece cel puțin 75 de zile calendaristice în diferite călătorii de afaceri și în vacanță, conform biletelor de avion.

De asemenea, dl .X. deține o locuință în Franța, în care locuiește în mod frecvent. Este cu adevărat un cetățean al Uniunii Europene, rezident în două state, din care rezident fiscal în .X.. Din punct de vedere al eficienței financiare, la un total lunar de peste X de Euro al costurilor cu locuința din Paris, dl .X. ar putea foarte bine să stea și la un hotel de 5 stele (X Euro pe noapte), timp de cel puțin 10 zile într-o lună calendaristică. Astfel, societatea susține că aceasta este și proporția perioadelor de ocupare a celor două locuințe: până în 120 de zile anual în Franța și restul în .X. și în diferite alte deplasări în străinătate.

Societatea contestatoare susține de asemenea, că pentru reglementarea situației dl .X. în conformitate cu prevederile Ordonanței de urgență nr.194 din 12/12/2002, privind regimul străinilor în .X. , trebuiau prezentate, printre alte documente, și *acte doveditoare privind deținerea legală a spațiului de locuit, în original și în copie legalizată conform art. 71 alin.(2) lit.c) din același act normativ*, motiv pentru care pe Contractul de închiriere a spațiilor din .X. și Șos. .X. apare mențiunea că, destinația spațiilor este de locuință pentru cei doi cetățeni francezi, o eventuală combinare de clauze în respectivul contract complicând procedura referitoare la statutul celor doi experți pe teritoriul României.

Societatea arată că aceeași situație există și în ceea ce îl privește pe dl .X., care în toată perioada de referință și până în anul 2009, a locuit și în Franța, în imobilul deținut de familia sa, dl .X. fiind direct și personal implicat în activitatea întreprinderii familiale de construcții a tatălui său. Astfel, pe lângă expertiza personală a dl .X. în domeniul construcțiilor, implicarea sa a fost necesară și datorită imposibilității temporare a tatălui său de a gestiona afacerea urmând o afecțiune cardio-vasculară.

Astfel, societatea sustine ca in realitate, doar 20% din spatiul din Sos. .X. a fost utilizat de dl .X. si doar 50% din spatiul din Sos. .X. a fost utilizat de dl .X..

C. Avand in vedere contestarea in parte a recalcularii bazei de impozitare, societatea solicita ca intregul calcul al debitelor suplimentare sa se modifice.

D. Pe cale de consecinta, societatea considera neintemeiat si calculul accesoriilor aferente impozitului pe veniturile din salarii stabilit suplimentar.

E. Societatea contesta contributia de asigurari sociale individuala si cea datorata de angajator stabilita de organele de inspectie fiscal in mod eronat ca urmare a recalculării veniturilor salariale brute prin reintregirea acestora cu contravaloarea avantajelor salariale acordate de natura chiriilor, serviciilor medicale și a primelor de asigurări, si pe cale de consecinta a accesoriilor aferente acestora, deoarece conform art.23 din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale baza lunara de calcul a contributiei individuale de asigurari sociale in cazul asiguratilor, o constituie salariile individuale brute, realizate lunar, iar includerea chiriilor, a serviciilor medicale și a primelor de asigurări în baza de calcul a contribuțiilor individuale de asigurări sociale este eronată, deoarece din textul de lege rezultă clar că veniturile din chirii, servicii medicale și prime de asigurări nu pot fi încadrate în niciuna din categoriile enunțate la pct. 19 din Ordinul nr.340/2001 care defineste sintagma de salarii individuale brute realizate lunar .

De asemenea, referitor la contributia de asigurari sociale datorat de angajator, contestatoarea consideră că includerea veniturilor din chirii, servicii medicale și prime de asigurări în baza de calcul a contributiei de asigurari sociale datorata de angajator este eronată deoarece, baza de calcul a acestor contribuții este constituită din fondul de salarii brute lunare realizate de asiguratii prevăzuți la art.5 alin.1 din Legea nr. 19/2000.

Chiar dacă în Legea nr.19/2000, ca și în normele de aplicare a acesteia aprobate prin Ordinul MMSS nr.340/2001, nu este definită notiunea de fond de salarii brute realizate lunar, ca urmare a prevederii legale conform căreia cota de contribuție la asigurările sociale de stat stabilită diferențiat potrivit condițiilor de muncă, este unică, aceasta suportându-se însă parțial de către asigurat și parțial de către angajatorul său (art. 21 alin. 3 din Legea nr. 19/2000), este evident ca acest fond reprezintă însumarea veniturilor

salariale brute individuale care constituie baza de calcul a contribuțiilor individuale, orice abordare contrară devenind neaplicabilă.

În contestație se menționează că Legea nr.19/2000 și Ordinul nr. 340/2001, nu fac nicio referire la caracterul impozabil sau neimpozabil al salariilor individuale brute și nici la vreo raportare la prevederile Codului Fiscal. În acest context, aplicarea unor prevederi ale Codului Fiscal la determinarea contribuțiilor la asigurările sociale de stat nu are suport legal. Faptul că, includerea unor avantaje asimilate salariilor în vederea impozitării în bazele de calcul ale contribuțiilor de asigurări sociale constituie o aplicare forțată a principiilor unei legi în aplicarea unei alte legi, este demonstrată chiar și de tratamentul diferit din cele două puncte de vedere – fiscal și al contribuțiilor sociale – aplicat avantajelor de natură salarială odată cu includerea contribuțiilor sociale în aria de aplicare a Codului Fiscal, prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.117/2010.

În susținerea argumentației cu privire la înțelegerea fondului de salarii brute lunare realizate ca o totalizare a salariilor brute lunare realizate de asigurați vine chiar și programul de asistență a contribuabililor pus gratuit la dispoziția contribuabililor de către Ministerul Finanțelor Publice, pentru întocmirea declarației 112 – Declarație privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate. Procedura de raportare a datelor prin această declarație neimplicând nicio manevră pentru declararea bazei de calcul a contribuției angajatorului la asigurările sociale de stat.

S.C. .X. .X. S.R.L. contestă cheltuielile efectuate pentru proiectul “.X. ” considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile fiscal pentru că nu s-au realizat venituri, considerând eronată înlăturarea de la deducere a acestor cheltuieli și solicită refacerea calculelor pe baze fiscale corecte, în care cheltuielile realizate în cadrul activității normale a contribuabilului sunt și trebuie să fie deductibile.

Societatea susține că nu orice investiție realizează venit a doua zi, altfel nu ar mai exista noțiunea de pierdere fiscală.

S.C. .X. .X. S.R.L. contestă modul de calcul al accesoriilor întrucât s-au calculat în mod nelegal diferențe de obligații fiscale principale și prin urmare neexistând debitul de bază nu datorează nici accesorii, conform principiului potrivit căruia « accesoriul urmează principalul » ;

Societatea susține că potrivit art.1 pct. 9 din OUG 39/2010, art.111, alin.(2), art.120 și 120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală

nu se pot calcula dobanzi si nici penalitati de intarziere intrucat acestea nu ar putea sa curga mai inainte de comunicarea diferentelor suplimentare.

II. Potrivit Raportului de inspectie fiscala nr..X./16.03.2011 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr..X..03.2011, urmare verificarii efectuate la SC .X. .X. SA s-au constatat si stabilit urmatoarele:

Cu privire la impozitul pe veniturile din salarii s-a majorat baza impozabila intrucat s-a constatat ca:

- S.C. .X. .X. S.R.L. a suportat in perioada **ianuarie 2005 – septembrie 2007** contravaloarea abonamentelor pentru servicii medicale de sanatate pentru toti salariatii contribuabilului, in suma totala de .X. lei, fiind evidentiata in contul 613 "Cheltuieli cu primele de asigurare". Societatea a incheiat Contractul de prestari servicii nr..X..08.2004 cu SC .X. .X.SRL, in calitate de prestator, prin care prestatorul se obliga sa presteze servicii medicale (servicii medicale de medicina muncii precum si servicii medicale suplimentare pe baza de abonament). Intrucat contravaloarea abonamentului pentru serviciile medicale nu a fost defalcata in contractul mai sus mentionat, organele de inspectie fiscala au estimat contravaloarea acestuia, conform art. 67 « Estimarea bazei de impunere » din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, ca fiind in suma de **.X. lei** reprezentand 20% din valoarea totala a contractului, luand in considerare Anexa nr.3 la Contractul de prestari servicii nr..X..01.2010 incheiat cu SC .X. .X.SRL (contract prin care sunt prevazute aceleasi servicii ca si in cel initial);

- S.C. .X. .X. S.R.L. a suportat in perioada **martie 2007 – septembrie 2007** prime de asigurare aferente politelor de asigurare incheiate cu .X. (Franta) pentru 2 salariatii, in suma totala de **.X. lei** fiind evidentiata in contul 613 "Cheltuieli cu primele de asigurare" ;

- S.C. .X. .X. S.R.L. a suportat in perioada **ianuarie 2005 – octombrie 2007** contravaloarea chiriei si utilitatilor aferente locuintelor personale pentru 2 salariatii (dl .X. si dl .X. .X.) fiind evidentiata in contul 605 "Cheltuieli privind energia si apa" si contul 612 "Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chiriile" .

S-a constatat ca pentru locuinta dl .X. societatea contestatoare a incheiat Contractul de inchiriere nr. X/01.01.2005 cu SC .X. .X. SA, in calitate de proprietar. Conform acestui contract proprietarul inchiriaza un imobil (duplex) in suprafata totala de 384 mp, compusa din parter, etaj si mansarda.

Reprezentantul societatii verificate a sustinut prin Nota explicativa din data de 04.11.2010 ca o parte din acest imobil a fost utilizat si ca locatie de protocol pentru societate. Urmare acestui fapt, organele de inspectie fiscala au solicitat reprezentantului societatii prezentarea de documente care sa justifice utilizarea unei parti din imobil ca destinatie de protocol.

Din analiza schitelor imobilului, organele de inspectie fiscala au estimat, conform art. 67 « Estimarea bazei de impunere » din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, ca suprafata totala folosita pentru activitati de protocol desfasurate in interesul societatii a fost de 161,85 mp (la parter 80,58 mp, la etaj 81,27 mp) reprezentand un procent de 42,15% din totalul suprafetei inchiriate. Drept urmare, organele de inspectie fiscala au considerat ca suprafata folosita de dl .X. .X. ca locuinta personala este de 222,15 mp, reprezentand un procent de 57,85% din totalul suprafetei inchiriate, iar contravaloarea acestui avantaj este in suma totala de .X. lei (valoarea totala a chiriei si utilitatilor pentru acest imobil, suportate de contribuabil in suma de .X. lei x 57,85%) ;

Pentru locuinta dl .X. .X. societatea contestatoare a incheiat Contractul de inchiriere din data de 20.01.2004 cu o persoana fizica, renoit prin Contractul de inchiriere nr..X./07.03.2006 si respectiv nr..X./08.02.2007. Urmare Notei de informatii date de dl .X. – administrator si din analiza schitei imobilului, organele de inspectie fiscala au estimat, conform art. 67 « Estimarea bazei de impunere » din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, ca suprafata totala folosita pentru alte activitati desfasurate in interesul societatii a fost de 28 mp reprezentand un procent de 20% din totalul suprafetei inchiriate. Drept urmare, organele de inspectie fiscala au considerat ca suprafata folosita de dl .X. .X. ca locuinta personala este de 112 mp, reprezentand un procent de 80% din totalul suprafetei inchiriate, iar contravaloarea acestui avantaj este in suma totala de .X. ron (valoarea totala a chiriei si utilitatilor pentru acest imobil, suportate de contribuabil in suma de .X. lei x 80%).

In urma inspectiei fiscale s-a constatat ca aceste avantaje, contravaloare servicii medicale, chirii locuinte personale, prime de asigurari, nu au fost asimilate salariilor conform art. 55 alin. (2), lit k) si alin (3), lit g) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 67 si pct.68 lit.o) Titlul III din HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin urmare, pentru nerespectarea prevederilor legale in ceea ce privesc avantajele de natura salariala de care au beneficiat cei doi salariati mentionati

mai sus, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea veniturilor salariale brute prin reintregirea acestora cu contravaloarea serviciilor medicale, chiriilor pentru locuinte personale, primelor de asigurari, precum si la stabilirea diferentei de impozit pe veniturile din salarii datorata de SC .X. .X. SRL, in conformitate cu prevederile art. 57 alin.(1) si alin.(2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Diferenta de impozit pe veniturile salariale calculata de organele de inspectie fiscala pentru perioada 01.01.2005 – 31.10.2007 este in suma de **.X. lei** .

Pentru diferenta in suma de **.X. lei** stabilita in urma inspectiei fiscale s-au calculat accesorii reprezentand majorari de intarziere/dobanzi in suma de **.X. lei** si penalitati de intarziere in suma de **.X. lei** pana la data de **31.10.2010**

Cu privire la Contributia individuala de asigurari sociale:

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2005 – 31.12.2009.

In urma verificarii modului de calcul a contributiei individuale de asigurari sociale s-au inregistrat modificari ale bazei impozabile si s-au calculat debite suplimentare si accesorii intrucat s-a constatat ca S.C. .X. .X. S.R.L. nu a inclus in fondul total de salarii brute realizate lunar contravaloarea serviciilor medicale pentru salariatii, chiriile aferente locuintelor personale si primele de asigurare pentru 2 salariatii, asa cum s-a constatat si prezentat la cap. *Impozitul pe venituri din salarii* din Raportul de inspectie fiscala nr..X./2011.

Organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea veniturilor salariale brute prin reintregirea acestora cu contravaloarea avantajelor salariale mai sus mentionate, precum si la recalcularea contributiei individuale de asigurari sociale conform prevederilor pct.19 din OMMFES nr. 340/2001 cu modificarile si completarile ulterioare, art.23 alin.(1) din Legea 19/2000 cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile art. 67 « Estimarea bazei de impunere » din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare. In perioada 01.01.2005 – 31.07.2007 baza de calcul a fost plafonata la 5 salarii medii brute, conform art.23 alin.(3) din Legea 19/2000 cu modificarile si completarile ulterioare.

Diferenta de contributie individuala de asigurari sociale de stat calculata de organele de inspectie fiscala pentru perioada 01.01.2005 – 31.10.2007 este in suma de **.X. lei** .

Pentru diferenta in suma de **.X. lei** stabilita in urma inspectiei fiscale s-au calculat majorari de intarziere/dobanzi in suma de **.X. lei** si penalitati de intarziere in suma de **.X.** pana la 01.10.2010.

Cu privire la contributia de asigurari sociale de stat datorata de angajator :

In urma verificarii modului de calcul a contributiei de asigurari sociale de stat datorata de angajator s-au inregistrat modificari ale bazei impozabile si s-au calculat debite suplimentare si accesorii intrucat s-a constatat ca S.C. .X. .X. S.R.L. nu a inclus in fondul total de salarii brute realizate lunar contravaloarea serviciilor medicale pentru salariati, chiriile aferente locuintelor personale si primele de asigurare pentru 2 salariati asa cum s-a constatat si prezentat la cap. *Impozitul pe venituri din salarii* din Raportul de inspectie fiscala nr..X./2011. (prezentate in cadrul Capitolului III.1. Impozitul pe venituri din salarii).

Organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea veniturilor salariale brute prin reintregirea acestora cu contravaloarea avantajelor salariale acordate in natura mai sus mentionate, precum si la recalcularea contributiei de asigurari sociale de stat datorata de angajator conform art.24 alin.(1) din Legea 19/2000 cu modificarile si completarile ulterioare si art.67 « Estimarea bazei de impunere » din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Diferenta de contributie de asigurari sociale de stat datorata de angajator calculata de organele de inspectie fiscala pentru perioada 01.01.2005 – 31.10.2007 este in suma de **.X. lei** .

Pentru diferenta in suma de **.X. lei** stabilita in urma inspectiei fiscale s-au calculat majorari de intarziere/dobanzi in suma de **.X. lei** si penalitati de intarziere in suma de **X lei**.

Cu privire la Contributia individuala de asigurari sociale de sanatate:

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2005 – 31.12.2009.

In urma verificarii modului de calcul a contributiei individuale de asigurari sociale de sanatate s-au inregistrat modificari ale bazei impozabile si s-au calculat debite suplimentare si accesorii intrucat s-a constatat ca S.C. .X. .X. S.R.L. nu a inclus in fondul total de salarii brute realizate lunar contravaloarea serviciilor medicale pentru salariati, chiriile aferente locuintelor personale si primele de asigurare pentru 2 salariati, asa cum sa constatat si prezentat la cap. *Impozitul pe venituri din salarii* din Raportul de inspectie fiscala nr..X./2011.

Organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea veniturilor salariale brute prin reintregirea acestora cu contravaloarea avantajelor salariale acordate in natura mentionate mai sus, precum si la recalcularea contributiei individuale de asigurari sociale de sanatate conform art. 51 alin.

(2) lit. a) din OUG 150/2002 si art. 257 alin.(2) lit.a) din Legea nr.95/2006 cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu art. 55 alin.(2) lit. k) si alin.(3) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 67 si pct. 68, lit o), Titlul III din HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare si art.67 « Estimarea bazei de impunere » din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Diferenta de contributie individuala de asigurari sociale de sanatate calculata de organele de inspectie fiscala pentru perioada 01.01.2005 – 31.10.2007 este in suma de **.X. lei**.

Pentru diferenta in suma de **.X. lei** stabilita in urma inspectiei fiscale s-au calculat majorari de intarziere/dobanzi in suma de **.X. lei** si penalitati de intarziere in suma de **.X. lei**.

Cu privire la Contributia de asigurari sociale de sanatate datorata de angajator:

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2005 – 31.12.2009.

In urma verificarii modului de calcul a contributiei de asigurari sociale de sanatate datorata de angajator s-au inregistrat modificari ale bazei impozabile si s-au calculat debite suplimentare si accesorii intrucat s-a constatat ca S.C. .X. .X. S.R.L. nu a inclus in fondul total de salarii brute realizate lunar contravaloarea serviciilor medicale pentru salariati, chiriile aferente locuintelor personale si primele de asigurare pentru 2 salariati asa cum sa constatat si prezentat la cap. *Impozitul pe venituri din salarii* din Raportul de inspectie fiscala nr..X./2011.

Organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea veniturilor salariale brute prin reintregirea acestora cu contravaloarea avantajelor salariale acordate in natura mentionate msi sus, precum si la recalcularea contributiei de asigurari sociale de sanatate datorata de angajator conform art. 52 alin.(2) din OUG nr.150/2002, art. 258 alin.(1) si alin. (2) din Legea nr. 95/2006 cu modificarile si completarile ulterioare si art. 67 « Estimarea bazei de impunere » din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Diferenta de contributie de asigurari sociale de sanatate datorata de angajator calculata de organele de inspectie fiscala pentru perioada 01.01.2005 – 31.10.2007 este in suma de **.X. lei**.

Pentru diferenta in suma de **.X. lei** stabilita in urma inspectiei fiscale s-au calculat majorari de intarziere/dobanzi in suma de **.X. lei** si penalitati de intarziere in suma de **.X. lei**.

Cu privire la Fondul de accidente de munca si boli profesionale:

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2005 – 31.12.2009.

In urma verificarii modului de calcul a contributiei la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale s-a modificat baza impozabile si s-au calculat debite suplimentare si accesorii intrucat s-a constatat ca S.C. .X. .X. S.R.L. nu a inclus in fondul total de salarii brute realizate lunar contravaloarea serviciilor medicale pentru salariatii, chiriile aferente locuintelor personale si primele de asigurare pentru 2 salariatii asa cum sa constatat si prezentat la cap. *Impozitul pe venituri din salarii* din Raportul de inspectie fiscala nr..X./2011.

Organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea veniturilor salariale brute prin reintregirea acestora cu contravaloarea avantajelor salariale acordate in natura mentionate mai sus, precum si la recalcularea contributiei la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale conform art.101 din Legea nr. 346/2002 cu modificarile si completarile ulterioare si art. 67 « Estimarea bazei de impunere » din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Diferenta de contributie la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale calculata de organele de inspectie fiscala pentru perioada 01.01.2005 – 31.10.2007 este in suma de **.X. lei** .

Pentru diferenta in suma de **.X. lei** stabilita in urma inspectiei fiscale s-au calculat majorari de intarziere/dobanzi in suma de **.X. lei si** penalitati de intarziere in suma de **.X. lei** pana la data de **31.10.2010**

Cu privire la contributia pentru concedii si indemnizatii:

In urma verificarii modului de calcul a contributiei pentru concedii si indemnizatii s-au inregistrat modificari ale bazei impozabile si s-au calculat debite suplimentare si accesorii intrucat s-a constatat ca S.C. .X. .X. S.R.L. nu a inclus in fondul total de salarii brute realizate lunar contravaloarea serviciilor medicale pentru salariatii, chiriile aferente locuintelor personale si primele de asigurare pentru 2 salariatii asa cum s-a constatat si prezentat la cap.*Impozitul pe venituri din salarii* din Raportul de inspectie fiscala nr..X./2011.

Organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea veniturilor salariale brute prin reintregirea acestora cu contravaloarea avantajelor salariale acordate in natura mai sus mentionate, precum si la recalcularea contributiei pentru concedii si indemnizatii conform art.6 alin.(2) din OUG nr.158/2005 cu modificarile si completarile ulterioare si art. 67 « Estimarea bazei de impunere » din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, in luna mai 2007 societatea a declarat si a virat eronat contributia pentru concedii si indemnizatii datorata, scazand din contributia constituita suma de X lei (contravaloarea sumei ramase de recuperat din concediile medicale aferente lunii aprilie 2007), contrar prevederilor art.38. alin. (2) din OUG nr.158/2005 cu modificarile si completarile ulterioare.

Diferenta de contributie pentru concedii si indemnizatii calculata de organele de inspectie fiscala pentru perioada 01.01.2006 – 31.10.2007 este in suma de **.X. lei**.

Pentru diferenta in suma de **.X. lei** stabilita in urma inspectiei fiscale s-au calculat majorari de intarziere/dobanzi in suma de **.X. lei** si penalitati de intarziere in suma de **.X. lei** pana la data de **31.10.2010**.

Cu privire la impozitul pe profit:

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2005 – 31.12.2009.

In urma verificarii efectuate de catre echipa de inspectie fiscala s-a modificat baza impozabila de calcul a impozitului pe profit pe anii 2005 - 2009 fata de cea stabilita de societatea contestatoare stabilindu-se o diferenta in suma de **-.X. lei**

Pentru modificarea rezultatului fiscal pe anii 2006, 2007, 2008 si 2009 s-a emis Dispozitia de masuri nr..X. /16.03.2011.

Astfel, pe perioada verificata, pe fiecare an fiscal, organele de inspectie fiscala au diminuat profitul impozabil in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct. 13 din HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare care prevede ca *“Veniturile sau cheltuielile inregistrate eronat sau omise se corecteaza prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale careia ii apartin”*, ca urmare a recalcularii fondului de salarii brute prin reintregirea acestuia cu contravaloarea serviciilor medicale pentru toti salariatii cu chiriile pentru locuintele personale pentru 2 salariatii si cu primele de asigurari pentru 2 salariatii suportate de contribuabil fara a le impozita, recalculandu-se astfel contributiile aferente, datorate de angajator (CAS angajator, CASS angajator, fondul de accidente si boli profesionale).

De asemenea, au fost stabilite suplimentar mai multe cheltuieli nedeductibile fiscal cu care s-a majorat baza impozabila de calcul a impozitului pe profit printre care, cu cheltuielile efectuate pentru construirea Centrului comercial .X. inregistrate de contestatoare pe cheltuieli deductibile cu prestarile de servicii in perioada in care au fost efectuate si reincadrate de organele de inspectie fiscala drept cheltuieli de investitii, nedeductibile fiscal la data efectuarii lor, pentru construirea acestui centru comercial societatea

avand incheiat Contractul de Asociere in participatiune nr..X. /07.11.2005, cu Primaria Municipiului .X. .

III. Luand in considerare constatarile organelor 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:

1. Referitor la aspectele de procedura invocate de societate Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala au respectat obiectul inspectiei fiscale, si-au exercitat rolul activ in stabilirea situatiei de fapt fiscale si au aplicat principiile de baza in materie fiscala in concluziile Raportului de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata.

În fapt, societatea sustine ca sunt netemeinice si nelegale constatarile organelor de inspectie fiscala retinute in Raportul de inspectie fiscala si care stau la baza deciziei de impunere contestata, impunandu-se a fi anulate intrucat organul de inspectie fiscala nu si-a exercitat rolul activ exclusiv in vederea stabilirii situatiei fiscale reale prin obtinerea si utilizarea tuturor informatiilor si documentelor necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si ca, din dorinta maximizarii veniturilor bugetare organele de inspectie fiscala au ajustat arbitrar realitatea factica.

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

„(1) *Inspectia 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, inspectia fiscală are următoarele atribuții:

„a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției 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) sancționarea 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 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.[...]**”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus se retine ca **inspecția fiscală** are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, **respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.**

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 CAP.II **“Principii generale de conduită în administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat”**, art.5, art.6 și art.7 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003

privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevad urmatoarele:

“ART. 5

Aplicarea unitară a legislației

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.[...]

ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

ART. 7

Rolul activ

[...]

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus se retine ca in exercitarea rolului sau activ organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, asa cum sustine societatea prin contestatia formulata, dar in acelasi timp **este cel mai in masura să aprecieze**, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și **să adopte soluția admisă de lege**, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză **fiind obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale** si sa stabileasca corect, impozitele, taxele, contribuțiile si alte sume datorate bugetului general consolidat.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se retine ca organele de inspecție fiscală, în cadrul acțiuni de verificare a SC .X. .X. SRL si de stabilire a bazelor de impunere si a obligatiilor fiscale suplimentare privind impozitul pe salarii, contributi de asigurari sociale, de sanatate, somaj si contributi la fondurile speciale precum si a acesoriilor aferente acestora, a respectat prevederile legale procedurale privind obiectul inspectiei fiscale, pentru aducerea la indeplinire a atributiilor sale procedand la investigarea

fiscala a actelor si faptelor contribuabilului, la discutarea constatarilor cu contribuabilul, conform cap.V din Raportul de inspectie fiscala, au solicitat note explicative reprezentantilor societatii verificate si documente suplimentare in justificarea celor sustinute prin acestea, documente de care au tinut seama, procedand la stabilirea bazei de impunere si a obligatiilor fiscale suplimentare de plata in procent de 57,85 % si 80% prin estimare, in conformitate cu prevederile art.67 « Estimarea bazei de impunere » din OG nr. 92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare care stipuleaza ca :“(1) *Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă*”.

Mai mult, societatea contestatoare nu mentioneaza prin contestatia formulata niciun document pe care l-a prezentat organelor de inspectie fiscala si de care acestea nu au tinut seama la stabilirea situatiei sale fiscale.

Avand in vedere cele prezentate se retin ca neintemeiate sustinerile societatii cu privire la faptul ca organele de inspectie fiscala nu au respectat obiectul inspectiei fiscale si nu si-a exercitat rolul activ in stabilirea situatiei de fapt fiscale.

2. In ceea ce priveste suma de .X. lei reprezentand impozit pe veniturile din salarii, cauza supusa solutiunii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunța cu privire la încadrarea chiriilor și utilităților aferente locuintelor utilizate de 2 salariați rezidenți în .X. și în Franța, suportate de SC .X. .X. SRL, în categoria avantajelor de natură salarială, in conditiile in care deși prin punctul de vedere exprimat de societate în raportul de inspectie fiscală la capitolul “Discuția finală” se precizează că prezintă documente noi care pot influența cuantumul obligațiilor fiscale stabilite suplimentar, organele de inspectie fiscală nu au procedat la analiza acestora.

Perioada verificată:2005 – 2007.

In fapt, in perioada ianuarie 2005 – septembrie 2007 S.C. .X. .X. S.R.L. a suportat si a inregistrat in evidenta contabila in contul 613 “*Cheltuieli cu primele de asigurare*” contravaloarea abonamentelor pentru servicii medicale de sanatate pentru salariatii sai, in suma totala de .X. lei in baza Contractului de prestari servicii nr..X..08.2004 incheiat cu SC .X. .X.SRL, in

calitate de prestator precum si prime de asigurare aferente politelor de asigurare incheiate cu .X. (Franta) pentru 2 salariatii, in suma totala de **.X. lei**.

De asemenea, in perioada ianuarie 2005 – octombrie 2007 S.C. .X. .X. S.R.L. a achitat si a inregistrat in evidenta contabila in contul 605 "*Cheltuieli privind energia si apa*" si in contul 612 "*Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chirile*" **contravaloarea chiriei si utilitatilor aferente locuintelor personale pentru 2 salariatii, d-nul .X. si d-nul .X. .X..**

Organele de inspectie fiscală au constatat ca aceste servicii medicale, chirii aferente locuintelor personale si prime de asigurare nu au fost asimilate veniturilor de natura salariala conform prevederilor art.55 alin.(2) lit.k) si alin.(3) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.67 si pct.68 lit.o) din HG nr.44/2004 - Partea I pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care au procedat la majorarea veniturilor salariale brute cu contravaloarea acestor servicii suportate de societatea contestatoare, in baza art.57 alin.(1) si alin.(2) din acelasi act normativ si au stabilit impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor in suma de **.X. lei**.

Prin contestatia formulata SC .X. .X. SRL contesta partial acest impozit, respectiv suma de **.X. lei** considerând ca neintemeiata asimilarea ca venituri din salarii, a intregii chirii suportata de contestatoare, pe intreaga perioada, pentru spatiul locativ din Sos..X. nr.x utilizat de salariatul .X. si pentru spatiul locativ din Sos..X. utilizat de salariatul .X. .X. , intrucât o buna parte din timp cei doi au locuit si in Franta, aceste spatii fiind utilizate ocazional, in proportie de 20% de primul salariat si in proportie de 50% de cel de al doilea salariat.

În drept, potrivit art.55 alin.(1) si alin.(2) lit.k) 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.[...]

(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor."

coroborat cu dispozițiile pct.68 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, care prevăd:

“68. Veniturile din salarii sau 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:

[...]

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

Totodată, la art.55 alin.3 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede.

(3) Avantajele, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), primite în legătură cu o activitate dependentă includ, însă nu sunt limitate la:

a) utilizarea oricărui bun, inclusiv a unui vehicul de orice tip, din patrimoniul afacerii, în scop personal, cu excepția deplasării pe distanța dus-întors de la domiciliu la locul de muncă;

b) cazare, hrană, îmbrăcăminte, personal pentru munci casnice, precum și alte bunuri sau servicii oferite gratuit sau la un preț mai mic decât prețul pieței;

c) împrumuturi nerambursabile;

d) anularea unei creanțe a angajatorului asupra angajatului;

e) abonamentele și costul convorbirilor telefonice, inclusiv cartelele telefonice, în scop personal;

f) permise de călătorie pe orice mijloace de transport, folosite în scopul personal;

g) primele de asigurare plătite de către suportator pentru salariații proprii sau alt beneficiar de venituri din salarii, la momentul plății primei respective, altele decât cele obligatorii.

coroborat cu dispozițiile pct.70 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, care prevăd

“ 70. La stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de persoana fizică, cum ar fi:

f) contravaloarea folosinței unei locuințe în scop personal și a cheltuielilor conexe de întreținere, cum sunt cele privind consumul de apă, consumul de energie electrică și termică și altele asemenea, cu excepția celor prevăzute în mod expres la art.55 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal;”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus se retine ca, 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, pentru care beneficiarii acestora datorează un impozit lunar, final, care se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri.

Din constatările organelor de inspectie fiscala se retine ca pe perioada verificata **societatea contestatoare a pus la dispozitia** salariatului sau .X., persoana **cu dubla cetatenie, franceza si romana**, un spatiu locativ situat in Sos. .X. nr.X, sectorul X .X. pentru care SC .X. .X. SRL a incheiat Contractul de inchiriere nr.X/01.01.2005 cu SC .X. .X. SA, in calitate de proprietar.

Conform acestui contract proprietarul inchiriaza societatii contestatoare un imobil in suprafata totala de 384 mp, compusa din parter, etaj si mansarda.

Prin Nota explicativa din data de 04.11.2010 data de reprezentantul societatii contestatoare, la solicitarea organelor de inspectie fiscala, anexata in copie la dosarul cauzei, acesta sustine ca o parte din acest imobil a fost utilizat si ca locatie de protocol pentru societate si ca *“activitatile desfasurate efectiv de societate la aceasta adresa au fost urmatoarele:*

- activitati de birou, la parterul imobilului fiind amenajat un post de lucru dotat cu calculator conectat la internet, precum si o sala de consiliu cu masa de consiliu si retro-proiector pentru prezentare proiecte si un oficiu, unul dintre cele doua garaje ale imobilului fiind utilizat exclusiv pentru autoturismele societatii (zona din conturul rosu pe schita Parter anexata, in suprafata de 145 mp)

- activitati de protocol, de asemenea la parterul imobilului, atat in zona amenajata ca sala de consiliu, cat si pe terasa imobilului (zona din conturul albastru pe schita Parter anexata, in suprafata de 51 mp) ;

- de asemenea, diferitii parteneri de afaceri sau consultanti straini, care ramaneau in .X. cu ocazia derularii contractelor comerciale cu societatea, erau gazduiti la etajul imobilului, in camerele de protocol, amenajate cu bai proprii (zona din conturul rosu pe schita Etaj 1 anexata, in suprafata de 94 mp) (...) ».

Organele de inspectie fiscala, avand in vedere cele aratate prin nota explicativa data de reprezentantul societatii, documentele prezentate de societate și in conformitate cu prevederile art.67 «Estimarea bazei de impunere» din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, au procedat la estimarea suprafetei

totale folosita pentru activitati de protocol desfasurată in interesul societatii apreciind ca aceasta a fost de 161,85 mp (la parter 80,58 mp, la etaj 81,27 mp) reprezentand un procent de 42,15% din totalul suprafetei inchiriate iar suprafata folosita de d-ul .X. .X. ca locuinta personala este de 222,15 mp, reprezentand un procent de 57,85% din totalul suprafetei inchiriate.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca valoarea acestui avantaj de care a beneficiat dl .X. .X. in calitate de salariat al contestatoarei este in suma totala de **.X. lei**.

In ceea ce priveste locuinta pusa la dispozitia dl .X. .X. situata in Sos..X. din .X., se retine ca societatea contestatoare a incheiat Contractul de inchiriere din data de 20.01.2004 cu o persoana fizica, reinnoit prin Contractul de inchiriere nr..X./07.03.2006 si respectiv nr..X./08.02.2007 .

In baza Notei de informatii data de dl .X. in calitate de administrator al societatii contestatoare si a schitei imobilului, organele de inspectie fiscala au estimat, conform art.67 «Estimarea bazei de impunere» din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, ca suprafata totala folosita pentru activitati desfasurate in interesul societatii a fost de 28 mp reprezentand un procent de 20% din totalul suprafetei inchiriate.

Astfel, organele de inspectie fiscala au considerat ca suprafata folosita de dl .X. .X. ca locuinta personala este de 112 mp, reprezentand un procent de 80% din totalul suprafetei inchiriate, iar contravaloarea acestui avantaj este in suma totala de **.X. lei**.

Cu privire la contravaloarea chiriei si a utilitatilor suportate de societatea contestatoare pentru cei 2 salariatii ai sai dl .X. si dl .X. .X., organele de inspectie fiscala au constatat că, intrucat locuintele inchiriate de societate nu au caracterul locuintei de serviciu, respectiv nu sunt acordate in baza contractelor de munca potrivit prevederilor art.2 lit.d) din Legea locuintei nr.114/1996 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si nu fac parte din patrimoniul societatii contestatoare potrivit art.29 alin.(1) din HG nr.1275/2000 privind aprobarea Normelor metodologice pentru punerea în aplicare a prevederilor Legii locuintei nr.114/1996, cu modificarile si completarile ulterioare, aceste servicii de care au beneficiat cei doi salariatii constituie potrivit prevederilor legale mentionate venituri de natura salariala pentru care se datoreaza impozit pe salarii ce trebuia calculat, reținut la sursă si virat de către SC .X. .X. SRL in calitate de angajator.

Față de aceste constatări și având în vedere susținerile contestatoarei, organul de soluționarea reține că la pag.50 din Raportul de

inspecție fiscală nr.I.X. /16.03.2011, la capitolul "Discuția finală", este prezentat punctul de vedere al societății contestatoare care precizează:

"[...] considerăm necesar a aduce în atenția organului de inspecție fiscală noi documente, ce pot influența obligațiile fiscale stabilite prin proiectul de raport de inspecție fiscală, în sensul diminuării acestora, care atestă faptul că salariatul .X. în perioada în care a avut această calitate, în cadrul societății .X. .X. SRL, a dispus și utilizat spațiu închiriat pe teritoriul Franței (100 Rue du Bac - Paris 7) conform Contractului de închiriere anexat. Acest aspect dovedește că domnul .X. nu a locuit permanent în imobilul din Șos. .X. nr.X, sector X, .X., pe întreaga perioadă cât a avut calitatea de administrator- salariat al societății .X. ci doar l-a utilizat în mod ocazional.[...].

Astfel, rugăm ca organul de inspecție să aibă în vedere

[...]

ii) În fiecare an dl. .X. petrece cel puțin 75 zile calendaristice în diferite călătorii de afaceri și în vacanță (a se vedea situația biletelor de avion anexată);

iii) De asemenea, dl. .X. deține o locuință în Franța în care locuiește în mod frecvent. Este cu adevărat cetățean al uniunii europene, rezident în două state, din care rezident fiscal în .X. [...]

iv) nu în ultimul rând, pentru reglementarea situației dlui. dl. .X. în conformitate cu prev. Ordonanței de urgență nr.194 din 12.12.2002 privind regimul străinilor în .X. , trebuiau prezentate printre alte documente și "acte doveditoare privind deținerea legală a spațiului de locuit, în original și în copie legalizată (art.71 alin.2 lit.c)).

Totodată considerăm că dl. .X. a folosit spațiul în interesul societății (protocol și birou de lucru) într-o proporție mai mare decât 42,15% din totalul suprafeței închiriate [...]

1.B. De asemenea, aceeași situație există și cât privește dl. .X., care în toată perioada de referință și până în anul 2009, a locuit în Franța, în imobilul deținut de familia sa, dl. .X. fiind direct și personal implicat în activitatea întreprinderii familiale de construcții a tatălui său.[...]."

Față de cele prezentate mai sus se reține că prin Raportul de inspecție fiscală, la pag.59, organele de inspecție fiscală precizează **"Conform legislației menționate în prezentul raport de inspecție fiscală nu constituie elemente pentru reconsiderarea contravalorii chiriei suportate de SC .X. .X. SRL pentru dl. .X. luate în calcul ca avantaj de natură salarială ce trebuia cuprinsă în venitul brut.[...]**

Referitor la dl.- .X. organele de inspecție fiscală au avut în vedere aceleași argumente ca și la dl. .X.”, fără să efectueze o analiza a documentelor noi prezentate de contestatoare.

De asemenea, se reține că în cazul în speță, pentru încadrarea cheltuielilor cu chiria și utilitățile aferente spațiilor în care au locuit cele două persoane salariate ca fiind avantaje de natură salarială se impune analizarea naturii veniturilor din activitatea dependentă, precum și a statutului persoanelor beneficiare a acestora, respectiv dacă sunt persoane străine rezidente/nerezidente, plătitoare de impozit pe venit în .X. .

Astfel, dacă în urma analizei documentelor noi despre care susține contestatoarea că au fost prezentate organelor de inspecție fiscală reiese că acestea au fost prezente în .X. o perioadă ce depășește 183 zile, sunt aplicabile prevederile art.88 din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Persoanele fizice nerezidente, care desfășoară activități dependente în .X. , sunt impozitate, potrivit prevederilor cap. III din prezentul titlu, numai dacă se îndeplinește cel puțin una dintre următoarele condiții:

a) persoana nerezidentă este prezentă în .X. timp de una sau mai multe perioade de timp care, în total, depășesc 183 de zile din oricare perioadă de 12 luni consecutive, care se încheie în anul calendaristic în cauză;

b) veniturile salariale sunt plătite de către sau în numele unui angajator care este rezident;

c) veniturile salariale reprezintă cheltuiala deductibilă a unui sediu permanent în .X. .”

Ca urmare, se reține că în cauză se pune problema dacă sumele acordate de societate ca plata a activității dependente desfășurată de cele două persoane salariate, în .X. , sunt prin natura lor venituri salariale care se impun în .X. sau, în caz contrar, dacă acestea reprezintă cheltuieli cu chiriile și utilitățile aferente spațiilor de locuit.

Urmarea celor prezentate mai sus, se reține că nefiind analizate aspectele sesizate în conținutul prezentei decizii, organul de soluționare a contestațiilor nu se poate pronunța dacă societatea datorează sau nu impozitul pe salarii stabilit suplimentar și contestat de societate.

Conform art.7 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru

determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

Și potrivit art.65 alin.2 din același act normativ:

“(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Totodată, potrivit prevederilor art.94 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) 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) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”

Pe cale de consecință, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) 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 pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede: **“11.6 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”, se va desființa Decizia de impunere nr..X. .03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală, pentru suma totală de .X. lei, reprezentând impozit pe venitul din salarii, urmând ca organele de inspekție fiscală să analizeze dacă pentru chiriile și utilitățile spațiilor de locuit încadrate ca avantaje de natură salarială se datorează impozit pe salarii în funcție de cele precizate în decizie, de documentele invocate dar care nu au fost anexate la dosarul cauzei, de prevederile legale incidente și de motivațiile contesttaoarei.**

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va **desființa Decizia de impunere nr..X. .03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală și pentru suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.**

3. Referitor la contribuțiile de asigurările sociale și fondurile speciale în sumă totală de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, se poate pronunța cu privire la datorarea de către societate a contribuțiilor calculate suplimentar ca urmare a încadrării cheltuielilor cu chiria și utilitățile aferente unor spații locative, prime de asigurare și servicii medicale, suportate de SC .X. .X. SRL pentru doi dintre angajații săi, respectiv .X. și .X., ca fiind avantaje în natură, respectiv drepturi salariale, în condițiile în care, la cap.III pct.2 din prezenta decizie s-a desființat decizia de impunere contestată pentru impozitul pe salarii aferent cheltuielilor cu chiria și utilitățile efectuate la spații locative, impozit ce constituie bază de calcul a contribuțiilor sociale.

În fapt, așa cum s-a reținut la cap.III.pct.2 din prezenta decizie, în perioada **ianuarie 2005 – octombrie 2007** S.C. .X. .X. S.R.L. a achitat și a înregistrat în evidența contabilă în contul 605 "*Cheltuieli privind energia și apa*" și în contul 612 "*Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune și chiriile*" contravaloarea chiriei și utilitatilor aferente locuințelor personale pentru 2 salariați, precum și contravaloarea primelor de asigurare și servicii medicale pentru dl .X. și dl .X. .X..

Organele de inspectie fiscale au constatat ca aceste avantaje nu au fost asimilate veniturilor de natura salariala conform prevederilor art.55 alin.(2) lit.k) și alin.(3) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au procedat la majorarea bazei impozabile a veniturilor salariale brute cu contravaloarea acestora, și au constatat că societatea datorează contribuții privind asigurări sociale și fondurile speciale.

Astfel, organele de inspectie fiscală au stabilit pentru perioada **ianuarie 2005 – octombrie 2007** o bază de impunere suplimentară aferentă careia au calculat următoarele obligații fiscale suplimentare:

- **.X. lei** - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați
- **.X. lei** - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator
- **.X. lei** - contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați

- **.X. lei** - contributie pentru asigurari de sanatate datorata de angajator
- **.X. lei** - contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator;
- **.X. lei** – contribuția de asigurare pentru accident de muncă și boli profesionale de la persoane fizice sau juridice;
- **.X. lei** contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale.

Prin contestatia formulata SC .X. .X. SRL sustine ca este nelegala includerea in fondul de salarii brute realizate lunar a contravalorii serviciilor medicale, a chiriilor si a primelor de asigurare pentru cei doi salariatii si deci este nelegala recalcularea veniturilor salariale brute prin reintregirea acestora cu contravaloarea avantajelor salariale acordate in natura, si pe cale de consecinta este nelegala includerea acestora in baza de calcul a contributiilor de asigurari sociale datorate de angajati si angajator invocand in sustinerea cauzei prevederile pct.19 din Ordinul nr.340/2001 pentru aprobarea Normelor de aplicare a prevederilor Legii nr.19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale care defineste sintagma de salarii individuale brute realizate lunar, din textul de lege rezultand clar că astfel de venituri nu pot fi încadrate în niciuna din categoriile enunțate la acest articol, orice abordare contrară devenind neaplicabilă.

In 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 angajatorilor la bugetul asigurărilor sociale de sanatate, baza de calcul este reglementata 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) si 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 asigurații 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 sanatate, 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 unic pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale**, baza de calcul este reglementată prin art.6 alin.(2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, astfel:

(2) *Persoanele juridice sau fizice prevăzute la art. 5 lit. a) au obligația plății cotei de contribuție pentru concedii și indemnizații de 0,85%, aplicată la fondul de salarii realizat, cu respectarea prevederilor legislației financiar-fiscale în materie. 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.”*

- **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 prevederile legale de mai sus, se reține ca angajatorii au obligația de a calcula contribuțiile sociale aferente veniturilor salariale 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.

Așa cum s-a analizat la cap.III pct.2 din prezenta decizie **s-a decis desființarea parțială a deciziei de impunere contestată pentru impozitul pe salarii în sumă de .X. lei** urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze încadrarea cheltuielilor cu chiria și utilitățile aferente spațiilor de locuit suportate de societate pentru două persoane salariate, respectiv .X. și .X..

Ca urmare, având în vedere că impozitul pe veniturile de natură salariale stabilit suplimentar constituite bază de calcul pentru contribuțiile sociale și întrucât baza de calcul a fost desființată parțial în vederea reanalizării, ca o consecință, se va desființa parțial decizia de impunere și pentru contribuțiile sociale contestate.

De asemenea, se reține și faptul că, deși la impozitul pe venitul de natură salarială societatea aduce argumente numai pentru cheltuielile cu chiria și utilitățile aferente spațiilor de locuit suportate de societate pentru două persoane salariate, respectiv .X. și .X., și contestă parțial acest impozit în cazul contribuțiilor sociale, prin contestație prezintă argumente atât pentru cheltuielile cu chiria și utilitățile aferente unor spații locative, cât și pentru prime de asigurare și servicii medicale, suportate de SC .X. SRL pentru cei doi angajați ai săi.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține și aspectul conform căruia deși societatea prezintă argumente pentru cheltuielile cu chiria și utilitățile aferente spațiilor de locuit și pentru primele de asigurare și serviciile medicale suportate de societate pentru cele două persoane salariate, respectiv .X. și .X., contestă în regim individual contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de .X. lei și contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei, pentru celelalte contribuții sociale societatea contestă parțial sumele stabilite prin Decizia de impunere nr. .X..03.2011.

Având în vedere cele precizate și în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) 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 pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede: *“11.6 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”*, **se va desființa Decizia de impunere nr..X..03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală**, pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând contribuții sociale, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cuantumul acestora în funcție de cele constatate la reanalizarea bazei de calcul dispusă la cap.III pct.2 din prezenta decizie și de argumentele contestatoarei.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va **desființa Decizia de impunere nr..X..03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și pentru suma de .X. lei reprezentând:**

- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinuta de la asigurati
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate datorata de angajator
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei 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** - majorari de intarziere aferente contributiei angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale.

4. Cu privire la cheltuielile efectuate pentru proiectul “.X. ” cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare

Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra deductibilității fiscale a acestor cheltuieli efectuate de contestatoare în condițiile în care societatea nu își motivează în fapt și în drept contestația formulată, nu menționează cuantumul sumei contestate și nu prezintă niciun document în susținerea cauzei.

În fapt, S.C. .X. .X. S.R.L. contestă cheltuielile efectuate pentru proiectul “.X. ” stabilite de organele de inspecție fiscală ca nedeductibile fiscal, considerând eronată înlăturarea de la deducere a acestor cheltuieli și solicită refacerea calculelor pe baze fiscale corecte, în care cheltuielile realizate în cadrul activității normale a contribuabilului sunt și trebuie să fie deductibile.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care prevăd :

“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora :

“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora :

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv ”.

Se reține ca societatea, deși contestă stabilirea de către organele de inspecție fiscală ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor efectuate pentru proiectul “.X. ” nu precizează cuantumul sumei contestate și nu prezintă documente și argumente în susținerea cauzei, temeiul de drept pe care își întemeiază contestația.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o

dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție, secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr.3250/18 iunie 2010, în considerentele căreia se precizează : „Potrivit art.207(1) Cod procedură fiscală contestația se depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal sub sancțiunea decăderii, iar potrivit art.206 (1), contestația se formulează în scris și ea va cuprinde, între altele, motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază. Din interpretarea logică și sistematică a celor două articole, rezultă că motivarea contestației trebuie făcută, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se poate și formula contestația fiscală, **iar nedepunerea motivelor în acest termen va avea drept consecință juridică respingerea contestației ca nemotivată.”**

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia mai sus precizată, se reține că societatea contestatoare ar fi putut depune documentele justificative în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația, adică până la data de 28.04.2011, iar, în speță, până la data emiterii prezentei decizii, societatea contestatoare nu a depus niciun document justificativ și nu a prezentat argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Pe cale de consecință, cu privire la solicitarea societății de a se considera ca deductibile fiscal cheltuielile efectuate pentru proiectul “.X. ”

urmeaza a se respinge contestatia ca nemotivata in baza 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.b) din OPANAF nr.2.137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

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

DECIDE

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X..03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei** - impozit pe veniturile din salarii
- **.X. lei** – accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii
- **.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 asigurari sociale datorata de angajator
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator
- **.X. lei** - contributie pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati
- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate 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 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** - majorari de intarziere aferente contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de persoane fizice și juridice ;

- **.X. lei** - majorari de intarziere aferente contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de persoane fizice și juridice

- **.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,

urmând ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decât cele au efectuat inspectia, sa reanalizeze cauzele, pe aceeași perioada si pentru aceleasi debite si accesorii, in functie de cele reținute in cuprinsul deciziei și să emită un nou act administrativ fiscal.

2. Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de SC

.X. .X. SRL cu privire la solicitarea acesteia de a se considera ca deductibile fiscal cheltuielile efectuate pentru proiectul “.X. ”.

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

DIRECTOR GENERAL

X