

**DECIZIE nr.1045/78/29.02.2016**  
privind contestația formulată de **SC X SRL**  
înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. ... /30/28.09.2015

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu adresa nr. A- SLP ... /14.09.2015, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. ... /30/28.09.2015, am procedat la soluționarea contestației depuse de

SC X SRL  
CUI: ...  
cu sediul în ... , jud. Cluj

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj sub nr. ... /18.08.2015, la A.N.A.F. sub nr. ... /21.09.2015 și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. ... /30/28.09.2015.

SC X SRL a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-CJ ... /17.07.2015 privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-CJ nr. ... /17.07.2015 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Cluj, solicitând anularea acestora pentru suma de ... .

*Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de SC X SRL împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-CJ nr. ... /17.07.2015 încheiat de către organe de control din cadrul A.J.F.P Cluj – Activitatea de Inspecție Fiscală, se rețin următoarele:*

In drept, Codul de Procedură Fiscală, republicat prevede:

“ ART. 85

*Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat*

*(1) Impozitele, taxele, contribuțiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

*a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) si art. 84 alin. (4);*

*b) prin decizie emisa de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

ART. 86

*Decizia de impunere*

*(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.*

*(2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili și alte competente pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.*

*(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87.[...]*

*ART. 87*

*Forma și conținutul deciziei de impunere*

*Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art.*

*43.[...]*”

coroborat cu art. 106 din Hotărârea Guvernului nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

*“ART. 106*

*Raportul privind rezultatul inspecției fiscale privind rezultatul inspecției fiscale*

*(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) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.*

*[...]*

*Norme metodologice:*

*106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.*

*106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte.*

*106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.*

*106.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aproba prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”*

Posibilitatea de soluționare conferită de art. 205 și următoarele din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este limitată astfel:

*"ART. 205*

*Posibilitatea de contestare*

(1) *Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. (...)*

(3) *Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

(4) *Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

(5) *În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. 1, contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.*

(6) *Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”*

Având în vedere că raportul de inspecție fiscală pe care petenta îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere factual și legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedură fiscală, republicat, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se va pronunța asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală, în situația în care, în Ordinul nr. 1021/2013 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

*„ În conformitate cu art. 205 și 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, împotriva prezentului act administrativ fiscal se poate formula contestație, care se depune, în termen de 30 de zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii.*

*La prezenta decizie de impunere se anexează raportul de inspecție fiscală care, împreună cu anexele, conține ..... pagini.*

*Prezenta decizie reprezintă titlu de creanță.”*

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentei și aceasta fiind cea care produce efecte față de petentă și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere privind contestația formulată de SC X SRL împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-CJ nr. ... /17.07.2015, contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

***Referitor la contestația formulată de petentă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-CJ nr. ... /17.07.2015 se rețin următoarele:***

Suma total contestată este de ... lei și reprezintă:

- Contribuția de asigurări sociale datorate de angajator ... lei
- Dobânzi/majorări de întârziere ... lei

- Penalități de întârziere ... lei
- Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați ... lei
- Dobânzi/majorări de întârziere ... lei
- Penalități de întârziere ... lei
- Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator ... lei
- Dobânzi/majorări de întârziere ... lei
- Penalități de întârziere ... lei
- Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator ... lei
- Dobânzi/majorări de întârziere ..... lei
- Penalități de întârziere ... lei
- Contribuția de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați ... lei
- Dobânzi/majorări de întârziere ..... lei
- Penalități de întârziere ... lei
- Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale ... lei
- Dobânzi/majorări de întârziere ... lei
- Penalități de întârziere ... lei
- Contribuția pentru asigurări de sănătate angajator ... lei
- Dobânzi/majorări de întârziere ... lei
- Penalități de întârziere ... lei
- Contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați ... lei
- Dobânzi/majorări de întârziere ... lei
- Penalități de întârziere ... lei
- Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice ... lei
- Dobânzi/majorări de întârziere ... lei
- Penalități de întârziere ... lei
- Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor ... lei
- Dobânzi/majorări de întârziere ... lei
- Penalități de întârziere ... lei

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei Dl. ... , în calitate de administrator și poartă ștampila societății petente așa după cum prevede art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

**I.** Petenta formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-CJ nr. ... /17.07.2015 solicitând anularea acesteia pentru suma de ... lei.

Principalele motivații ale petentei, sintetic se prezintă astfel:

A. Perioada de stabilire de către organul fiscal a obligațiilor suplimentare

Petenta contestă efectuarea inspecției fiscale pentru perioada 01.12.2009-31.12.2009, deoarece în opinia sa aceasta excede termenului de 5 ani conform art. 91 din Codul de procedura Fiscală, arătând că nu a întreprins nicio măsură conform art 94 din Codul de procedură fiscală, care să întrerupă sau să suspende termenul de prescripție, suma de ... lei formata din: contribuții ... lei, majorări ... lei, penalități ... lei.

În susținerea contestației petenta citează art.23 art. 91 și art. 92 din O.G 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare.

B. Modul de calcul a obligațiilor fiscale suplimentare de plata reprezentând fond garantare

Petenta contestă modul de calcul și procentul aplicat asupra bazei impozabile, această contribuție fiind de 0.25% conform art. 5 alin 1 lit a) și art.7 alin 1 din Legea 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru creanțele salariale. Arată că a fost aplicată eronat de către organul de control într-un procent de 0.85%, la venitul brut în suma de ... lei rezultând suma eronată de ... lei, implicit majorări și penalități calculate eronat. În Anexa 2 petenta indică modul de calcul corect, astfel .... lei reprezentând fond de garantare calculat corect, majorări de întârziere .... lei, penalități de întârziere .... lei. SC X SRL contestă suma de .... lei compusa din: diferența contribuție .... lei , diferența majorări .... lei și diferența penalități ... lei.

C. Modul de interpretare al organului de control privind reîncadrarea cheltuielilor de protocol și cele sportive ca și avantaje materiale acordate salariaților în perioada 01.01.2010-31.03.2011, și calculul asigurărilor sociale aferent acestor sume.

În susținerea contestației petenta prezintă următoarele argumente:

“Ordinul nr. 122/21.02.2008 , pentru modificarea Normelor de aplicare a prevederilor Legii nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul ministrului muncii și solidarității sociale nr.340/2001, cu modificările și completările ulterioare la capitolul A secțiune 11-a punctul 19 definește sintagma „venit brut realizat lunar” de către asigurații care se află în una sau mai multe dintre situațiile de la art.5 alin.1 pct.I și II din normele de aplicare a Legii 19/2000.

Sumele care au fost reîncadrate de la cheltuielile de protocol la avantaje materiale nu se regăsesc în niciun paragraf din Ordinul 122/2008.

Conform Ordinului 343/2009, privind modificarea și completarea Normelor de aplicare a prevederilor Legii 19/2000, privind sistemul de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, în Anexa nr. 1.4 (la norme) unde sunt specificate modalitățile de transmitere electronică a declarațiilor

privind evidenta nominala a asigurațiilor si a obligațiilor de plata către bugetul asigurațiilor sociale, si structura de fișier. Prin structura de fișier este definit din ce este compus venitul brut la care se calculează CAS datorat de asigurat si angajator, unde nu sunt trecute avantajele in natura. Acest ordin fiind abrogat prin H.G.257/2011 si când a fost introdus in Codul Fiscal art.291pct.2" Sfera contribuțiilor sociale" iar la art.296 pct. 4 este definita baza de calcul a contribuțiilor sociale conform Codului Fiscal.

Noi susținem ca pana la apariția OG.257/2011 echipa de control trebuia sa aibă in vedere legislația in materie la momentul evenimentului si sa nu aplice retroactiv prevederile HG257/2011. Este un abuz din partea organului de control sa calculeze contribuții sociale, care sa fie plătite de angajator, iar angajații societății să nu beneficieze conform Legii 19/2000, în raportul de inspecție fiscala echipa de control recunoaște ca nu a indentificat persoanele care sa beneficieze suplimentar de aceste contribuții ( pagina 82 alin 7 din RIF F-CJ ... din 17.07.2015)" nu s-a putut determina un mod de repartizare pe fiecare salariat,,".

Se contestă suma de .... lei formata din diferente de calcul contribuții .... lei, diferente majorări .... lei, diferente penalități ..... lei.

D. Baza de calcul al impozitului pe veniturile din salarii si al contribuțiilor sociale a fost in mod greșit stabilita de către organul de inspecție fiscala, deoarece, chiar in cazul in care s-ar aprecia ca sumele de .... lei (contravaloare mese servite angajaților) si de .... lei (contravaloare abonamente pentru activități sportive) ar reprezenta avantaje de natura salariala, aceste sume reprezintă veniturile (câștigurile) brute de la care ar fi trebuit sa pornească baza de calcul a veniturii din salarii si al contribuțiilor sociale (art. 57 alin. 2 si 296 indice 4 si următoarele din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal).

Petenta susține că organul de inspecție fiscala a incalcat prevederile art. 55 alin. 1, 2 si 3 din Legea nr. 571/2003, conform cărora venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate intr-o luna de o persoana fizica, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.

Petenta consideră ca "avantajele de natura salariala" trebuiau cumulate cu veniturile salariale, prin urmare în mod greșit organele de inspecție fiscală au apreciat ca "avantajele de natura salariala" ar reprezenta sume nete iar pentru calculul veniturilor brute a adăugat contribuțiile soaciale și impozitul pe venit.

SC X SRL contesta suma de ..... lei formata din: diferente debit -..... lei, diferente majorari-... lei, diferente penalități -.....

E. Referitor la suma de .... lei reprezentând "avantaje materiale acordate sub forma de abonamente la diverse activități sportive " petenta susține că a pus la dispozitia organelor de inspecție fiscală evaluările anuale medicale făcute la fiecare angajat in parte. Din raportul de expertiza medicala a rezultat că "un număr însemnat de persoane, datorita expunerii unui timp indelungat la locul de munca, necesita anumite tratamente de refacere sau activități coordonate de o persoana

specializata in acest domeniu. Conform Codului Muncii, angajatorul are obligația sa asigure securitatea si sănătatea salariaților in toate aspectele legate de munca (art. 175 CM), masurile privind sănătatea si securitatea in munca pentru angajați efectuate de angajator nu pot determina in nici un caz obligații financiare pentru salariați conform Codului Muncii. Organele de inspecție fiscală considerând ca aceste cheltuielile efectuate de către petentă sunt de natura avantajelor materiale si impozitate ca atare”.

Petenta contesta suma de .... lei formata din diferente debit: .... lei, diferente majorări .... lei, diferente penalități .... lei.

F. Referitor la excepțiile de fond ca reîncadrarea unor cheltuieli de protocol ca avantaje salariale acordate, petenta o consideră ca lipsita de temei legal, in absenta unei definiții fiscale a cheltuielilor de protocol pe care le pot efectua societățile comerciale. Codul fiscal actual nu prevede o definiție pentru cheltuielile de protocol ale companiilor, in ceea ce privește impozitarea companiilor cheltuielile de protocol fiind menționate (nu si definite) doar pentru a li se stabili regimul de deducere la art. 21, alin. (3) litera a) din Codul fiscal, la calului profitului impozabil. Cu toate acestea, pentru a justifica reîncadrarea din cheltueili de protocol in avantaje salariale, organele de inspecție fiscală fac trimitere la definiția cheltuielilor de protocol de la pct. 39 din Titlul III "Impozitul pe venit" al Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, potrivit cărora cheltuielile de protocol sunt cheltuieli ocazionate de acordarea unor cadouri, tratații si mese partenerilor de afaceri, efectuate in scopul afacerii. Aceste norme sunt date, inasa, numai in aplicarea regulilor privind impozitarea veniturilor persoanelor fizice care desfășoară activități independente, nu privesc impozitarea profiturilor companiilor si nici impozitarea veniturilor de natura salariala. Prin urmare, respectiva definiție nu constituie o sursa legitima de drept fiscal.

Petenta arată relevanța principiilor dreptului fiscal in problema interpretării normelor de drept fiscal. Dacă admitem rolul predominant al principiului legalității, atunci in mod logic doar actele normative de forța legii ar putea constitui surse ale dreptului fiscal, cu eliminarea completă a altor surse (izvoare), in special a actelor administrative de tipul Hotărârilor Guvernului. care cuprind definiții limitative date sub forma normele metodologice de aplicare a legii. Aceasta nu exclude a lua in considerare și alte surse, mai ales cele interpretative, cum ar fi expunerile de motive, notele de fundamentare, etc, inasa in acest context trebuie să punctăm faptul că in actul contestat organele fiscale incalca principiul legalității si, in pofida textului expres al art. 139 din Constituție („Impozitele, taxele și orice alte venituri ale bugetului de stat și ale bugetului asigurărilor sociale de stat se stabilesc numai prin lege”), utilizează chiar și cutuma ca sursă a dreptului fiscal. Astfel, petenta arată că “ organele fiscale invoca ca temei legal o accepiune contestabilă a cheltuielilor de protocol (mese, cadouri și tratații pentru partenerii de afaceri), care nu mai beneficiază de un suport legal, având in vedere ca nici Codul fiscal nici Normele sale metodologice nemai reluând pentru persoanele juridice această definiție consacrată in Normele metodologice

anterioare, in prezent abrogate. Ori, respectarea principiului legalității, odată acceptat și pus in poziție centrală, nu mai permite decât o interpretare literală (art. 13 Cod procedură fiscală), chiar restrictivă, a prevederilor legii, fara a mai apela la interpretare teleologică, la cea istorică etc.”

Petenta, considera ca si cheltuielile cu tratații reprezentând mese calde, achizițiile de cafea, suc, masa servita la sediul petentei de către angajații acesteia, in cadrul unor intalniri de lucru care se suprapun pauzei de masa, au natura unor cheltuieli de protocol, deductibile limitat la calculul profitului impozabil cu mențiunea ca aceste cheltuieli de achiziții / servicii sa fie intr-adevar realizate in scopuri legate de activitatea economica a societății. Asimilarea acestor cheltuieli ca reprezentând beneficii de natura salariala acordate angajaților pleacă in cazul de fata de la falsa premisa ca aceștia ar beneficia de tratații in afara cazurilor in care isi indeplinesc, prin participare la ședințe de lucru, obligații de serviciu. De esența avantajului salarial este in sa tocmai posibilitatea de-a alege si transferabilitatea beneficiului, care lipsesc in acest context.

Același raționament este valabil si in cazul evenimentelor organizate de către firma cu participarea obligatorie a angajaților, cu precizarea ca din punct de vedere al Titlului III „Impozitul pe venit” o analiza separata trebuie realizata astfel incat sa se determine daca cheltuielile societății reprezintă beneficii de natura salariala la nivelul angajaților.

Acțiunile de tip team-building (organizate de o societate de profil sau intern, de către departamentul Resurse Umane) sunt realizate in scopul general de business al societății, nefiind o opțiune a salariaților, exercitata de aceștia. Daca evenimentul are ca principal obiectiv diverse prezentări efectuate in scopul afacerii / strategii, cheltuielile aferente pot fi considerate cheltuieli deductibile integral (in baza regulii generale privind deductibilitatea cheltuielilor) si nu avantaje salariale, intrucat se considera ca au fost efectuate in scopul activității societății.

Pentru toate aceste motive consideră netemeinice si nelegale constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la incadrarea cheltuielilor de protocol si a altor cheltuieli de exploatare in sfera beneficiilor in natura acordate angajaților, o asemenea constatare fiind contrara legislației fiscale din România, motiv pentru care, solicită anularea Raportului de inspecție fiscală nr. F-CJ ... din 17.07.2015 si a Deciziei de impunere F-CJ ... din 17.07.2015 pentru suma de ... lei.

În motivarea contestației, aceasta a anexat in copie:

- Anexa nr. 1 -pagina 1-3 Contribuții, Majorări, penalități aferente Decembrie 2009
- Anexa nr .2 -pagina 1-6 Situația recalculata fond garantare
- Anexa nr.3-pagina 1-22 Situația Recalculata martie 201 1-decembrie 2014
- Anexa nr.4-pagina 1-42 Situația recalculata sume nete decembrie 2009-decembrie 2014
- Anexa nr.5-pagina 1 Diferente RIF -sume nete.



- Anexa nr.6-pagina 1-42 Situația recalculată fără activități sportive decembrie 2009-decembrie 2014

În completarea contestației formulate petenta a depus precizările nr. ..../07.09.2015 înregistrate la A.J.F.P Cluj sub nr. ..../08.09.2015.

**II.** Organele de inspecție fiscală ale Administrației Finanțelor Publice Cluj au efectuat o inspecție fiscală la SC X SRL , concretizată în emiterea R.I.F nr. F-CJ ... /17.07.2015 și a Deciziei de impunere nr. F-CJ ... /17.07.2015, contestate.

Cu privire la perioada de stabilire de către organul fiscal a obligațiilor fiscale, potrivit dispozițiilor art. 23, art. 91 și art. 92 din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale obligatorii, perioada verificată a început cu obligațiile aferente lunii decembrie 2009 pentru care termenul de depunere a declarației este de 25 ianuarie 2010, moment în care s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale care determină nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală.

Referitor la modul de calcul a obligațiilor fiscale suplimentare de plată reprezentând fond garantare

Analizând modul de calcul a contribuției la fondul de garantare organele de inspecție fiscală au constatat că s-a aplicat eronat procentul de 0.85% asupra bazei impozabile aferente veniturilor salariale ale angajaților scutiți de impozit pe veniturile din salarii, aceasta contribuție fiind de 0.25% conform art. 5 alin 1, lit. a și art. 7, alin 1 din Legea 200/2006.

Organele de inspecție fiscală au ținut cont de prevederile legale în vigoare pentru acea perioadă, cu privire la modul de interpretare al organului de control privind reîncadrarea cheltuielilor de protocol și cele sportive ca și avantaje materiale acordate salariaților în perioada 01.01.2010-31.03.2011 și calculul contribuțiilor sociale aferent acestor sume, cu privire la definirea noțiunii de "venit brut realizat lunar" ca baza pentru calculul contribuțiilor sociale.

Referitor la baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale, organele de inspecție fiscală și-au fundamentat modul de stabilire a bazei de impozitare a avantajelor de natură salariale și calculul impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale pornind de la prevederile conținute de art.55 alin.(3) și pct.69 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal cu modificările și completările ulterioare, art.57 pct.106, pct.109, pct. 118, pct. 124 HG.44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

În vederea calculării impozitului pe veniturile asimilate salariilor și a contribuțiilor sociale aferente acestora, organele de inspecție au procedat la determinarea sumelor brute corespunzătoare sumelor înscrise în facturile furnizorilor de bunuri și servicii acordate ca beneficii salariaților. Determinarea

sumelor brute s-a făcut utilizând formula: Suma bruta = Q \* (1 - Cota impozit pe salarii), unde Q = 1 - Cota CAS angajat - Cota Șomaj angajat - Cota CASS angajat).

Referitor la suma de .... lei reprezentând avantaje materiale acordate sub formă de abonamente la diverse activități sportive, organele de inspecție fiscală au considerat că acestea nu se justifică din punct de vedere fiscal. Angajatorul are obligația ca în conformitate cu HG 355/2007 privind supravegherea sănătății lucrătorilor să se adreseze medicului de medicina muncii pentru a intra în posesia unei evaluări a riscului asupra sănătății lucrătorilor și să asigure fondurile și condițiile efectuării tuturor serviciilor medicale profilactice necesare pentru supravegherea sănătății lucrătorilor, însă organele de inspecție fiscală a considerat ca recomandările formulate de specialistul în medicina muncii au în vedere asigurarea de către angajator a unor condiții adecvate în timpul desfășurării activității salariaților în cadrul entității și nu au caracter de obligativitate pentru angajator în timpul liber al angajaților.

**III. S.C. X S.R.L** cu sediul în Cluj, str. .... jud. Cluj este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. ...., are cod unic de înregistrare RO ....., și are ca obiect principal de activitate „Activități de realizare a soft-ului la comandă (software orientat client)” – cod CAEN .....

**A. Referitor la perioada pentru care organele de inspecție fiscală au exercitat dreptul de stabilire a obligațiilor fiscale cu consecința stabilirii în sarcina petentei a unor obligații suplimentare de natura contribuțiilor de asigurări în sumă de ... lei, cu majorări de întârziere ... lei și penalități ... lei, se rețin următoarele:**

În fapt, petenta nu este de acord cu verificarea de către organele de inspecție fiscală a perioadei 01.12.2009-31.12.2009, deoarece în opinia sa excede termenului de prescripție reglementat de Codul de procedură fiscală.

În drept, art. 23, art. 91, art. 92 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

“ART. 23

*Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale*

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

(...)

ART. 91

*Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale*

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.

#### ART. 92

*Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale*

(1) Termenele de prescripție prevăzute la [art. 91](#) se întrerup:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.

(2) Termenele de prescripție prevăzute la [art. 91](#) se suspendă:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;

c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;

d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia.”

Totodată, potrivit Anexelor 8 și 10 din Ordinul nr. 101/2008 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă (în vigoare în perioada 2009-2010):

- „având în vedere prevederile art. 81 și ale art. 228 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevederile referitoare la obligațiile declarative prevăzute de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile legislației specifice privind contribuțiile [sociale.se](#) aprobă modelul și conținutul formularelor prevăzute în anexele nr. 1 - 7\*):

a) 100 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat", cod 14.13.01.99/bs; [...]

c) 102 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetele asigurărilor sociale și fondurilor speciale", cod 14.13.01.40;

- Anexa 8 - INSTRUCȚIUNI de completare a formularului 100 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat" - „1. Termenul de depunere a

declarației: - până la data de 25 inclusiv a lunii următoare perioadei de raportare [...] „

- Anexa 10 - INSTRUCȚIUNI de completare a formularului 102 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetele asigurărilor sociale și fondurilor speciale" -1. Termenul de depunere a declarației: 1.1. Lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei la care se referă [...] pentru obligațiile de plată reprezentând:

- a) contribuții sociale datorate de angajator;
- b) contribuții sociale reținute de la asigurați;
- c) contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale; "

Având în vedere dispozițiilor legale mai sus citate, în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale obligatorii, perioada verificată a început cu obligațiile aferente lunii decembrie 2009 pentru care termenul de depunere a declarației este data de 25 ianuarie 2010, moment în care s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale care determină nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală respectivă.

În cazul impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale obligatorii, baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul o determină și o declară prin declarațiile privind obligațiile fiscale (cod 100 și cod 102), având în vedere prevederile coroborate ale art. 86 și art. 87 din Codul de procedură fiscală conform cărora:

"Art. 86. - (4) Declarația fiscală întocmită potrivit art. 82 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.

(5) În situația în care legea nu prevede obligația de calculare a impozitului, declarația fiscală este asimilată unei decizii referitoare la baza de impunere".

"Art. 87. - Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă".

Sușinerile petentei cu privire la momentul la care a început să curgă termenul de prescripție al dreptului de a stabili obligații fiscale pentru impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale obligatorii aferente lunii decembrie 2009 sunt neintemeiate. Petenta confundând momentul constituirii bazei de impunere (determinarea impozitului și a contribuțiilor lunii decembrie 2009 prin depunerea în termenul legal – 25.01.2010, a declarațiilor fiscale cod 100 și cod 102) cu perioada fiscală ( luna decembrie 2009) la care se referă obligațiile respective.

Din interpretarea sistematică a alin. (2) al art. 23 în raport cu alin. (1) al aceluiași articol din Codul de procedură fiscală rezultă că momentul constituirii bazei de impunere de impunere este și momentul în care se naște dreptul

organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, care nu poate fi decât momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să declare baza impozabilă și să calculeze impozitul afferent, în măsura în care impozitul se determină prin autoimpunere .

În cazul impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale obligatorii aferente lunii decembrie 2009, organele fiscale nu puteau stabili și pretinde plata acestor obligații fiscale din partea contribuabilului anterior datei de 25.01.2010, deoarece nu expirase termenul de depunere al declarațiilor și termenul de plată a obligațiilor fiscale.

În cazul impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale obligatorii aferente lunii decembrie 2009 pentru care Declarațiile cod 100 și 102 au fost depuse până la termenul de 25 a lunii ianuarie 2010, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii declarațiilor, în cazul de față 1 ianuarie 2011 și se împlinește până la sfârșitul anului 2015. Având în vedere că inspecția fiscală a început la data de 13.02.2015, iar perioada inspecției fiscale cursul prescripției este suspendat, rezultă că s-au stabilit prin Decizie de impunere nr. F-CJ nr. ... /17.07.2015 obligații fiscale reprezentând impozitul pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii aferente lunii decembrie 2009 în cadrul termenului legal de prescripție.

Organele de inspecție fiscală în aplicarea unitară a prevederilor art. 91 din Codul de procedură fiscală, au ținut seama de cele statuate de Comisia Fiscală Centrală din cadrul Ministerului Finanțelor Publice care a emis Decizia nr. 7/2011 conform căreia “termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, în cazul impozitului pe profit, începe să curgă de la data de 1 ianuarie 2011 următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 Declarații privind impozitul pe profit” Chiar dacă Decizia nr. 7/2011 face referire la impozitul pe profit, aceasta prezintă relevanța prin similitudine pentru stabilirea de către organul fiscal a perioadelor supuse verificării în interiorul celor 5 ani în care organul fiscal are dreptul de a stabili obligații fiscale și pentru celelalte obligații fiscale datorate bugetului de stat și bugetului asigurărilor sociale.

Pentru toate aceste motive pretențiile petentei din contestația formulată referitoare la prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale suplimentare în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii aferent perioadei 01.12.2009 -31.12.2009, nu sunt întemeiate, neputând fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

**B. Referitor la modul de calcul a obligațiilor fiscale suplimentare de plata reprezentând fond garantare, cu consecința stabilirii în sarcina petentei a unor obligații suplimentare de natura contribuțiilor de asigurări în sumă de .... lei, cu majorări de întârziere .... lei și penalități ... lei, se rețin următoarele:**

În fapt, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală au aplicat procentul de 0.85% asupra bazei impozabile aferente veniturilor salariale ale angajaților scutiți de impozit pe veniturile din salarii, în legătură cu modul de calcul a contribuției la fondul de garantare, aceasta contribuție fiind de fapt 0.25%

În drept art. 5 alin 1, lit. a și art. 7, alin 1 din Legea 200/2006, privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale

“ART. 5

(1) *Resursele financiare ale Fondului de garantare se constituie din:*

a) *contribuția angajatorilor;*

(...)

ART. 7

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

Față de cele expuse în referatul nr. ... /07.09.2015 existent în original la dosarul cauzei, emis de A.J.F.P. Cluj, în considerarea dispozițiilor cu art. 32 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se arată:

“ART. 32

*Competența generală*

(1) *Organele fiscale au competență generală privind administrarea creanțelor fiscale, exercitarea controlului și emiterea normelor de aplicare a prevederilor legale în materie fiscală.”,*

Coroborat cu art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare

„ART. 216

*Soluții asupra contestației*

(1) *Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,*

contestația petentei va fi *admisă* pentru suma totală de .... lei compusă din ... lei contribuție, ... lei majorări/dobânzi de întârziere și .... lei penalități de întârziere.

**C. Cu privire la modul de interpretare a organului de control privind reîncadrarea cheltuielilor de protocol și cele sportive ca și avantaje materiale acordate salariaților în perioada 01.01.2010-31.03.2011 și calculul contribuțiilor sociale aferent acestor sume, cu consecința stabilirii în sarcina petentei a unor obligații suplimentare de natura contribuțiilor de asigurări în**

**sumă de .... lei, cu majorări de întârziere ..... lei și penalități .... lei, se rețin următoarele:**

În fapt, cheltuielile de protocol și cele sportive înregistrate de petentă au fost reconsiderate de către organele de inspecție fiscală ca și avantaje materiale acordate salariaților în perioada 01.01.2010-31.03.2011.

În anexa 3 la contestația formulată petenta procedează la recalcularea contribuțiilor sociale obligatorii și a accesoriilor aferente numai pentru perioada 01.03.2011-31.12.2014, considerând ca pentru perioada 01.12.2009-28.02.2011 nu exista temei legal pentru includerea avantajelor materiale în venitul brut realizat lunar, deoarece cu privire la definirea sintagmei "venit brut realizat lunar" în sensul că în perioada respectivă noțiunea de venit brut realizat lunar nu includea avantajele materiale acordate salariaților

În drept, art.5, art.24 sunt aplicabile prevederile Legii nr. 19/2000, privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, coroborat cu pct. 18 și pct. 19 Ordinul nr. 1019/23.11.2007 pentru aprobarea Normelor de aplicare a prevederilor Legii nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare

**"ART. 5**

*(1) În sistemul public sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:  
I. persoanele care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă;*

*(...)*

**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, precum și veniturile brute lunare realizate de asigurații prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. VI."*

Coroborat cu pct. 18 și pct. 19 Ordinul nr. 1019/23.11.2007

*"18. Baza lunară de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale o constituie venitul brut realizat lunar de către asigurații care se regăsesc în situațiile de la art. 5 alin. (1) pct. I și II din lege. Constituie bază lunară de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale și veniturile brute realizate de persoanele care nu se mai regăsesc în aceste situații, dar încasează venituri ca urmare a faptului că au deținut una din calitățile de la art. 5 alin. (1) pct. I și II din lege.*

*În cazul persoanelor care se regăsesc în situația prevăzută la art. 5 alin. (1) pct. III din lege, pentru care legea dispune că se datorează contribuție de asigurări sociale, baza de calcul al acesteia o constituie respectivele drepturi bănești achitate din bugetul asigurărilor pentru șomaj."*

"19. Prin sintagma venitul brut realizat lunar se înțelege totalitatea veniturilor în bani sau în natură, indiferent de fondurile din care acestea se achită, realizate de asigurații care se află în una sau mai multe dintre situațiile de la art. 5 alin. (1) pct. I și II din lege. În venitul brut realizat de aceste categorii de persoane sunt incluse și acele venituri în bani sau în natură care sunt obținute ca urmare a desfășurării unor activități remunerate, în folosul unor entități, altele decât angajatorul/angajatorii la care se derulează activitatea de bază."

Din textele de lege mai sus enunțate rezulta că baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale o constituie venitul brut realizat lunar de către asigurații care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă. Prin venit brut realizat lunar se înțelege totalitatea veniturilor în bani sau în natură, indiferent de fondurile din care acestea se achită, realizate de asigurați.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta în mod eronat a invocat prevederile Ordinului nr. 122/21.02.2008 pentru modificarea Normelor de aplicare a prevederilor Legii 19/2000 privind sistemul publice de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, deoarece acesta nu a fost publicat în Monitorul Oficial al României partea I și drept urmare nu a putut fi aplicabil în perioada respectivă. De asemenea modificările ulterioare aduse Ordinului 340/2001 (după publicarea Ordinului 1019/23.11.2007) prin Ordinele Ministrului muncii, familiei și egalității de șanse nr. 128/2008, 129/2008, 547/2008, 343/2009, 1294/2010, nu operează la nivelul defnirii sintagmei de venit brut realizat lunar.

Cu adresa nr. .../07.09.2015, înregistrată la A.J.F.P Cluj sub nr. .../08.09.2015, petenta a completat motivarea contestației, arătând că este relevant în cauză răspunsul dat de A.N.A.F – D.G.R.F.P CLUJ- A.J.F.P Cluj – Biroul Servicii pentru Contribuabili, adresa nr. .../21.07.2015, în care este tratată sfera contribuțiilor sociale obligatorii aferente anilor 2009-2010, perioadă în care **“organul fiscal nu a avut atribuții de administrare a acestora”**

Referitor la afirmațiile petentei din adresa de completare a contestației, se rețin următoarele :

Ordinul nr. 122/21.02.2008 pentru modificarea Normelor de aplicare a prevederilor Legii 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, invocat în cuprinsul contestației nu a fost publicat în Monitorul Oficial al Romaniei, partea I și în consecință neproducând efecte *erga omnes* nu este incident în cauză.

Din starea de fapt reținuta chiar in cuprinsul raportului de inspectie fiscala și al deciziei de impunere, pentru perioada 01.12.2009-31.12.2010, rezultă că organele de inspecție fiscală au ținut cont de prevederile legale în vigoare pentru aceasta perioada, referitor la defnirea noțiunii de “venit brut realizat lunar” ca bază pentru calculul contribuțiilor sociale, respectiv de prevederile Ordinului nr. 340/2001 pentru aprobarea Normelor de aplicare a prevederilor Legii nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale în vigoare în forma modificată pentru perioada invocată de petentă.



Analizând cronologic modificările aduse Ordinului 340/2001, se constată că ultima modificare cu privire la definirea sintagmei “venit brut realizat lunar” s-a realizat în baza Ordinului nr. 1019/23.11.2007 “19. Prin sintagma *venitul brut realizat lunar se înțelege totalitatea veniturilor în bani sau în natură, indiferent de fondurile din care acestea se achită, realizate de asigurații care se află în una sau mai multe dintre situațiile de la art. 5 alin. (1) pct. I și II din lege. În venitul brut realizat de aceste categorii de persoane sunt incluse și acele venituri în bani sau în natură care sunt obținute ca urmare a desfășurării unor activități remunerate, în folosul unor entități, altele decât angajatorul/angajatorii la care se derulează activitatea de bază.*” Actele normative emise ulterior Ordinului nr. 1019/23.11.2007 au fost anulate sau nu se referă la modificări ale definiției sintagmei “venit brut realizat lunar”.

Referitor la răspunsul de A.N.A.F – D.G.R.F.P CLUJ- A.J.F.P Cluj – Biroul Servicii pentru Contribuabili, prin adresa nr. ..../21.07.2015 existentă la dosarul cauzei, se constată că acest organ fiscal confirmă doar faptul că pentru perioada 2009-2010 reglementarea modului de stabilire a contribuțiilor sociale obligatorii nu s-a realizat prin acte administrative emise de Ministerul Finanțelor Publice, ci în baza unor legi specifice emise de alte instituții.

Pentru toate aceste motive pretențiile petentei din cuprinsul literei C a contestației formulate nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a acesteia, nefiind motivate cu norme legale, publicate în Monitorul Oficial al României, opozabile *erga omnes*.

**D. Referitor la baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale, cu consecința stabilirii în sarcina petentei a unor obligații suplimentare de natura contribuțiilor de asigurări în sumă de .... lei, cu majorări de întârziere .... lei și penalități .... lei, se rețin următoarele:**

În fapt, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală au apreciat că avantajele de natură salarială reprezintă sume nete, iar pentru calculul veniturilor brute au adăugat impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale obligatorii cu regim de reținere la sursă.

La calcularea impozitului pe veniturile asimilate salariilor și a contribuțiilor sociale aferente acestora, s-a procedat la determinarea sumelor brute corespunzătoare sumelor înscrise în facturile furnizorilor de bunuri și servicii acordate ca beneficii salariale. Determinarea sumelor brute s-a făcut utilizând formula:  $Suma\ bruta = Q * (1 - Cota\ impozit\ pe\ salarii)$ , unde  $Q = 1 - Cota\ CAS\ angajat - Cota\ Șomaj\ angajat - Cota\ CASS\ angajat$ .

Având în vedere că pentru sumele achitate furnizorilor de bunuri și servicii acordate ca beneficii salariale petenta nu a deținut liste nominale cu personalul care a beneficiat de aceste avantaje, organele de inspecție fiscală nu au putut determina un mod de repartizare pe fiecare salariat, sumele fiind înregistrate în conturile de cheltuieli și TVA, astfel ca impozitul pe veniturile asimilate salariilor

a fost calculat la nivelul fiecărei luni ca suma globală, nefiind detaliat la nivel de salariat.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.55 alin.(1) și (2) lit.k), art.55 alin.(3) lit.b), art.57 alin.(1) și (2), art.58 alin.(1) din Codul Fiscal și pct.68 lit.o), pct.69, pct.70 (la art.55), pct.106 (la art.57), pct.109 (la art.57) și pct.118 (la art.58) din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal republicată

*“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.*

*(3) Avantajele, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), primite în legătură cu o activitate menționată la alin. (1) și (2) includ, însă nu sunt limitate la:*

*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;*

*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 obligatorii aferente unei luni, și următoarele:*

*- deducerea personală acordată pentru luna respectivă;*

*- cotizația sindicală plătită în luna respectivă;*

*- contribuțiile la fondurile de pensii facultative, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei a 400 euro;*

*b) pentru veniturile obținute în celelalte cazuri, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul brut și contribuțiile obligatorii pe fiecare loc de realizare a acestora;*

*(2<sup>1</sup>) În cazul veniturilor din salarii și/sau al diferențelor de venituri din salarii stabilite pentru perioade anterioare, conform legii, impozitul se calculează și se reține la data efectuării plății, în conformitate cu reglementările legale în vigoare privind veniturile realizate în afara funcției de bază la data plății, și se virează până la data de 25 a lunii următoare celei în care s-au plătit.*

**ART. 58**

*Termenul de plată a impozitului (se aplică începând cu veniturile aferente lunii oct. 2011)*

*(1) Plătitorii de salarii și de venituri asimilate salariilor au obligația de a calcula și de a reține impozitul aferent veniturilor fiecărei luni la data efectuării plății acestor venituri, precum și de a-l vira la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri.*

*Coroborat cu HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal*

*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:*

*o) alte drepturi sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.*

*69. Avantajele în bani și în natură sunt considerate a fi orice foloase primite de salariat de la terți sau ca urmare a prevederilor contractului individual de muncă ori a unei relații contractuale între părți, după caz.*

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

*a) folosirea vehiculelor de orice tip din patrimoniul afacerii, în scop personal;*

*b) acordarea de produse alimentare, îmbrăcăminte, cherestea, lemne de foc, cărbuni, energie electrică, termică și altele;*

*c) abonamentele la radio și televiziune, pentru mijloacele de transport, abonamentele și costul convorbirilor telefonice, inclusiv cartelele telefonice;*

*d) permisele de călătorie pe diverse mijloace de transport;*

*e) cadourile primite cu diverse ocazii, cu excepția celor menționate la [art. 55](#) alin. (4) lit. a) din Codul fiscal;*

*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;*

*g) cazarea și masa acordate în unități proprii de tip hotelier;*

*h) contravaloarea primelor de asigurare suportate de persoana juridică sau de o altă entitate, pentru angajații proprii, precum și pentru alți beneficiari, cu excepția primelor de asigurare obligatorii potrivit legislației în materie;*

*i) tichetele cadou acordate potrivit legii, indiferent dacă acestea sunt acordate potrivit destinației și cuantumului prevăzute la [art. 55](#) alin. (4) lit. a) din Codul fiscal.*

*Tratamentul fiscal al avantajului reprezentând contravaloarea primelor de asigurare este următorul:*

*- pentru beneficiarii care obțin venituri salariale și asimilate salariilor de la suportatorul primelor de asigurare, acestea sunt impuse prin cumularea cu veniturile de această natură ale lunii în care sunt plătite primele de asigurare;*

- pentru alți beneficiari care nu au o relație generatoare de venituri salariale și asimilate salariilor cu suportatorul primelor de asigurare, acestea sunt impuse în conformitate cu prevederile [art. 78](#) din Codul fiscal.

(...)

106. Venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o lună conform [art. 55](#) alin. (1) - (3) din Codul fiscal de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.

(...)

109. Drepturile salariale acordate în natură, precum și avantajele acordate angajaților se evaluează conform pct. 74 - 76 și se impozitează în luna în care au fost primite. Documentele referitoare la calculul contravalorii veniturilor și avantajelor în natură primite de angajat se vor anexa la statul de plată.

(...)

118. Veniturile în natură se consideră plătite la ultima plată a drepturilor salariale pentru luna respectivă. Impozitul aferent veniturilor și avantajelor în natură se reține din salariul primit de angajat în numerar pentru aceeași lună.

Având în vedere că petenta a considerat cheltuielile efectuate în favoarea salariaților (mese servite, abonamente la activități sportive, diverse activități recreative) ca fiind fie cheltuieli de protocol, fie servicii efectuate de terți, nu a cumulat lunar avantajele materiale cu salariile lunare ale angajaților, cu consecința nedeterminării impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor individuale, astfel încât aceste contribuții nu au fost reținute din salariul primit de angajat pentru aceeași lună. Neconsiderând sumele achitate furnizorilor de servicii reprezentând mese servite, abonamente de activități sportive, etc., ca fiind avantaje de natură salarială, petenta nu a individualizat sumele respective pe fiecare salariat, ignorând prevederile H.G 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare, în sensul că nu a procedat la cumularea veniturilor din salarii și evaluarea acestora la nivelul sumei efectiv acordate salariatului.

Pornind de la realitatea operațiunilor înregistrate în evidența contabilă și în scopul reflectării corecte a conținutului economic al acestor operațiuni, la reincadrarea sumelor achitate furnizorilor de servicii ca fiind în fapt avantaje de natură salarială, se constată ca salariații petentei au beneficiat efectiv, ca sume nete (primite efectiv de salariați) atât de salariul net lunar evidențiat în statele de plată, cât și de contravaloarea avantajelor materiale la nivelul sumelor totale înscrise în facturile furnizorilor nediminuate cu nici un fel de obligație fiscală, deoarece impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile individuale aferente acestor avantaje nu au fost reținute din salariul primit de fiecare angajat pentru aceeași lună.

Spre exemplificare o simulare a veniturilor realizate de un salariat incadrat cu un salariu de ..... lei si care a beneficiat de avantaje de natura salariala in suma neta de ... lei ar rezulta urmatoarele variante de calcul:

Variante de calcul	Salariu	Avantaj	Baza calcul	Imp sal	Somaj	CAS	CAS S	Total contrib.	Venit net
1.- salariu fara avantaj	..	-	.	.	.				
2.- cumul salariu cu	.	.	.	.	.				
3.- cumul salariu cu	.	.	.	.	.				
4.- calcul avantaj brut	-	.	.	.					

Din variantele de calcul prezentate spre exemplificare rezulta urmatoarele:

- in prima varianta care corespunde in speța cu starea de fapt constatata la petentă, in condițiile in care sumele de pe facturile furnizorilor de servicii nu au fost considerate avantaje materiale, au fost supuse impozitării doar veniturile din salarii, rezultând un salariu net de lei, impozitul si contribuțiile aferente fiind in suma totala de ...lei.

-in varianta a doua pe care ar fi trebuit conform prevederilor legale sa o aplice petenta aceasta ar fi avut obligația sa cumuleze salariul cu avantajul material in suma neta, ar fi rezultat un venit net in cuantum de ... lei compus din suma de ... lei avantaj material de care salariatul a beneficiat efectiv (mese,abonamente,etc) oferite de petentă si suma de 960 lei reprezentând salariul net care ar fi fost acordat salariatului (in absenta avantajului material) diminuat cu suma de .... lei reprezentând impozitul si contribuțiile individuale (aferente avantajului net) care ar fi trebuit reținute din salariul primit de angajat in luna respectiva.

- cea de-a treia varianta reflecta situația in care la momentul efectuării inspecției fiscale, s-a constatat ca salariatul a beneficiat efectiv de suma neta totala de ... lei compusa din salariul net de ... lei in scris pe statul de plata si avantajul material in scris in factura furnizorilor de ... lei. Rezulta ca suma neta acordata in fapt salariatului nu a fost diminuată cu impozitul si contribuțiile individuale aferente. Deoarece salariatul a beneficiat efectiv de suma neta totala de ... lei aceasta fiind situația factica, care corespunde realității operațiilor reflectate in documentele justificative (state de plata, facturile furnizorilor de servicii, inregistrari contabile) organele de inspecție fiscala în mod corect și legal au pornit la calculul bazei de impozitare de la aceasta suma neta si nu de la suma neta de care ar fi beneficiat salariații daca petenta ar fi aplicat prevederile legale cu privire la cumulul salariilor cu avantajele materiale.Veniturile nete in cuantum de ..... lei de care a beneficiat salariatul nu reprezintă doar o inregistrare eronata in contabilitatea agentului economic si care poate fi stornata ulterior, ci reprezintă suma reala, palpabila, pe care a primit-o salariatul si care nu mai poate fi

diminuată prin eventuale corecții ulterioare cu atât mai mult cu cât suma netă din exemplul prezentat de 92 lei acordată efectiv “în plus” salariatului ( prin nereținerea de către petentă a impozitului și contribuțiilor individuale aferente avantajului material acordat) nu poate, conform legislației fiscale, să fie recuperată retroactiv pe o perioadă de 5 ani de la acesta.

- a patra variantă de calcul evidențiază faptul că impozitarea separată a avantajului net față de veniturile din salarii prin recalcularea sumei brute a acestuia, nu determină diferențe de calcul ( salariu net, impozit pe veniturile din salarii, contribuții individuale) în raport cu situația în care suma brută avantajului ar fi cumulată cu suma brută a salariilor

În completarea literei D din contestația formulată petenta vine în completarea contestației formulate cu următoarele precizări: “potrivit art. 55 alin. (3) pct. 69 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, avantajele în bani și în natură sunt considerate a fi orice foloase primite de salariat de la terți sau ca urmare a prevederilor contractului individual de munca ori a unei relații contractuale între părți, după caz (...) vă supunem atenției faptul că interpretarea sau punctul de vedere conform căruia avantajele trebuie considerate sume nete și pentru calculul “valorii brute” a acestora se vor adăuga contribuțiile sociale obligatorii și impozitul pe venit, conduce la influențe financiare fiscale, având ca rezultat nerespectarea prevederilor legale privind regulile contabile, cât și modificarea artificială a profitului impozabil,, conținute în adresa nr. .../07.09.2015, înregistrată la A.J.F.P Cluj sub nr. .../08.09.2015.

Astfel, așa cum rezultă din Raportul de inspectie fiscala si din Decizia de impunere, pentru perioada 01.12.200-31.12.2010, echipa de inspectie fiscala a tinut cont de prevederile legale in vigoare pentru acea perioada, cu privire la definirea notiunii de "venit brut realizat lunar" ca baza pentru calculul contributiilor sociale, respectiv de prevederile Ordinului nr.- 340/2001 pentru aprobarea Normelor de aplicare a prevederilor Legii nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurari sociale in vigoare in forma modificata pentru perioada invocata de petentă.Astfel, analizand cronologic modificarile aduse Ordinului 340/2001, se constată că ultima modificare cu privire la definirea sintagmei "venit brut realizat lunar" (punctul 19) s-a realizat in baza Ordinului nr. 1019/ 23.11.2007 conform caruia: *„prin sintagma venitul brut realizat lunar se intelege totalitatea veniturilor in bani sau in natura, indiferent de fondurile din care acestea se achita, realizate de asiguratii care se află in una sau mai multe dintre situatiile de la art 5 alin. (1) pct. I si II din lege. In venitul brut realizat de aceste categorii de persoane sunt incluse și acele venituri in bani sau in natura care sunt obtinute ca urmare a desfășurării unor activitati remunerate, in folosul unor entitati, altele decat angajatorul/angajatorii la care se deruleaza activitatea de baza. ”.* Actele normative emise ulterior Ordinului nr. 1019/ 23.11.2007 fie au fost anulate, fie nu se refera la modificari ale definirii sintagmei "venit brut realizat lunar". De altfel, chiar daca actul normativ invocat

de petentă, respectiv Ordinul 122/21.02.2008 ar fi fost publicat în Monitorul Oficial, în cuprinsul acestui act normativ (ramas în stadiul de proiect) se regasesc la punctul 19 litera o și avantajele materiale de natura salariala sub forma "altor sume identificate conform art.55 alin.(1) și (2) din Codul Fiscal ca fiind forme de remuneratie, acordate potrivit legii sau contractelor colective de munca."

Cu privire la raspunsul dat de ANAF-D.G.R.F.P CLUJ- A.J.F.P.Cluj-Biroul Servicii pentru contribuabili prin adresa nr...../21.07.2015 (depusa ca anexa nr.1 la adresa de completare) se confirmă doar faptul ca pentru perioada 2009-2010 reglementarea modului de stabilire a contributiilor sociale obligatorii nu s-a realizat prin acte administrative emise de Ministerul de Finante ci în baza unor legi specifice emise de alte institutii. Din acest motiv Biroul Servicii pentru contribuabili nu avea competenta sa ofere un punct de vedere cu privire la reglementarile legislative respective. În îndeplinirea atributiilor de verificare a modului de declarare și stabilire a contributiilor sociale obligatorii aferente anilor 2009-2010 echipa de inspectie fiscala a aplicat tocmai prevederile legale în vigoare la acea data, respectiv prevederile Legii nr.19/2000- privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurari sociale, Legii 95/2006 - privind reforma în domeniul sanatatii, Legii 76/2002 -privind sistemul asigurarilor pentru somaj și stimularea ocuparii fortei de munca, Legea 200/2006 -privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru creantele salariale, Legea 346/2002 - privind asigurarile pentru accidente de munca și boli profesionale.

Cu privire la baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii și a contributiilor sociale (litera D din contestatia formulată) - prin adresa de completare a contestatiei, petenta nu a adus elemente noi, întrucât organele de inspectie și-a fundamentat modul de stabilire a bazei de impozitare a avantajelor de natura salariala și calcul impozitului pe veniturile din salarii și a contributiilor sociale pornind de la aceleasi prevederi legislative invocate de petentă.În consecinta se constata ca nu exista o divergenta de opinii între petentă și organul de inspectie fiscala cu privire la prevederile legislative care reglementeaza tratamentul fiscal al drepturilor salariale acordate în natura, ci exista puncte de vedere diferite cu privire la momentul și modul de aplicare a acestor prevederi în concordanta cu starea de fapt constatata de organele de inspectie fiscala.

Deoarece petenta a considerat cheltuielile efectuate în favoarea salariatilor (mese servite, abonamente la activitati sportive, diverse; recreative) ca fiind fie cheltuieli de protocol, fie servicii efectuate de terti, nu a respectat prevederile legale pe care le invoca, în sensul ca nu a cumulat lunar avantajele materiale cu salariile lunare ale angajatilor și nu a retinut impozitul pe veniturile din salarii și contributiile individuale astfel încât, aceste contributii nu au fost retinute din salariul primit de angajat pentru aceeasi luna. În consecință, petenta nu a individualizat sumele respective pe fiecare salariat și nu a procedat la cumularea avantajelor cu veniturile din salarii și evaluarea acestora la nivelul sumei efectiv acordate salariaților.

Deoarece petenta nu a inclus in statele lunare de salarii avantajele materiale și nu a cumulat contravaloarea acestora cu salariile lunare și tinand cont de faptul ca petenta nu deține si nu a prezentat nici un fel de evidenta nominala cu privire la salariatii care au beneficiat de avantajele respective, organele de inspectie fiscala, la momentul efectuării inspectiei fiscale nu aveau cum sa stabileasca baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii si a contributiilor sociale ca fiind sumele nete, deoarece prin retinerea impozitului si contributiilor individuale sumele nete de care au beneficiat efectiv salariatii ca fiind avantaje materiale (compuse atat din salariul net lunar evidentiat in statele de plata cat si de contravaloarea avantajelor materiale la nivelul sumelor totale inscrise in facturile furnizorilor nediminuate cu nici un fel de obligatie fiscala), nu ar mai fi corespuns realității operatiunilor inregistrate in contabilitate si nu ar mai fi fost reflectat corect continutul economic al acestor operatiuni. Deoarece sumele achitate furnizorilor de bunuri si servicii acordate ca beneficii salariatilor au fost inregistrate in conturile de cheltuieli si TVA, nu s-a putut determina un mod de repartizare pe fiecare salariat, astfel ca impozitul pe veniturile asimilate salariilor si contributiile sociale au fost calculate la nivelul fiecărei luni ca suma globala, nefiind detaliate la nivel de salariat, tinand cont doar de numarul de salariați care s-au incadrat la exceptia prevazuta la art. 55, alin. (4), lit. 1) din Legea nr. 571/2003/R privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare. Chiar daca angajatul este cel care suporta impozitul si contributiile din venitul sau brut, este obligatia agentului economic ca in lipsa unei liste nominale a angajatilor care au beneficiat de respectivele avantaje si pornind de la sumele detaliate in actul de control sa procedeze la individualizarea sumelor pe fiecare salariat (la nivel de suma medie rezultata ca raport intre valoarea lunara a avantajelor si numarul de salariați care au lucrat efectiv in luna respectiva) si sa rectifice declaratiile lunare pentru fiecare beneficiar de venit.

**E. Referitor la suma de .... lei reprezentând avantaje materiale acordate sub formă de abonamente la diverse activități sportive, cu consecința stabilirii în sarcina petentei a unor obligații suplimentare de natura contribuțiilor de asigurări în sumă de .... lei, cu majorări de întârziere .... lei și penalități .... lei, se rețin următoarele:**

În fapt, în perioada 01.12.2009-31.12.2014, urmare unor rapoarte de expertiză medicală a rezultat că un număr însemnat de persoane, angajate ale acestei firme, datorită expunerii unui timp îndelungat la locul de muncă necesită anumite tratamente de refacere sau activități coordonate de o persoană specializată în acest domeniu, astfel că petenta a procedat la închirierea unor terenuri pentru activități sportive, plata unor abonamente fitness, înot, kinetoterapie, etc.

În acest sens a înregistrat cheltuieli cu aceste activități sportive și de recuperare desfășurate de o parte a salariaților, în afara programului de lucru, în timpul liber al acestora.



Petenta justifică aceste cheltuieli ca fiind măsuri privind sănătatea și securitatea în munca pe care societatea are obligația să le întreprindă pe speze proprii, considerând că activitățile sportive pe care firma le facilitează pentru angajați nu reprezintă avantaje pentru salariați, ci sunt justificate de recomandările medicului de medicina muncii, precizate pe fișele de aptitudini (gimnastică, kinetoterapie), fiind o obligație de medicină preventivă, legată de specificul activității sale.

Petenta a prezentat echipei de inspecție fiscală Rapoarte medicale privind controlul medical periodic pe anii 2013 și 2014 întocmite de medicul specialist de medicina muncii din cadrul Centrului Medical Unirea, din cuprinsul cărora rezultă că a fost evaluată starea de sănătate a angajaților în raport cu factorii de risc specifici activității desfășurate în cadrul firmei și au fost formulate anumite recomandări cu privire la prevenirea unor afecțiuni. Petenta susține că recomandările făcute de medicul de medicina muncii pentru prevenirea afecțiunilor determinate de poziția statică prelungită, respectiv posibilitatea respectării posturii normale de lucru și regim igienico-dietetic-alimentație rațională, sport, deplasări în aer liber, justifică cheltuielile efectuate de aceasta cu abonamentele pentru activități sportive acordate salariaților, considerând aceste cheltuieli ca fiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv cheltuieli efectuate, potrivit legii, pentru protecția muncii și pentru prevenirea accidentelor de muncă și bolilor profesionale.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timiș a solicitat Ministerului Muncii Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice punctul de vedere în legătură cu “tratamentul cheltuielilor efectuate pentru prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale”, în considerarea dispozițiilor art. 213 alin. (2) din Codul de procedură fiscală republicat, termenul de soluționare al contestației formulate de petentă prelungindu-se astfel conform art. 70 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, republicat.

Cu adresa nr. ..../...../07.01.2016, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. ..../12.01.2016, Ministerului Muncii Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, răspunde solicitării punctului de vedere arătând următoarele: ”(...) în raport cu activitatea SC X SRL Cluj-Napoca, și cu referire la legislația subsecventă mai sus menționată, cu titlul de exemplu, fără a fi limitative domeniului de activitate și riscurilor identificate la nivelul acestui angajator îi sunt aplicabile:

- prevederile Capitolului 2 Obligațiilor angajatorilor din Hotărârea Guvernului nr. 1028/2006 privind cerințele minime de securitate și sănătate în muncă referitoare la utilizarea echipamentelor cu ecran de vizualizare, prin care angajatorii:

- au obligația de a face o analiză a posturilor de lucru pentru a evalua condițiile de securitate și sănătate oferite lucrătorilor, în special în ceea ce privește eventualele riscuri pentru vedere, probleme fizice și solicitare mentală.

- trebuie să ia măsuri corespunzătoare pentru a remedia riscurile constatate, ținând seama de efectele suplimentare și/sau combinate ale riscurilor identificate.

- trebuie să planifice sarcinile lucrătorului astfel încât folosirea zilnică a ecranului de vizualizare să fie întreruptă periodic prin pauze sau schimbări de activitate, care să reducă suprasolicitarea în fața ecranului de vizualizare.

- principiile ergonomice prevăzute în Anexele nr. 1 și nr. 2 din Hotărârea Guvernului nr. 1091/2006 privind cerințele minime de securitate și sănătate pentru locul de muncă.”

În contractul colectiv de muncă aferent anilor 2010-2012 înregistrat la A.J.P.S Cluj sub nr. ..../19.08.2010 și Contractul colectiv de muncă aferent anilor 2013-2015 înregistrat la Inspectoratul Teritorial de Muncă Cluj sub nr. 45/07.02.2013 sunt stipulate drepturile specifice ale salariaților astfel:

a) salariații beneficiază în fiecare zi lucrătoare de masa de prânz asigurată de către societate prin contractarea unui furnizor specializat în servicii de catering. Servirea mesei se va face în intervalul orar alocat pauzei de masă, conform prevederilor Regulamentului Intern și stipulate în Contractul individual de muncă.

b) Societatea pune la dispoziția tuturor salariaților săi posibilitatea de a participa la activități de recreere ( fotbal, baschet, înot, sală de forță, excursii, etc.) asigurate de furnizorii contractanți în acest scop. Contravaloarea acestor servicii va fi suportată integral sau parțial de către societate, în limita bugetelor alocate.

c) Toți salariații societății beneficiază de servicii medicale gratuite, suplimentar serviciilor medicale de medicina muncii, prin intermediul cabinetului medical contractat de societate în acest scop.

În drept, art. 21 alin. 2 lit. b) privind Cod fiscal

“(…)

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

(…)

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

coroborat cu pct. 25 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare

*“25. Intră sub incidența acestei prevederi cheltuielile efectuate în acest scop, în condițiile în care specificul activității desfășurate se încadrează în domeniile pentru care se impune respectarea normelor de protecție a muncii, stabilite conform legislației în materie.”*

Referitor la condițiile de muncă oferite de petentă salariaților, pe parcursul derulării inspecției fiscale la sediul social din Cluj Napoca, str. Republicii, nr. 57-59, inspecția fiscală a constatat, că angajații își desfășoară activitatea în spații aerisite, luminoase, dotate cu scaune ergonomice și cu echipamente de protecție precum și faptul că locația respectivă oferă salariaților spații verzi, băncuțe, foisor, etc. pentru relaxare. Angajații petentei beneficiind de pauze în timpul cărora

ascultă muzică ambientală, servesc masa și desfășoară activități recreative (tenis de masă).

Examinând anexele nr. 1 și nr. 2 din HG 1091/2006, se constată că acestea referă la anumite principii ergonomice, respectiv cerințe minime de securitate și sănătate pentru locurile de muncă utilizate pentru prima dată conform art. 6 din hotărâre și cerințe minime de securitate și sănătate pentru locurile de muncă aflate deja în folosință, după cum se menționează în art. 7 din hotărâre. Aceste aspecte nu sunt de natură a fundamenta pretenția petentei că recomandările făcute de medicul de medicina muncii pentru prevenirea afecțiunilor determinate de poziția statică prelungită, respectiv respectarea posturii normale de lucru și regim igienico-dietetic-alimentație rațională, sport, deplasări în aer liber, justifică cheltuielile efectuate de societate cu abonamentele pentru activități sportive acordate salariaților, sunt de natura cheltuielilor efectuate pentru protecția muncii și pentru prevenirea accidentelor de muncă și boli profesionale.

Astfel, din analiza normelor legale incidente cauzei, descrise mai sus rezultă cu puterea evidenței că specificul activității petentei, respectiv activitatea de realizare a softului la comandă nu se încadrează în domeniile pentru care se impune, în scopul respectării normelor de protecție a muncii, stabilite conform legislației în vigoare, cu consecința prevenirii accidentelor de muncă și a bolilor profesionale, efectuarea de către angajator a unor cheltuieli cu abonamentele pentru activități sportive, acordate salariaților.

Pentru aceste motive se constată că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli ale petentei reprezintă avantaje materiale acordate salariaților acesteia, astfel că în legătură cu acest capăt de cerere urmează a fi respinsă ca nemotivată, contestația, conform art. 216 Cod procedură fiscală.

#### **F. Cu privire la excepțiile de fond ca reîncadrarea unor cheltuieli de protocol ca avantaje salariale acordate, se rețin următoarele:**

În fapt, petenta a înregistrat în contabilitate cheltuieli reprezentând mese servite cu ritmicitate zilnică, diverse alimente, băuturi alcoolice, mese festive, servicii de organizare evenimente, etc., în sumă totală de ..... lei. O parte a acestor cheltuieli au fost înregistrate în conturile de cheltuieli nedeductibile, care au fost considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit conform art. 21 alin. (3) și (4) din Legea 571/2003 republicat, privind Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală analizând documentele primare care au stat la baza înregistrării acestor cheltuieli în contul 623 – “cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate” au constatat că aceste cheltuieli au fost justificate cu facturi fiscale de achiziționare alimente, apă, cafea etc., de la diverse magazine alimentare, note de plată emise de diverse restaurante, bonuri fiscale, etc., precum și facturi fiscale emise cu ritmicitate săptămânală sau lunară de furnizori specializați în servicii de

catering. Petenta nu a efectuat o delimitare clară între cheltuielile de protocol efectuate în scopul derulării afacerii și cheltuielile efectuate în beneficiul salariaților care sunt de natura avantajelor în natură, cea mai mare parte a acestor cheltuieli fiind considerate cheltuieli de protocol și înregistrate în contul 623 - “cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”. În vederea departajării celor două categorii de cheltuieli care presupun un tratament contabil și fiscal cu totul diferit, organul de inspecție fiscală a solicitat petentei întocmirea la nivelul fiecărui an a unor situații de detaliere a sumelor înregistrate la cheltuieli de protocol în sensul grupării sumelor respective după natura activităților desfășurate.

În Nota explicativă din data de 08.04.2015 existentă la dosarul cauzei reprezentanții petentei au furnizat informații și precizări cu privire la specificul activității desfășurate de petentă și în ce măsură natura și condițiile concrete de desfășurare a activităților zilnice justifică necesitatea cheltuielilor de protocol, rezultând următoarele:

-Activitățile și evenimentele care au necesitat efectuarea cheltuielilor de protocol înregistrate în contabilitate, pot fi grupate după natura lor, astfel:

1. întâlniri interne de lucru, din care:
  - 1.1 .întâlniri interne de lucru - vizite clienți-mese
  - 1.2.alimente-cafea, ceai, apa, fructe,etc.
  - 1.3.întâlniri interne ședințe - mese
- 2.întâlniri externe cu participare parteneri de afaceri, din care:
  - 2.1 .mese restaurant clienți
  - 2.2.protocol delegații US
- 3.cursuri de pregătire profesională
  - 3.1.cursuri -mese
  - 3.2.traininguri organizate în diferite locații (chirii sala, logistica, etc)
  - 3.3.traininguri cu echipele în locații din afara orașului
- 4.eventimente de firmă, convocate și organizate din inițiativa societății
  - 4.1 .evenimente de final de an
  - 4.2.eventiment luna septembrie-zilele informaticianului
  - 4.3.cadouri Crăciun, 1 iunie

-SC X SRL desfășoară un volum mare de activități specifice domeniului de activitate fiind specializată în oferirea de servicii de programare, dezvoltarea de aplicații/produse software, servicii de testare, asigurare a calitatii/suport, etc. Activitățile se desfășoară la domiciliul fiscal, sediul social, în toate locațiile deținute de petentă și declarate la organul fiscal teritorial ca puncte de lucru, precum și în locații externe deținute de clienți sau societăți care au ca obiect de activitate organizarea de evenimente.

-Activitățile desfășurate se realizează cu un număr foarte mare de salariați, având ca și caracteristică specifică organizarea salariaților pe echipe, pe task-uri strict specializate și necesitatea unei comunicări continue pe toate aspectele

conexe sarcinilor specifice pentru corecta coroborare a tuturor informațiilor relevante.

-Petenta furnizează servicii de specialitate unui număr însemnat de clienți interni și externi(cea mai mare parte cu sediul în America), serviciile oferite fiind particularizate în funcție de nevoile și cerințele clienților respectivi, care necesită comunicare continuă și adaptare la cerințele acestora.

- Specificul activității petentei presupune ca mod de lucru, cu frecvență practică zilnică, organizarea de ședințe de lucru interne, vizite ale clienților și discuții cu aceștia cu privire la proiectele și programele oferite clienților respectivi, participare la conferințe, cursuri, traininguri și activități de construire și consolidare a echipei-team buildinguri (generate de necesitatea actualizării continue a cunoștințelor de specialitate), participarea la diferite evenimente interne sau externe organizate de societate, etc.

Ținând cont de clarificările cu privire la ritmicitatea și modul de derulare al activităților specifice detaliate anterior, organele de inspecție fiscală au procedat la analiza fiecărei categorii de cheltuieli prin prisma justificării încadrării cheltuielii respective în cheltuielile de protocol așa cum sunt acestea definite în Codul Fiscal. Totodată au fost solicitate petentei documente justificative prin care aceasta să facă dovada faptului că mesele, alimentele și tratațiile respective au fost acordate în scopul obiectului său de activitate, respectiv realizare a soft-ului la comandă.

Pentru o parte a cheltuielilor înregistrate în contul de protocol, respectiv cele care se referă la întâlnirile externe cu participarea partenerilor de afaceri și la cursurile de pregătire profesională au fost prezentate diverse documente justificative: invitații, liste cu clienții care au fost prezenți în locațiile petentei, procese verbale, contracte încheiate, note de negociere, oferte, corespondențe purtate cu parteneri sau potențiali parteneri pe e-mail, corespondențe privind negocieri sau planificări ale unor activități comune, suporturi de curs, agende de lucru privind modalitatea și programul de derulare a unor evenimente cu detalierea activităților desfășurate și a scopului acestuia etc. Au fost prezentate și Referate de pre – aprobare semnate de conducerea SC X SRL prin care se motivează scopul respectivelor acțiuni, natura cheltuielilor de protocol și bugetul estimativ necesar, precum și Rapoarte ulterioare activității de protocol cu specificarea locației, a numărului de participanți și a cheltuielilor efectuate cu indicarea facturilor fiscale de justificare a cheltuielilor respective.

Pentru cheltuielile de protocol efectuate cu ocazia întâlnirilor interne de lucru la care au participat doar salariații petentei, nu au fost furnizate alte documente justificative relevante, în afara facturilor emise de furnizorii de servicii specializați în activitatea de catering.

Referitor la evenimentele ocazionale organizate de petentă, acestea au avut loc la finalul fiecărui an, precum și în perioada iulie-septembrie când s-a sărbătorit ziua informaticianului. S-a constatat că și evenimentele respective au fost organizate în baza unor contracte încheiate cu furnizorii de astfel de servicii (..... etc.) cu indicarea locației și a serviciilor oferite, care cuprind inclusiv numărul

de mese și meniul care va fi servit cu ocazia evenimentului respectiv, precum și faptul că evenimentele de sfârșit de an se desfășoară în intervalul orar 20-03 al unor zile.

Cu privire la justificarea necesității organizării evenimentelor de sfârșit de an, petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală documente de convocare a salariaților prin care au fost anunțate evenimentele, în cuprinsul cărora a fost prezentat scopul întrunirii și agenda evenimentului. Principalele obiective ale evenimentelor organizate s-au concretizat în: prezentarea realizărilor firmei, trecerea în revistă a proiectelor derulate, prezentarea așteptărilor firmei față de angajați, prezentarea unor strategii de viitor, prezentarea pieței de IT la nivel global și a noilor oportunități de dezvoltare/extindere, etc.

Referitor la evenimentele ocazionate de ziua informaticianului, s-a constatat că acestea au fost organizate în perioada 2010-2013 în cea mai mare parte în locații de pe litoral având ca organizator firma ..... SRL care în urma solicitării de informații a organelor de inspecție fiscală nr. ..../28.04.2015 a transmis prin adresa nr. ..../03.06.2015 informații detaliate cu privire la serviciile prestate și natura acestora, precum și SC ... SRL și SC ... SRL. Organele de inspecție fiscală coroborând datele din documentele justificative interne prezentate de petentă, datele înscrise în facturile organizatorilor de evenimente precum și informațiile furnizate de SC .... SRL au constatat că evenimentele respective s-au finalizat cu mese festive acordate salariaților servicii de masa, open-bar, etc.

Având în vedere aceste informații, sumele reprezentând totalul serviciilor facturate înscrise în facturile emise de furnizori, au fost defalcate după natura acestora, fiind identificate sumele care reprezintă cheltuieli de protocol efectuate de angajator pentru susținerea evenimentelor și care se justifică având în vedere scopul acestora ( chirie locație, transport, sonorizare, echipamente foto-video etc.), de sumele care reprezintă avantaje de natură acordate salariaților, respectiv mese festive și băuturi alcoolice. Astfel din suma totală a cheltuielilor înregistrate de petentă în evidența contabilă reprezentând mese zilnice și mese ocazionate de evenimente, petenta justificând doar suma de ..... lei ca fiind cheltuieli de protocol efectuate în scopul activității sale care constă în realizarea soft-ului la comandă.

Totodată, dincolo de aspectele concrete și de analiza documentară a cheltuielilor angajate de petentă (prezentate detaliat în Raportul de inspecție fiscală), decizia organului de inspecție fiscală de a reincadra o parte a sumelor înregistrate de S.C. X SRL de pe facturile furnizorilor de bunuri și servicii care au fost acordate salariaților sub forma unor beneficii în natură, ca fiind în fapt drepturi de natură salarială, a avut la baza și considerente care privesc situația de ansamblu a societății cu privire la politica de personal și salarială, respectiv:

- ramura de activitate în care activează contribuabilul (realizare a softului la comanda-cod CAEN 6201)

- analizând datele înscrise în statele lunare de plată precum și din datele transmise de Institutul National de Statistica, s-a constatat nivelul scăzut al

salariilor acordate comparativ cu nivelul salariilor declarate (in Declarațiile cod 112 si in Bilanțurile contabile) de alte societăți care desfășoară activități in aceeași ramura de activitate

- avantajele de natura salariala reprezentând mese acordate salariaților sunt stipulate in Contractele colective de munca incheiate la nivelul societății unde sunt stipulate drepturile specifice ale salariaților la capitolul III art.38 si respectiv art.37 alin.(1).

- în aplicarea politicii de personal, pe site-ul SC X SRL se regăsesc oferte cu privire la pachetul salarial oferit de petentă care cuprinde pe lângă salariu și alte beneficii care se referă inclusiv la servirea mesei de prânz și decontarea unor abonamente sportive.

Avantajele de natura salariala reprezentând mese acordate salariaților sunt stipulate in Contractele colective de munca incheiate la nivelul societății unde sunt stipulate drepturile specifice ale salariaților la capitolul III art.38 si respectiv art.37 alin.(1) inclusiv cu privire la faptul ca : "a) salariații beneficiază in fiecare zi lucratoare de masa de prânz asigurata de către societate prin contractarea unui furnizor specializat in servicii de catering. Servirea mesei se va face in intervalul orar alocat pauzei de masa, conform prevederilor Regulamentului Intern si stipulate in Contractul individual de munca.". De asemenea tot in categoria drepturilor specifice ale salariaților este consemnata si "d) participarea la evenimentele organizate de societate pentru salariații sai cu diferite ocazii.Aceste evenimente vor fi anunțate din timp, oferindu-se posibilitatea fiecărui salariat de a participa."

Intenția petentei de a acorda avantaje materiale salariaților săi este confirmată de chiar aliniatul (2) al articolelor menționate se stipulează clar că “ *în fapt, acordarea acestor pachete de beneficii constituie o majorare a veniturilor salariale nete.*”.

Precizarea expresă a petentei din cuprinsul acesteia, că beneficiile considerate o majorare a Veniturilor salariale nete , demonstrează fără putință de tăgadă că *ab initio* a acordat avantaje materiale salariaților săi, prin precizarea expresă a cuvântului nete din cuprinsul sintagmei “majorare a Veniturilor salariale nete” probând dorința sa de a excude aceste avantaje materiale de la plata obligațiilor legale către bugetul statului.

Referitor la tratamentul fiscal din punct de vedere al impozitului pe profit se rețin următoarele:

Încadrarea cheltuielilor efectuate de petentă, prin intermediul cărora aceasta a oferit angajaților pentru o continuă perfecționare și o bună colaborare cu partenerii de afaceri mai multe facilități, în categoria “cheltuieli prestări servicii” ( team building) așa cum a procedat petenta, nu este fundamentată sub aspect legal deoarece aceste cheltuieli nu sunt de natura celor de transport și cazare sau de natura cheltuielilor de formare și perfecționare profesională, așa cum sunt definite acestea la art. 21 alin. 2 lit. e și h din Codul fiscal, motiv pentru care cheltuielile respective sunt considerate cheltuieli salariale.

Pe cale de consecință, ipoteza dezvoltării de reprezentantul petentei în cuprinsul acestui capăt de cerere, cum că “ cheltuielile cu tratații reprezentând mese calde, achiziții de cafea, suc, masa servita la sediu societății de către angajații petentei , in cadrul unor intalniri de lucru care se suprapun pauzei de masa și drept urmare au natura unor cheltuieli de protocol nu poate fi reținută ca relevantă în cauza dedusă judecății, atâta vreme cât cheltuielile cu aceste tratații oferite de petentă salariaților pentru o continuă perfecționare și colaborare cu partenerii de afaceri nu sunt cheltuieli de transport și cazare sau de natura cheltuielilor de formare și perfecționare profesională, așa cum sunt acestea definite la la art. 21 alin. 2 lit. e și h din Codul fiscal, motiv pentru care acestea reprezintă cheltuieli salariale.

Condiția *sine qua non* a diminuării masei profitului impozabil cu aceste cheltuieli o reprezintă impozitarea lor la salariați în temeiul art. 21 alin. 4 lit. 1, astfel că alegațiile din cuprinsul contestației formulate nu au relevanță, în lipsa precizării de către aceasta a unui motiv de drept care să justifice conform Codului fiscal pretențiile sale.

Pe cale de consecință, pentru toate aceste motive pretențiile petentei din contestația formulată nu au suport legal, astfel încât contestația urmează a fi respinsă, conform art. 216 din Codul de procedură fiscală.

“ART. 216

*Soluții asupra contestației*

(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

Referitor la:

- ... lei Dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorate de angajator
- ... lei Dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați
- ... lei Dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator
- 14.... lei Dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator
- 14.... lei Dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați
- 7.240 lei Dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale
- ... lei Dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate angajator
- ... lei Dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați
- ... lei Dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice
- ... lei Dobânzi/majorări de întârziere aferente Impozitului pe veniturile



din salarii si asimilate salariilor

și

- ... lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorate de angajator
- ... lei penalități de întârziere aferente contribuției individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați
- ... lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator
- ... lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator
- ... lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați
- 2.636 lei penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale
- ... lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate angajator
- ... lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați
- ... lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice
- ... lei penalități de întârziere aferent impozitului pe veniturile din salarii si asimilate salariilor

calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. F-CJ ... /17.07.2015 emisă de Activitatea de Inspecție fiscală Cluj, se reține că stabilirea de dobânzi/majorări de întârziere aferente stabilite suplimentar, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru debitul reprezentând contribuțiile sociale stabilit suplimentar, astfel:

- ... lei- Contribuția de asigurări sociale datorate de angajator
- ... lei - Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați
- ... lei- Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator
- ... lei - Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator
- ... lei - Contribuția de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați
- 22.069 lei - Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale
- ... lei - Contribuția pentru asigurări de sănătate angajator
- ... lei - Contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați
- ... lei - Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice
- ... lei - Impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor

contestația va fi respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările

de întârziere/dobânzile și penalitățile de întârziere calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsă.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în temeiul art.55 alin.(1) și (2) lit.k), art.55 alin.(3) lit.b), art.57 alin.(1) și (2), art.58 alin.(1) din Codul Fiscal și pct.68 lit.o), pct.69, pct.70, pct.106, pct.109 și pct.118 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal republicată, art. 23, art. 91, art. 92, art.216 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art. 5 alin 1, lit. a și art. 7, alin 1 din Legea 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, în baza referatului nr. ... /30/ se,

## **DECIDE**

- respingerea, ca inadmisibilă, a contestației formulate împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-CJ nr. ... /17.07.2015 emis de Activitatea de Inspecție Fiscală Cluj
- admiterea contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-CJ ... /17.07.2015 privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emis de Activitatea de Inspecție Fiscală Cluj pentru suma de ..... lei reprezentând:
  - Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale .... lei
  - Dobânzi/majorări de întârziere .... lei
  - Penalități de întârziere ..... lei
- respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-CJ ... /17.07.2015 privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emis de Activitatea de Inspecție Fiscală Cluj pentru suma de ..... lei reprezentând:
  - Contribuția de asigurări sociale datorate de angajator ... lei
  - Dobânzi/majorări de întârziere ... lei
  - Penalități de întârziere ... lei
  - Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați ... lei
  - Dobânzi/majorări de întârziere ... lei
  - Penalități de întârziere ... lei
  - Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator ... lei
  - Dobânzi/majorări de întârziere ... lei
  - Penalități de întârziere ... lei
  - Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator ... lei
  - Dobânzi/majorări de întârziere 14.... lei
  - Penalități de întârziere ... lei

- Contribuția de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați ... lei
- Dobânzi/majorări de întârziere ..... lei
- Penalități de întârziere ... lei
- Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale ... lei
- Dobânzi/majorări de întârziere ..... lei
- Penalități de întârziere .... lei
- Contribuția pentru asigurări de sănătate angajator ... lei
- Dobânzi/majorări de întârziere ... lei
- Penalități de întârziere ... lei
- Contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați ... lei
- Dobânzi/majorări de întârziere ... lei
- Penalități de întârziere ... lei
- Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice ... lei
- Dobânzi/majorări de întârziere ... lei
- Penalități de întârziere ... lei
- Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor ... lei
- Dobânzi/majorări de întârziere ... lei
- Penalități de întârziere ... lei
- prezenta decizie se comunică la:

· SC X SRL

· A.J.F.P Cluj

cu aplicarea prevederilor pct. 7.6. din OPANAF nr.2906/2014.

Decizia este definitiva in sistemul căilor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Curtea de Apel Cluj sau Curtea de Apel Timișoara in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

.....