

## **DECIZIE nr. 17XXX1/519/10.11.2015**

privind contestația formulată de S.C. XXX S.R.L. înregistrată la D.G.R.F.P.  
Timișoara sub nr. XXX

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală cu adresa nr. XXX, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. XXX asupra contestației formulate de

S.C. XXX S.R.L.,

CIF: XXX

Cu sediul social în XXX  
Cu sediul procesual ales la  
XXX,  
din XXX,

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad sub nr. XXX, la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. XXX și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. XXX.

Petenta S.C. XXX S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. XXX privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. XXX emise de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea integrală a actelor administrative fiscale atacate, respectiv a deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală contestate.

***Referitor la capătul de cerere privind Raportul de Inspecție fiscală nr. XXX, se rețin următoarele:***

*În drept, OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de Procedură Fiscală, republicat prevede:*

*“ ART. 85*

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

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

*a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 8XXX alin. (4);*

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

*(2) Dispozițiile alin. (1) sunt aplicabile și în cazurile în care impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat sunt scutite la*

*plată conform reglementărilor legale, precum și în cazul unei rambursări de taxă pe valoarea adăugată.*

*ART. 8XXX*

*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, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale.*

*(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 competențe 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. 89.[...]*

*ART. 87*

*Forma și conținutul deciziei de impunere*

*Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43.[...]*

coroborat cu art. 10XXX din HG nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

*“ART. 10XXX*

*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:*

*10XXX.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.*

*10XXX.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.*

*10XXX.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.*

*10XXX.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aproba prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”*

Posibilitatea conferită de art. 205 și următoarele din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este reglementată 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.*

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

Având în vedere ca raportul de inspecție fiscală pe care petenta îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere faptic 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 modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice", 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 petentului și aceasta fiind cea care produce efecte față de petent și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere privind contestația formulată de S.C. XXX S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. XXX, contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

***Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de petenta S.C. XXX S.R.L., împotriva Deciziei de impunere nr. XXX privind obligațiile fiscale***

***suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală***, se rețin următoarele:

***Referitor la suma contestată aferentă Deciziei de impunere nr. XXX privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală***, s-au reținut următoarele aspecte:

În fapt, prin ***Decizia de impunere nr. XXX privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală*** organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligații fiscale principale și accesorii aferente în sumă totală de **XXX lei**, iar prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad sub nr. XXX, la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. XXX și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. XXX, petenta contestă suma de **YYY lei**, arătând că aceasta este „conform sintezei constatărilor fiscale anexată prezentei – obligații fiscale pe care înțelegem să le contestăm în totalitate”.

Astfel, D.G.R.F.P. Timișoara se va investi cu soluționarea contestației în legătură cu suma totală de **XXX lei**, reprezentând: impozit pe salarii și contribuțiile aferente veniturilor din salarii, precum și dobânzi și penalități de întârziere, făcând abstracție de eroarea de adiție a petentei, în condițiile în care aceasta obiectul contestației îl constituie aceste „obligații fiscale pe care înțelegem să le contestăm în totalitate”.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, av. Gabor Nicolae - XXX, la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială XXX, în original, așa după cum prevede art. 20XXX 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 S.C. XXX S.R.L., prin reprezentantul său legal contestă parțial Decizia de impunere nr. XXX privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. XXX de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad.

În cuprinsul contestației formulate petenta prezintă în mod sintetic constatările inspecției fiscale, față de argumentele organelor fiscale petenta având mai multe precizări, astfel:

În opinia petentei, Decizia de impunere și interpretările date de către organele de inspecție fiscală prin raportul întocmit sunt eronate, întrucât din punct

de vedere al angajatorului, diurna este integral deductibila la calculul rezultatului fiscal, petenta considerând deductibilă cheltuiala cu diurna acordată - indemnizație de detașare - deoarece nu depășește nivelul legal stabilit prin H.G. nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, nivelul diurnelor externe fiind stabilit în funcție de țara în care are loc deplasarea.

În cazul persoanelor juridice române, altele decât instituțiile publice, cheltuiala cu diurna externă este integral deductibilă la calculul impozitului pe profit. Codul muncii (art 44) stabilește numai dreptul salariatului detașat/delegat la indemnizația de detașare/delegare (diurna) fără a fixa și o limită a acestei indemnizații, prin urmare, cuantumul indemnizației de detașare/delegare se stabilește de parti în mod liber.

Diurna este un drept legal al unui salariat angajat în baza unui contract de muncă, așa cum prevede Codul Muncii prin articolul 44, alineatul (2), conform căruia „salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil”. În situația în care petenta nu are încheiat un contract colectiv de muncă, atunci stabilirea diurnei și a celorlalte condiții pe perioada deplasării se poate face printr-un act adițional la contractul individual de muncă, act care a fost prezentat cu ocazia efectuării controlului.

Sub aspect fiscal, potrivit prevederilor articolului 21, alineatul (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare. Astfel, potrivit aceluiași articol, alin. (2), lit. e) sunt considerate cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme.

Prin HG nr. 20/1XXX.01.2013 și OG nr. 8/23.01.2013 ce aduc modificări Legii 571/2003, se introduc noutăți și în ceea ce privește regimul fiscal al diurnei, astfel că aceasta este considerată a fi un venit asimilat salariilor. Prin urmare, se supune impozitării (prin aplicarea cotei de 1XXX%) și indemnizația primită de angajați pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, precum și orice alte sume de aceeași natură, pentru partea care depășește 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice (conform art. 55, alin. (2), lit. i) din Codul fiscal). În mod similar, se datorează și contribuții sociale la diurna ce depășește acest plafon. Acestui regim i se supune și persoana juridică fără scop patrimonial sau altă entitate neplătitoare de impozit pe profit (incluzând aici și microîntreprinderile).

Așadar, cheltuiala cu diurna este deductibilă în limita a 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice potrivit art. 21 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal. Cum indemnizația zilnică de delegare și detașare în România este 13 lei (art. 9 din

H.G. 18XXX0/200XXX) rezultă prin conformitate cu cadrul legal amintit anterior că nivelul maxim de deductibilitate este de 32,5 lei (13 lei x 2,5).

De la 1 decembrie 2012, diurna externă cuvenită personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar a revenit la nivelul maxim de deductibilitate, așa cum era anterior Legii 118/2010 privind unele măsuri necesare în vederea restabilirii echilibrului bugetar.

Diurna în valută se acordă la nivelul prevăzut pentru fiecare țară în care are loc deplasarea. Astfel, calcul diurnei externe valabil de la 01.12.2012, pentru țări UE, este următorul: diurna maximă legală externă/zi 35 euro x 0,75 x 1,15 x 1,08 x 1,074 = 32,XXX0 euro/zi, iar diurna maximă deductibilă fiscal/zi: 35 euro x 0,75 x 1,15 x 1,08 x 1,074 x 2,5 = 87,5 euro/zi. Alte condiții de stabilire a diurnei în valută sunt cuprinse în art. 7 și 8 din H.G. 518/1995.

Astfel, cele reținute de către organele de inspecție fiscală în sensul că s-ar impune reconsiderarea sumelor acordate cu titlul de diurnă și încadrarea lor în categoria de natură salarială este eronată.

Indiferent care ar fi interpretarea dată de organele de inspecție fiscală admiterea contestației s-ar impune și raportat la inițiativa legislativă a Ministerului Finanțelor privind amnistia fiscală.

Petenta susține că, conform Proiectului de lege adoptat de către Guvern și de către Parlamentul României la data de 25.0XXX.2015 ce urmează a fi promulgată de Președintele României, potrivit art. 2 alin. 1 din proiectul de lege: "...se anulează diferențele de obligații fiscale principale și/sau obligații fiscale accesorii stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, ca urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizație primită pe perioada delegării și detașării de către angajații care efectuează transport internațional precum și a celor plătite de către agenții de muncă temporară, aferente perioadelor fiscale de vână la 01.0XXX.2015 și neachitate vână la data intrării în vigoare a prezentei legi".

În opinia sa, reconsiderarea de către organele de inspecție fiscală a sumelor acordate cu titlul de diurnă și încadrarea lor în categoria de natură salarială, este eronată. Organul fiscal nu poate recalifica sumele de natura celor prevăzute la alin. 1 și nu emite o decizie de impunere în legătură cu o astfel de recalificare, pentru perioadele anterioare datei de 01.0XXX.2015, aceasta considerând că se încadrează la art. 2 alin. 1 teza a II -a, textul de lege urmând a fi aplicabil.

Pe cale de consecință, petenta solicită anularea integrală a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. XXX.

**II.** Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată F-AR nr. 238/17.0XXX, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada mai 2014 - martie 2015, petenta XXX SRL a acordat, unui număr de cinci salariați angajați cu contracte individuale de munca temporară (XYZ), care au fost puși la

dispoziția unor persoane fizice din Germania, conform contractelor încheiate între petenta XXX SRL și aceștia, pentru a desfășura servicii de menaj, sume de bani cu titlu de indemnizații de detașare, considerate „diurne”.

Totodată în perioada decembrie 2014 - martie 2015, petenta XXX SRL a acordat unui număr de trei salariați angajați cu contract individual de muncă (ABC) care au fost puși la dispoziția unor persoane fizice din Germania, conform contractelor încheiate între petenta XXX SRL și persoanele fizice germane, pentru a desfășura servicii de menaj, sume de bani cu titlu de indemnizații de detașare, considerate „diurne”. Sumele acordate în acest sens fiind valoare totală de XXX EUR, echivalentul a XXX lei.

Din analiza documentelor justificative ale petentei, a rezultat faptul că salariații petentei au fost puși la dispoziție temporar în Germania, pentru a realiza servicii de menaj pentru diverse persoane fizice germane, conform contractelor de prestări servicii încheiate între angajatorul XXX SRL și persoane fizice germane, iar aceștia se obliga să presteze munca pentru și sub autoritatea angajatorului XXX SRL, care este un agent de muncă temporară-persoană juridică, în schimbul unei renumerații denumite salariu și a unei sume de 35 de euro pe zi. În aceste context, salariatul pus la dispoziție temporar pentru a realiza servicii de menaj în Germania, are calitatea de salariat temporar.

Petenta a considerat deductibilă cheltuiala cu diurna acordată (indemnizație de detașare) deoarece nu depășește nivelul legal stabilit prin HG nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.

Pentru sumele primite cu titlu de diurnă de către salariații care au prestat servicii de menaj pe teritoriul Germaniei, organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea sumelor acordate ca diurnă și încadrarea lor în categoria venituri de natură salarială, respectiv la calcularea contribuțiilor și impozitului pe venit ce trebuiau calculate, reținute și virate de către petenta.

Astfel, sumele înregistrate ca diurnă și plătite salariaților (cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări) în sumă totală de XXX lei au fost reconsiderate ca și cheltuieli salariale, respectiv cheltuieli cu salariile personalului, cheltuieli cu asigurări și protecția socială (contribuția angajatului la CASS, CAS și șomaj) plus impozit pe venituri din salarii.

Drept urmare, contravaloarea diurnelor acordate de petentă salariaților care au prestat servicii de menaj pe teritoriul Germaniei, au fost asimilate veniturilor din salarii, fiind supuse impozitării, organele de inspecție fiscală stabilind în sarcina petentei, următoarele obligații fiscale suplimentare:

- Impozit pe salarii și contribuțiile aferente veniturilor din salarii în sumă de **XXX lei**;
- Dobânzi de întârziere în sumă de **XXX lei**;
- Penalități de întârziere în sumă de **XXX lei**, astfel:

**1. Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, pentru perioada 01/01/2012 – 31/03/2015 :**

- Contribuția de asigurări sociale datorata de angajator in suma de XXX lei.
- dobânzi de intarziere in suma de XXX lei;
- penalitati de intarziere in suma de XXX lei;

**2. Contribuția individuala de asigurări sociale reținuta de la asigurați, pentru perioada 01/01/2012-31/03/2015:**

- Contribuția individuala de asigurări sociale reținuta de la asigurați in suma de XXX lei;
- dobânzi de intarziere in suma de XXX lei;
- penalitati de intarziere in suma de XXX lei;

**3. Contribuția de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator , pentru perioada 01/01/2012 – 31/03/2015 :**

- Contribuția de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator in suma de XXX lei
- dobânzi de intarziere in suma de XXX lei;
- penalitati de intarziere in suma de XXX lei;

**4. Contribuția de asigurări pentru șomaj datorata de angajator pentru perioada 01/01/2012 - 31/03/2015 :**

- Contribuția de asigurări pentru șomaj datorata de angajator in suma de XXX lei
- dobânzi de intarziere in suma de XXX lei;
- penalitati de intarziere in suma de XXX lei;

**5. Contribuția individuala de asigurări pentru șomaj reținuta de la asigurați pentru perioada 01/01/2012 - 31/03/2015 :**

- Contribuția individuala de asigurări pentru șomaj reținuta de la asigurați in suma de XXX lei
- dobânzi de intarziere in suma de XXX lei;
- penalitati de intarziere in suma de XXX lei;

**XXX. Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, pentru perioada 01/01/2012 - 31/03/2015 :**

- Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale in suma de XXX lei
- dobânzi de intarziere in suma de XXX lei;
- penalitati de intarziere in suma de XXX lei;

**7. Contribuția pentru asigurări de sanatate datorata de angajator , pentru perioada 01/01/2012 - 31/03/2015 :**

- Contribuția pentru asigurări de sanatate datorata de angajator in suma de XXX lei
- dobânzi de intarziere in suma de XXX lei;
- penalitati de intarziere in suma XXX lei;

**8. Contribuția pentru asigurări de sanatate reținuta de la asigurați, pentru perioada 01/01/2012 - 31/03/2015 :**

- Contribuția pentru asigurări de sanatate reținuta de la asigurați in suma de XXX lei



- dobânzi de intarziere in suma de XXX lei;
- penalitati de intarziere in suma de XXX lei;

**9. Contribuția pentru concedii si indemnizații de la persoane juridice, pentru perioada 01/01/2012 - 31/03/2015 :**

- Contribuția pentru concedii si indemnizații de la persoane juridice in suma de XXX lei;
- dobânzi de intarziere in suma de XXX lei;
- penalitati de intarziere in suma de XXX lei;

**10. Impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor, pentru perioada 01/01/2012 - 31/03/2015 :**

- Impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor in suma de XXX lei
- dobânzi de intarziere in suma de XXX lei;
- penalitati de întârziere in suma de XXX lei.

**III.** S.C. XXX S.R.L. cu sediul social în XXX, este înregistrată la O.R.C. sub nr. XXX, are cod unic de înregistrare XXX, cod CAEN 7820 - „Activități de contractare, pe baze temporare a personalului”.

**IV.** Având în vedere motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se reține că Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, organele de inspecție fiscale din cadrul A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, au procedat corect la asimilarea diurnelor acordate salariaților temporari ai petentei S.C. XXX S.R.L. ca și venituri de natură salarială, stabilind în sarcina sa suma totală de **XXX lei** reprezentând impozit pe salarii și contribuțiile aferente veniturilor din salarii, precum și accesoriile aferente acestora.

*Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Regională Generală a Finanțelor Publice Timișoara se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care ulterior emiterii actului administrativ atacat în Monitorul Oficial al României nr. 540 din 20 iulie 2015 a fost publicată **Legea nr. 209/2015** privind anularea unor obligații fiscale, urmare căreia Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Fiscal Orășenesc Lipova a emis **Decizia de anulare a obligațiilor fiscale nr. XXX/15.10.2015** conform art. 2 din legea mai sus precizată.*

În fapt, în perioada mai 2014 - martie 2015, petenta XXX SRL a acordat, unui număr de cinci salariați angajați cu contracte individuale de munca temporara (XYZ), care au fost puși la dispoziția unor persoane fizice din Germania, conform

contractelor încheiate între petenta XXX SRL și aceștia, pentru a desfășura servicii de menaj, sume de bani cu titlu de indemnizații de detașare, considerate „diurne”.

Totodată în perioada decembrie 2014 - martie 2015, petenta XXX SRL a acordat unui număr de trei salariați angajați cu contract individual de muncă (ABC) care au fost puși la dispoziția unor persoane fizice din Germania, conform contractelor încheiate între petenta XXX SRL și persoanele fizice germane, pentru a desfășura servicii de menaj, sume de bani cu titlu de indemnizații de detașare, considerate „diurne”.

Sumele acordate în acest sens fiind valoare totală de XXX EUR, echivalentul a XXX lei.

Petenta XXX S.R.L este autorizată ca agent de muncă temporară, prezentând în acest sens autorizația seria A, nr. 0000310 emisă de Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, emisă la data de 20.01.2014, obiectul principal de activitate desfășurat de petenta verificată fiind “Activității de contractare, pe baza temporare a personalului, cod CAEN 7820.

Din analiza documentelor justificative ale petentei, rezultă faptul că salariații petentei sunt puși la dispoziție temporar în Germania, pentru a realiza servicii de menaj pentru diverse persoane fizice germane, conform contractelor de prestări servicii încheiate între angajatorul XXX SRL și persoane fizice germane, iar aceștia se obligă să presteze munca pentru și sub autoritatea angajatorului XXX SRL, care este un agent de muncă temporară-persoană juridică, în schimbul unei remunerații denumite salariu și a unei sume de 35 de euro pe zi. În aceste contexte, salariatul pus la dispoziție temporar pentru a realiza servicii de menaj în Germania, are calitatea de salariat temporar.

Petenta a considerat deductibilă cheltuielile cu diurna acordată (indemnizație de detașare) deoarece nu depășește nivelul legal stabilit prin HG nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.

Pentru sumele primite cu titlu de diurnă de către salariații care au prestat servicii de menaj pe teritoriul Germaniei, organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea sumelor acordate ca diurnă și încadrarea lor în categoria venituri de natură salarială, respectiv la calcularea contribuțiilor și impozitului pe venit ce trebuiau calculate, reținute și virate de către petenta.

Astfel, sumele înregistrate ca diurnă și plătite salariaților (cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări) în sumă totală de XXX lei au fost reconsiderate ca și cheltuieli salariale, respectiv cheltuieli cu salariile personalului, cheltuieli cu asigurări și protecția socială (contribuția angajatului la CASS, CAS și șomaj) plus impozit pe venituri din salarii.

Drept urmare, contravaloarea diurnelor acordate de petentă salariaților care au prestat servicii de menaj pe teritoriul Germaniei, au fost asimilate veniturilor din salarii, fiind supuse impozitării, organele de inspecție fiscală stabilind în sarcina petentei, impozit pe salarii și contribuțiile aferente veniturilor din salarii în sumă de **XXX lei**.

Pentru neachitarea la termen a impozit pe veniturile din salarii și a contribuțiilor stabilite suplimentar s-au calculat majorări de întârziere și penalități de întârziere în conformitate cu dispozițiile art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, astfel:

- Dobânzi de întârziere în sumă de **XXX lei**;
- Penalități de întârziere în sumă de **XXX lei**.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au procedat la modificarea bazei de impunere, respectiv a salariului brut aferent salariatului pe perioada detașării, prin Decizia de impunere nr. XXX stabilind impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente veniturilor de natură salarială (diurne) acordate angajaților care au desfășurat activitate în străinătate împreună cu accesoriile aferente în sumă totală de XXX lei.

Împotriva Deciziei de impunere nr. XXX petenta a formulat contestație.

Ulterior formulării contestației, în Monitorul Oficial al României nr. 540 din 20 iulie 2015 a fost publicată **Legea nr. 209/2015** privind anularea unor obligații fiscale, care la art. 2 alin. (1) și art. 5 alin. (1) stipulează:

*„ART. 2*

*(1) Se anulează diferențele de obligații fiscale principale și/sau obligațiile fiscale accesorii, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, ca urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizația primită pe perioada delegării și detașării de către angajații care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări, aferente perioadelor fiscale de până la 1 iulie 2015 și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi.*

*ART. 5*

*(1) Anularea obligațiilor fiscale prevăzute la art. 1-4 se efectuează din oficiu de către organul fiscal competent, prin emiterea unei decizii de anulare a obligațiilor fiscale, care se comunică contribuabilului.”*

Totodată la art. XXX din același act normativ, legiuitorul a prevăzut că: *„Procedura de aplicare a prezentei legi se aprobă prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, care se emite în termen de 30 de zile de la data intrării în vigoare a acesteia.”*

În consecință, în considerarea art. XXX din Legea nr. 209/2015, la data de 21 august 2015 în Monitorul Oficial al României nr. XXX37 a fost publicat Ordinul nr. **2.202 din 19 august 2015** pentru aprobarea procedurilor de anulare a obligațiilor fiscale ce fac obiectul prevederilor Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale și al Legii nr. 225/2015 privind anularea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anumite categorii de persoane fizice, în care la pct. II este prezentată procedura de anulare a obligațiilor fiscale individualizate în titluri de creanță comunicate contribuabilului.

Astfel urmare publicării în Monitorul Oficial al României a Legii nr. 209/2015 și a Ordinului nr. 2.202 din 19 august 2015 pentru aprobarea

procedurilor de anulare a obligațiilor fiscale ce fac obiectul prevederilor Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale și al Legii nr. 225/2015 privind anularea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anumite categorii de persoane fizice, la data de 15.10.2015 Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Fiscal Orășenesc Lipova a emis Decizia de anulare a obligațiilor fiscale nr. XXX/15.10.2015 în care a precizat că:

„În temeiul prevederilor art. 2 din L 209/2015 vă comunicăm ca se anulează suma de **XXX lei**, stabilită prin titluri de creanțe comunicate dumneavoastră până în prezent, după cum urmează:

Nr. crt.	Natura creanței**	Categorie sumă***	Suma anulată -lei-	Numărul și data titlului de creanță comunicat****
1.	Impozit salarii	principal	XXX	238/17.0XXX.2015
2.	Impozit salarii	accesorii	XXX	238/17.0XXX.2015
3.	CAS angajator	principal	XXX	238/17.0XXX.2015
4.	CAS angajator	accesorii	XXX	238/17.0XXX.2015
5.	CAS asigurați	principal	XXX	238/17.0XXX.2015
6.	CAS asigurați	accesorii	XXX	238/17.0XXX.2015
7.	Somaj angajator	principal	XXX	238/17.0XXX.2015
8.	Somaj angajator	accesorii	XXX	238/17.0XXX.2015
9.	Somaj angajați	principal	XXX	238/17.0XXX.2015
10.	Somaj angajați	accesorii	XXX	238/17.0XXX.2015
11.	Sanatate angajator	principal	XXX	238/17.0XXX.2015
12.	Sanatate angajator	accesorii	XXX	238/17.0XXX.2015
13.	Sanatate asigurați	principal	XXX	238/17.0XXX.2015
14.	Sanatate asigurați	accesorii	XXX	238/17.0XXX.2015
15.	Fond de risc	principal	XXX	238/17.0XXX.2015
16.	Fond de risc	accesorii	XXX	238/17.0XXX.2015
17.	Concedii și indemnizații	principal	XXX	238/17.0XXX.2015
18.	Concedii și indemnizații	accesorii	XXX	238/17.0XXX.2015
19.	Fond garantare	principal	XXX	238/17.0XXX.2015
20.	Fond garantare	accesorii	XXX	238/17.0XXX.2015

(...)

Împotriva prezentei decizii se poate formula contestație, în condițiile Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în termen de 30 de zile de la data comunicării, sub sancțiunea decăderii.”.

Din cuprinsul Deciziei de anulare a obligațiilor fiscale nr. XXX/15.10.2015 rezultă că, la coloana 5 „Numărul și data titlului de creanță comunicat”, este

înscrisă Decizia de impunere nr. XXX, care face obiectul contestației, ce conține obligația fiscală anulată.

În drept, conform OG nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, actualizată, privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 24

*Stingerea creanțelor fiscale*

*Creanțele fiscale se sting prin încasare, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție și prin alte modalități prevăzute de lege.*

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.*

(...)

ART. 33

*Competența teritorială*

*(1) Pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, competența revine aceluși organ fiscal, județean, local sau al municipiului București, stabilit prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului sau al plătitorului de venit, în cazul impozitelor și contribuțiilor realizate prin stopaj la sursă, în condițiile legii.*

(...)

ART. 47

*Desființarea sau modificarea actelor administrative fiscale*

*(1) Actul administrativ fiscal poate fi modificat, anulat sau desființat în condițiile prezentului cod.*

(...)”

Parlamentul României a adoptat Legea nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, publicată în M.O. al României nr. 540 din 20 iulie 2015, în vigoare din data de 23 iulie 2015 conform art. 12 din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative.

Astfel potrivit acestui act normativ „*Se anulează diferențele de obligații fiscale principale și/sau obligațiile fiscale accesorii, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, ca urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizația primită pe perioada delegării și detașării de către angajații care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări, aferente perioadelor fiscale de până la 1 iulie 2015 și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi.*

ART. 5

*(1) Anularea obligațiilor fiscale prevăzute la art. 1-4 se efectuează din oficiu de către organul fiscal competent, prin emiterea unei decizii de anulare a obligațiilor fiscale, care se comunică contribuabilului.”*

Având în vedere dispozițiile legale mai sus citate rezultă că legiuitorul a stabilit că se anulează diferențele de obligații fiscale principale și/sau obligațiile fiscale accesorii, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, ca urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizația primită pe perioada delegării și detașării de către angajații care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări, în situația îndeplinirii condițiilor obligatorii, respectiv:

- obligații fiscale rezultate urmare recalificării sumelor reprezentând indemnizația primită pe perioada delegării și detașării de către angajații care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări să fie aferente perioadelor fiscale de până la 1 iulie 2015,
- obligațiile fiscale stabilite să fie neachitate până la data intrării în vigoare a Legii nr. 209/2015, respectiv 23 iulie 2015.

Ulterior publicării în M.O. al României a Ordinului nr. 2202/2015, structura de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad, cu adresa nr. XXX/22.09.2015, a comunicat Serviciului Fiscal Orășenesc Lipova Situația obligațiilor fiscale stabilită prin decizia contestată de petentă, ce pot face obiectul anulării conform art. 2 din Legea nr. 209/2015, respectiv la SC XXX SRL, sumele ce pot face obiectul anulării conform Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale fiind **XXX lei** reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente și accesorii aferente în sumă totală de **XXX lei**, sume ce au fost stabilite prin Decizia de impunere nr. XXX privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice.

În conformitate cu dispozițiile cap. II. „*Procedura de anulare a obligațiilor fiscale individualizate în titluri de creanță comunicate contribuabilului*” din Ordinul nr. 2202/2015, care prevede:

*„II. Procedura de anulare a obligațiilor fiscale individualizate în titluri de creanță comunicate contribuabilului*

*1. Compartimentul de specialitate primește listele cu obligațiile fiscale ce fac obiectul anulării individualizate în titluri de creanță comunicate contribuabilului, prevăzute la pct. 1.2.1, și verifică în evidența fiscală dacă sumele cuprinse în această listă au fost stinse total sau parțial.*

*2. În vederea aplicării prevederilor Legii nr. 209/2015, compartimentul de specialitate verifică în evidența fiscală dacă obligațiile fiscale de natura celor prevăzute la art. 1-4 din Legea nr. 209/2015 au fost stinse după data intrării în vigoare a acestei legi, respectiv 24 iulie 2015. În situația în care se constată că au fost efectuate astfel de stingeri, compartimentul de specialitate va reanaliza evidența fiscală și va reface stingerile, astfel încât obiectul anulării să îl reprezinte obligațiile fiscale nestinse la data intrării în vigoare a Legii nr. 209/2015.*

3. În situația în care în evidența fiscală este înregistrat un sold rămas nestins din titlul de creanță emis de către inspecția fiscală care poate fi mai mare sau mai mic decât sumele înscrise în lista prevăzută la pct. 1 lit. e) din anexa nr. 1 la ordin, compartimentul de specialitate aplică regula proporționalității atunci când suma plătită nu este suficientă pentru a stinge obligațiile fiscale principale sau, după caz, accesorii, care au aceeași vechime.

4. Pentru punerea în aplicare a Legii nr. 209/2015, în situația în care se constată sume rămase nestinse total sau parțial, compartimentul de specialitate va completa listele de la pct. 1 cu noi coloane, în care va individualiza obligațiile fiscale rămase nestinse la data intrării în vigoare a acestei legi, ce fac obiectul anulării, respectiv obligațiile fiscale principale și/sau accesorii aferente acestora, după caz.

(...)

XXX. În vederea anulării obligațiilor fiscale, compartimentul de specialitate întocmește un referat de aprobare a anulării obligațiilor fiscale datorate de contribuabilii prevăzuți în listele de la pct. 4 și 5, la care va anexa aceste liste, precum și deciziile de anulare a obligațiilor fiscale, întocmite în mod corespunzător pentru fiecare contribuabil, conform modelului prevăzut în anexa nr. XXX la ordin, decizie ce constituie titlu de creanță.

7. După aprobarea referatului, listele prevăzute la pct. 4 și 5 se vor completa cu informații despre deciziile de anulare a obligațiilor fiscale, respectiv numărul și data acestora.

8. Decizia de anulare a obligațiilor fiscale se întocmește de către compartimentul de specialitate în două exemplare, se avizează de șeful compartimentului și se aprobă de conducătorul unității fiscale.

9. Decizia prevăzută la pct. 8 se comunică de către organul fiscal competent contribuabilului, potrivit prevederilor art. 44 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, iar un exemplar se arhivează la dosarul fiscal al contribuabilului.

10. După emiterea deciziilor de anulare, compartimentul de specialitate procedează la anularea obligațiilor fiscale accesorii după reanalizarea stingerilor obligațiilor fiscale. În acest caz, compartimentul de specialitate emite o nouă decizie de anulare a obligațiilor fiscale accesorii, aplicând în mod corespunzător prevederile de la pct. XXX-9.”

Biroul Colectare și Executare Silită din cadrul S.F.O. Lipova a procedat la verificarea în evidența fiscală a modului de stingere a obligațiilor fiscale rezultate urmare recalificării sumelor reprezentând indemnizația primită pe perioada detașării angajaților SC XXX SRL.

Urmare analizei efectuată în fișa analitică pe plătitor, Biroul Colectare și Executare Silită din cadrul S.F.O. Lipova, aplicând dispozițiile legale cuprinse în Legea nr. 209/2015 coroborat cu Ordinul 2202/2015, respectiv procedura de anulare a obligațiilor fiscale individualizate în titluri de creanță comunicate

contribuabilului, a emis Decizia de anulare a obligațiilor fiscale nr. XXX/15.10.2015, în care a precizat că:

„În temeiul prevederilor art. 2 din L 209/2015 vă comunicăm ca se anulează suma de **XXX lei**, stabilită prin titluri de creanțe comunicate dumneavoastră până în prezent, după cum urmează: (...)

Nr. crt.	Natura creanței**	Categorie sumă***	Suma anulată -lei-	Numărul și data titlului de creanță comunicat****
1.	Impozit salarii	principal	XXX	238/17.0XXX.2015
2.	Impozit salarii	accesorii	XXX	238/17.0XXX.2015
3.	CAS angajator	principal	XXX	238/17.0XXX.2015
4.	CAS angajator	accesorii	XXX	238/17.0XXX.2015
5.	CAS asigurați	principal	XXX	238/17.0XXX.2015
6.	CAS asigurați	accesorii	XXX	238/17.0XXX.2015
7.	Somaj angajator	principal	XXX	238/17.0XXX.2015
8.	Somaj angajator	accesorii	XXX	238/17.0XXX.2015
9.	Somaj angajați	principal	XXX	238/17.0XXX.2015
10.	Somaj angajați	accesorii	XXX	238/17.0XXX.2015
11.	Sanatate angajator	principal	XXX	238/17.0XXX.2015
12.	Sanatate angajator	accesorii	XXX	238/17.0XXX.2015
13.	Sanatate asigurați	principal	XXX	238/17.0XXX.2015
14.	Sanatate asigurați	accesorii	XXX	238/17.0XXX.2015
15.	Fond de risc	principal	XXX	238/17.0XXX.2015
16.	Fond de risc	accesorii	XXX	238/17.0XXX.2015
17.	Concedii și indemnizații	principal	XXX	238/17.0XXX.2015
18.	Concedii și indemnizații	accesorii	XXX	238/17.0XXX.2015
19.	Fond garantare	principal	XXX	238/17.0XXX.2015
20.	Fond garantare	accesorii	XXX	238/17.0XXX.2015

Ca atare, actul administrativ fiscal care face obiectul contestației formulate, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. XXX, respectiv Decizia de impunere nr. XXX privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală conținând obligații fiscale de natura celor reglementate de Legea nr. 209/2015, aflându-se astfel sub incidența Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale.

Rezultă că obligațiile fiscale și accesoriile aferente în sumă totală de XXX lei (XXX lei + XXX lei) stabilite suplimentar prin actul administrativ contestat au fost propuse spre anulare de către activitatea de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad.



Iar conform Deciziei de anulare a obligațiilor fiscale nr. 15.931/15.10.2015 emisă de S.F.O. Lipova au fost anulate obligațiile fiscale și accesoriile aferente în sumă totală de **XXX lei**, rezultând astfel o diferență de **XXX lei** sumă ce a fost identificată de S.F.O. Lipova - ca organ fiscal de administrare - ca fiind achitată de petentă la data de **22.08.2015**.

Conform OG nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, actualizată, privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 20XXX

(...)

(2) *Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.*

(...)

ART. 21XXX

*Soluții asupra contestației*

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

(...)

ART. 217

*Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale*

(1) *Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”*

Ordinul nr. 290XXX din 25 septembrie 2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“11. *Instrucțiuni pentru aplicarea art. 21XXX din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

(...)

c) *fînd fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat;;*

(...)

11.2. *Aceste soluții nu sunt prevăzute limitativ.”*

Decizia de anulare a obligațiilor fiscale nr. XXX/15.10.2015 a fost astfel emisă de Biroul Colectare și Executare Silită din cadrul S.F.O. Lipova în baza adresei Activității de inspecție fiscală nr. XXX/22.09.2015 și în considerarea celor două acte normative care reglementează anularea unor obligații fiscale – Legea nr. 209/2015 și Ordinul nr. 2202/2015.

În aceste condiții, contestația în cauză a rămas fără obiect, având în vedere că S.F.O. Lipova ca organ fiscal de administrare a analizat propunerea Activității de Inspecție Fiscală, formulată pentru întreaga sumă de XXX lei, dar verificând condițiile cumulative impuse de norma legală specială, respectiv Legea nr. 209/2015, a stabilit conform Deciziei de anulare a obligațiilor fiscale nr. XXX/15.10.2015 că Decizia de impunere nr. XXX, contestată, nu poate fi anulată decât pentru suma în cuantum de **XXX lei**.

Astfel, în speță nefiind îndeplinite condițiile de procedură, reglementate expres la art. 20XXX Cod procedură fiscală, republicat, „*Forma și conținutul contestației*”, respectiv la alin. (1) lit. b) – “*obiectul contestației*”, constatându-se că Decizia de impunere nr. XXX a făcut obiectul analizei S.F.O. Lipova concretizată în emiterea Deciziei de anulare a obligațiilor fiscale nr. XXX/15.10.2015, contestația formulată a rămas fără obiect pentru suma de **XXX lei**.

***Referitor la suma de XXX lei***, reprezentând diferența dintre suma stabilită prin Decizia de impunere nr. XXX (XXX lei) și suma anulată prin Decizia de anulare a obligațiilor fiscale nr. XXX/15.10.2015 (XXX lei), ***Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă S.C. XXX S.R.L. datorează în mod legal impozit pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente sumelor plătite salariaților săi trimiși pentru a presta servicii de menaj pe teritoriul Germaniei cu titlul de diurnă și reconsiderate de organele fiscale ca fiind venituri de natură salarială, în condițiile în care petenta a achitat suma de XXX lei la data de 22.08.2015.***

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că suma de **XXX lei** se compune din:

- XXX lei – impozit pe veniturile din salarii;
- XXX lei – CAS angajați;
- XXX lei – contribuție șomaj angajați;
- XXX lei – contribuții sănătate angajați.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„Definirea veniturilor din salarii*

*Art.55*

*„(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.”*

coroborat cu prevederile pct. XXX7 și pct.XXX8 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobare Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*„XXX7. Veniturile de natură salarială prevăzute la art.55 din Codul fiscal, denumite în continuare venituri din salarii, sunt venituri din activități dependente, dacă sunt îndeplinite următoarele criterii:*

*- părțile care intră în relația de muncă, denumite în continuare angajator și angajat, stabilesc de la început: felul activității, timpul de lucru și locul desfășurării activității;*

*- partea care utilizează forța de muncă pune la dispoziția celeilalte părți mijloacele de muncă, cum ar fi: spații cu înzestrare corespunzătoare, îmbrăcăminte specială, unelte de muncă și altele asemenea;*

*- persoana care activează contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea ei intelectuală, nu și cu capitalul propriu;*

*- plătitorul de venituri de natură salarială suportă cheltuielile de deplasare în interesul serviciului ale angajatului, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, și alte cheltuieli de această natură, precum și indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă suportate de angajator potrivit legii;*

*- persoana care activează lucrează sub autoritatea unei alte persoane și este obligată să respecte condițiile impuse de aceasta, conform legii.*

*XXX8. Veniturile din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:*

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

*- salariile de bază;*

*- sporurile și adaosurile de orice fel;*

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

*- recompensele și premiile de orice fel;*

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

- sumele primite pentru concediul de odihnă, cu excepția sumelor primite de salariat cu titlu de despăgubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului și familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de muncă, precum și eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihnă;
- sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;
- valoarea nominală a tichetelor de masă, tichetelor de creșă, tichetelor de vacanță, acordate potrivit legii;
- orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor;”

„Cotele de impozitare

ART. 43

(1) Cota de impozit este de 1XXX% și se aplică asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din:

(...)

b) salarii;”

Totodată, prevederile art.88 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, definește termenii corespunzători relațiilor de muncă desfășurate de un agent de muncă temporară:

„Art. 88

(1) Munca prin agent de muncă temporară este munca prestată de un salariat temporar care a încheiat un contract de muncă temporară cu un agent de muncă temporară și care este pus la dispoziția utilizatorului pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia din urmă.

(2) Salariatul temporar este persoana care a încheiat un contract de muncă temporară cu un agent de muncă temporară, în vederea punerii sale la dispoziția unui utilizator pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia din urmă.

(3) Agentul de muncă temporară este persoana juridică, autorizată de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale, care încheie contracte de muncă temporară cu salariați temporari, pentru a-i pune la dispoziția utilizatorului, pentru a lucra pe perioada stabilită de contractul de punere la dispoziție sub supravegherea și conducerea acestuia. Condițiile de funcționare a agentului de muncă temporară, precum și procedura de autorizare se stabilesc prin hotărâre a Guvernului.

(4) Utilizatorul este persoana fizică sau juridică pentru care și sub supravegherea și conducerea căreia muncește temporar un salariat temporar pus la dispoziție de agentul de muncă temporară.

(5) Misiunea de muncă temporară înseamnă acea perioadă în care salariatul temporar este pus la dispoziția utilizatorului pentru a lucra temporar

*sub supravegherea și conducerea acestuia, pentru executarea unei sarcini precise și cu caracter temporar.”*

Potrivit prevederilor art. 45 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicată, se stipulează:

*„Art. 45*

*Detașarea este actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia. În mod excepțional, prin detașare se poate modifica și felul muncii, dar numai cu consimțământul scris al salariatului.”*

*Astfel, prevederile art.91 și art.9XXX din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:*

*Art. 91*

*“(1) Agentul de muncă temporară pune la dispoziția utilizatorului un salariat angajat prin contract de muncă temporară, în baza unui contract de punere la dispoziție încheiat în formă scrisă.*

*(2) Contractul de punere la dispoziție trebuie să cuprindă:*

- durata misiunii;*
- caracteristicile specifice postului, în special calificarea necesară, locul executării misiunii și programul de lucru;*
- condițiile concrete de muncă;*
- echipamentele individuale de protecție și de muncă pe care salariatul temporar trebuie să le utilizeze;*
- orice alte servicii și facilități în favoarea salariatului temporar;*
- valoarea comisionului de care beneficiază agentul de muncă temporară, precum și remunerația la care are dreptul salariatul;*
- condițiile în care utilizatorul poate refuza un salariat temporar pus la dispoziție de un agent de muncă temporară.*

*Orice clauză prin care se interzice angajarea de către utilizator a salariatului temporar după îndeplinirea misiunii este nulă.”*

*Art. 9XXX*

*“(1) Pe toată durata misiunii salariatul temporar beneficiază de salariul plătit de agentul de muncă temporară.*

*(2) Salariul primit de salariatul temporar pentru fiecare misiune se stabilește prin negociere directă cu agentul de muncă temporară și nu poate fi mai mic decât salariul minim brut pe țară garantat în plată.*

*(3) Agentul de muncă temporară este cel care reține și virează toate contribuțiile și impozitele datorate de salariatul temporar către bugetele statului și plătește pentru acesta toate contribuțiile datorate în condițiile legii.*

*(4) În cazul în care în termen de 15 zile calendaristice de la data la care obligațiile privind plata salariului și cele privind contribuțiile și impozitele au*

*devenit scadente și exigibile, iar agentul de muncă temporară nu le execută, ele vor fi plătite de utilizator, în baza solicitării salariatului temporar.*

*(5) Utilizatorul care a plătit sumele datorate potrivit alin. (4) se subrogă, pentru sumele plătite, în drepturile salariatului temporar împotriva agentului de muncă temporară.”*

Pentru neachitarea la termen a impozit pe veniturile din salarii și a contribuțiilor stabilite suplimentar s-au calculat majorări de întârziere și penalități de întârziere în conformitate cu dispozițiile art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

În temeiul acestor prevederi legale se reține că în categoria veniturilor din salarii sau asimilate acestora se cuprind toate sumele de bani primite de o persoană fizică în baza unui contract individual de muncă sau a unei relații contractuale de muncă indiferent de locul unde este desfășurată activitatea remunerată, de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerii petentei din contestația formulată și a constatărilor organului fiscal, rezultă următoarele:

În perioada mai 2014 - martie 2015, petenta XXX SRL a acordat, unui număr de cinci salariați angajați cu contracte individuale de munca temporara (XYZ), care au fost puși la dispoziția unor persoane fizice din Germania, conform contractelor încheiate între petenta XXX SRL și aceștia, pentru a desfășura servicii de menaj, sume de bani cu titlu de indemnizații de detașare, considerate “diurne”.

Totodată în perioada decembrie 2014 - martie 2015, petenta XXX SRL a acordat unui număr de trei salariați angajați cu contract individual de munca (ABC) care au fost puși la dispoziția unor persoane fizice din Germania, conform contractelor încheiate între petenta XXX SRL și persoanele fizice germane, pentru a desfășura servicii de menaj, sume de bani cu titlu de indemnizații de detașare, considerate „diurne”. Sumele acordate în acest sens fiind în valoare totală de XXX EUR, echivalentul a XXX lei.

Petenta XXX S.R.L este autorizată ca agent de munca temporară, prezentând în acest sens autorizația seria .. nr. ... emisă de Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, emisă la data de 20.01.2014, obiectul principal de activitate al petentei fiind „Activității de contractare, pe baza temporare a personalului”, cod CAEN 7820.

Pentru salariații petentei angajați în perioada mai 2014 - noiembrie 2014, petenta încheie în mod corect, pentru aceștia, contracte de munca temporară conform art. 91 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii cu modificările și completările ulterioare, ca urmare activității desfășurate de petenta XXX S.R.L, în calitate de agent de munca temporară.

Începând din luna decembrie 2014 până în luna martie 2015 deși petenta XXX S.R.L, desfasoara același tip de activitatea si intocmeste aceleași tip de documente justificative pentru personalul pus la dispoziția unor persoane fizice din Germania, conform contractelor incheiate intre petenta XXX SRL si aceștia, pentru a desfasura servicii de menaj, dar in mod eronat nu mai intocmeste pentru acești salariați contracte de munca temporara conform art. 91 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii cu modificările si completările ulterioare.

Conform informațiilor obținute din aplicația RECOM, petenta XXX S.R.L nu este autorizata sa desfasoare activitati de menaj conform prevederilor art.21 lit.h) din Legea nr.2XXX/1990 privind Registrul Comerțului, republicată și actualizată, se precizează ca „în registrul comerțului se vor înregistra mențiuni referitoare la: .. h) orice modificare privitoare la actele, faptele și mențiunile înregistrate”, respectiv art.22 alin.(1) din același act normativ care prevede: „(1) Comerciantul are obligația să solicite înregistrarea în registrul comerțului a mențiunilor prevăzute la art.21, în cel mult 15 zile de la data actelor și faptelor supuse obligației de înregistrare”.

Astfel, organele de inspecție fiscala au considerat ca pentru intreaga perioada decembrie 2014 - august 2015, activitatea petentei a constat in punerea la dispoziție de personal in Germania in calitate de agent de munca temporara.

In urma verificării efectuate organele de inspecție fiscala au considera ca sumele de bani primite de angajații temporari trimiși in străinătate pentru a presta servicii de menaj in favoarea unor persoane fizice germane, cu titlu de diurna, sunt avantaje in bani acordate salariaților care se includ in venitul din salarii ai respectivilor salariați si se impozitează conform titlului III „Impozitul pe venit” si titlului IX<sup>2</sup> Contribuții sociale obligatorii din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare si nu pot fi incadrate in categoria diurnelor acordate salariațiilor, deoarece:

- salariații petentei XXX S.R.L sunt puși la dispozite temporar pentru a realiza servicii de menaj in Germania pentru diverse persoane fizice germane conform contractelor de prestări servicii incheiate intre angajatorul XXX SRL si aceste persoane fizice, si aceștia se obliga sa presteze munca pentru si sub autoritatea angajatorului XXX SRL, care este un agent de munca temporara - persoana juridica, in schimbul unei renumeratii denumite salariu si a unei sume de 35 de euro pe zi. De asemenea facem precizarea ca in acest contest salariatul pus la dispoziție temporar pentru a realiza servicii de menaj in Germania, are calitatea de salariat temporar asa cum e reglementat in prevederile art. 88 - art. 102 din Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, republicata cu modificările si completările ulterioare.

- activitatea desfasurata pe durata misiunii temporare de către un angajat temporar, nu înseamnă detașare sau delegare în străinătate dat fiind faptul că lucrătorul temporar, în prealabil, nu a avut un loc de muncă la agentul de muncă temporară , el știind de la data angajarii ca va desfasura activitati de menaj pe teritoriul Germaniei, si ca nu va lucra in Romania , iar diurna se acorda doar in condițiile , in care aceștia **exercita temporar in afara locului de munca lucrări**

**sau sarcini corepunzatoare atribuțiilor de serviciu ca sa fie indrepatitati sa beneficieze de diurna (indemnizatie de delegare) asa cum este definita de art. 43, alin. (1) din Legea nr. 53 /2003 privind codul muncii cu modificările si completările ulterioare cu titlu de indemnizații de detașare, considerate “diurne” de petenta verificata.**

În ceea ce privește diurna, precizăm ca legiuitorul a reglementat dreptul la diurna (indemnizație de deplasare) numai pe durata delegării si detașării. Potrivit art. 45 din Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, republicata cu modificările si completările ulterioare, detașarea este actul prin care se dispune schimbarea temporara a locului de munca, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia iar potrivit art.87 din Codul muncii, munca temporara este munca prestata de un salariat temporar care din dispoziția agentului de munca temporara, prestează munca în favoarea unui utilizator.

Având în vedere scopul și împrejurările în care intervine delegarea sau detașarea, indemnizația de delegare sau detașare nu se aplica în cazul muncii prin agent de muncă temporar deoarece, prin contractul încheiat, locul muncii este stabilit de beneficiarul extern în Germania. Lucrătorul temporar cunoaște locul de muncă asumându-și în deplină cunoștință de cauză desfășurarea activității la un utilizator extern în schimbul, remunerației stipulate inițial în contractul de punere la dispoziție.

Totodată activitatea desfășurata pe durata misiunii temporare de către un angajat temporar, nu înseamnă detașare în străinătate și pentru faptul că lucrătorul temporar, în prealabil, nu a avut un loc de muncă la agentul de muncă temporară. De altfel, în perioada mai 2014- martie 2015 petenta desfășoară exclusiv activități autorizate de contractare pe baze temporare a personalului, si nu desfășoara activitati de menaj pe teritoriul României.

Pe cale de consecință, dacă salariații petentei ar fi fost detașați, ar fi trebuit ca la reîntoarcerea în România să își reia activitatea de servicii de menaj, activități pe care petenta nu le-a desfășurat nici înainte de detașarea salariaților si nici după finalizarea perioadei de detașare a salariaților.

Având în vedere cele prezentate petenta XXX SRL nu se afla în situația delegării/detasării, așa cum sunt reglementate la art. 42-47 din Legea 53/2003- Codul Muncii ,republicata,cu modificările si completările ulterioare si în aceste condiții nu sunt aplicabile prevederile art.55, alin.4, lit.g din Codul Fiscal privind indemnizațiile primite de salariați pe perioada delegării si detașării.

În aceste condiții, s-a procedat la reconsiderarea sumelor acordate cu titlu de diurnă și încadrarea lor în categoria venituri de natură salarială, respectiv la calcularea contribuțiilor și impozitului pe venit ce trebuiau calculate, reținute și virate de către petenta XXX SRL, conform art. 9XXX alin. 3 din Codul muncii: *„Agentul de muncă temporară reține și virează toate contribuțiile și impozitele datorate de salariatul temporar către bugetele statului și plătește pentru acesta toate contribuțiile datorate în condițiile legii”.*



*În drept, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: "La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției".*

Art.11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prelevantei economice asupra juridicului, al realității economice, în baza căreia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic ci și din punct de vedere al scopului urmărit de contribuabil, sau contribuabili.

Articolul 11 reprezintă transpunerea în fiscalitatea românească a principiului "substance over form", principiu al contabilității anglo-saxone, consacrat și în dreptul fiscal internațional. Potrivit acestuia, trebuie să se acorde prevalența substanței unei operațiuni, în detrimentul formei sale juridice. În dreptul civil român există un principiu similar, respectiv acela al intenției reale a părților, indiferent de forma juridică a actului. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Conform prevederilor art. XXX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: „*Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze (...) relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză*”, respectiv prevederile art. 14 din același act normativ: „(1) *Veniturile, alte beneficii și valori patrimoniale sunt supuse legii fiscale indiferent dacă sunt obținute din activități ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale* (2) *Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic*”.

La art. XXX4 și art. XXX5 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că: „*Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere*”, respectiv „*Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal*”.

De asemenea, potrivit art.55 alin.2 lit.k) din Codul fiscal: „*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*”.

La pct. XXX8 lit. a) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

„ XXX8. Veniturile din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:

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

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

Astfel, sumele înregistrate ca diurnă și plătite salariaților (cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări) vor fi reconsiderate ca și cheltuieli salariale, respectiv cheltuieli cu salariile personalului, cheltuieli cu asigurări și protecția socială (contribuția angajatului la CASS, CAS și șomaj), plus impozit pe venituri din salarii.

În concluzie, folosind metoda deducției care semnifică operațiunea de cercetare a proceselor, pornind de la esența lor, în scopul reconstituirii sau reîncadrării formei unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției, în baza prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit caruia „La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției” și ținând cont de prevederile art. 55 alin. (2) lit. k) din același act normativ, potrivit caruia „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.”, organele de inspecție fiscală au procedat corect la asimilarea diurnelor realizate ca venituri salariale pentru suma de XXX lei.

Astfel a rezultat un impozit pe salarii și contribuții aferente veniturilor din salarii stabilite suplimentar în suma de XXX lei, calculate cu respectarea prevederilor titlului III „Impozitul pe venit” și TITLULUI IX<sup>2</sup> Contribuții sociale obligatorii din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, prin contestația formulată petenta nu aduce nici un motiv de fapt prin care să se justifice faptul că personalul pus la dispoziția unor utilizatori din străinătate este în fapt detașat de la firma XXX SRL în statul membru și ar putea astfel beneficia de diurna. Ca urmare, reconsiderarea de către organele de inspecție fiscală a diurnei acordate salariaților temporari ai petentei XXX SRL pentru sumele de bani primite de angajații temporari trimiși în străinătate pentru a presta servicii de menaj în favoarea unor persoane fizice germane, cu titlu de diurna, ca fiind avantaje în bani acordate salariaților care se includ în venitul din salarii ai respectivilor salariați și se impozitează conform titlului III „Impozitul pe venit” și titlului IX<sup>2</sup> Contribuții sociale obligatorii din Legea nr. 571/2003 privind Codul

Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și care nu pot fi încadrate în categoria diurnelor acordate salariaților, este corect.

În condițiile în care așa cum s-a demonstrat în cuprinsul prezentei, sumele plătite de S.C. XXX S.R.L. salariaților săi trimiși pentru a presta servicii de menaj pe teritoriul Germaniei, respectiv diverse sume de bani cu titlu de diurnă, reprezintă venituri de natură salarială din activități dependente, realizate în străinătate, pentru care aceasta avea obligația plății contribuțiilor sociale aferente acestor sume, în considerarea următoarelor dispoziții legale:

- pentru contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați: art. 29XXX<sup>18</sup> alin. (1), art. 29XXX<sup>4</sup> alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal
- pentru contribuția șomaj angajați: art. 29XXX<sup>18</sup> alin. (1), art. 29XXX<sup>18</sup> alin. (3) lit. d), art. 29XXX<sup>4</sup> alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal
- pentru contribuția de sănătate angajați: art. 29XXX<sup>18</sup> alin. (1), art. 29XXX<sup>18</sup> alin. (3) lit. b), art. 29XXX<sup>5</sup> alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Pe cale de consecință, rezultă că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea sumelor acordate cu titlu de diurnă și încadrarea lor în categoria venituri de natură salarială, respectiv la calcularea contribuțiilor și impozitului pe venit ce trebuiau calculate, reținute și virate de către petenta XXX SRL.

Conform Procedurii de anulare a obligațiilor fiscale date în vederea aplicării prevederilor Legii nr. 209/2015, individualizate în titluri de creanță comunicate contribuabilului, Compartimentul de specialitate primește listele cu obligațiile fiscale ce fac obiectul anulării individualizate în titluri de creanță comunicate contribuabilului, și verifică în evidența fiscală dacă sumele cuprinse în această listă au fost stinse total sau parțial. Totodată, verifică în evidența fiscală dacă obligațiile fiscale **au fost stinse după data intrării în vigoare a acestei legi, respectiv 24 iulie 2015**. În situația în care se constată că au fost efectuate astfel de stingeri, compartimentul de specialitate va reanaliza evidența fiscală și va reface stingerile, astfel încât obiectul anulării să îl reprezinte obligațiile fiscale nestinse la data intrării în vigoare a Legii nr. 209/2015. După emiterea deciziilor de anulare, compartimentul de specialitate procedează la anularea obligațiilor fiscale accesorii după reanalizarea stingerilor obligațiilor fiscale. În acest caz, compartimentul de specialitate emite o nouă decizie de anulare a obligațiilor fiscale accesorii.

Astfel, Biroul Colectare și Executare Silită din cadrul S.F.O. Lipova a procedat la verificarea în evidența fiscală a petentei, constatând că au fost efectuate stingeri, în sensul că petenta a achitat obligații fiscale de natura impozitului pe

profit în sumă totală de **XXX lei** la data de **22.08.2015**, anterior emiterii Deciziei de anulare a obligațiilor fiscale nr. XXX/15.10.2015.

Invederăm petentei că, împotriva Deciziei de anulare a obligațiilor fiscale nr. XXX/15.10.2015 se poate formula contestație, în condițiile Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în termen de 30 de zile de la data comunicării, sub sancțiunea decăderii.

Având în vedere cele reținute, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC XXX S.R.L. pentru suma totală de **XXX lei**, compusă din:

- XXX lei – impozit pe veniturile din salarii;
- XXX lei – CAS angajați;
- XXX lei – contribuție șomaj angajați;
- XXX lei – contribuții sănătate angajați,

în baza prevederilor art. 21XXX alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

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

coroborat cu pct. 11.1, lit. a) din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

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

Pentru considerentele mai sus prezentate și în temeiul prevederilor art. 2, art. 5, art. XXX din Legea nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, cap. II din Ordinul nr. 2.202 din 19 august 2015 pentru aprobarea procedurilor de anulare a obligațiilor fiscale ce fac obiectul prevederilor Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale și al Legii nr. 225/2015 privind anularea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anumite categorii de persoane fizice, art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.XXX7, pct.XXX8 lit. a), pct.10XXX din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 24, art. 32, art. 33, art. 47, art. 20XXX, art. 21XXX din OG nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, actualizată, privind Codul de procedură fiscală, republicată, pct. 11 din Ordinul nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în baza referatului nr. 3055XXX/....., se

## DECIDE :

- *respingerea ca inadmisibilă* a contestației formulate împotriva Raportului privind inspecția fiscală nr. XXX încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală;

- *respingerea ca rămasă fără obiect* a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. XXX privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice stabilite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de **XXX lei** reprezentând

- XXX lei – impozit pe veniturile din salarii;
- XXX lei – dobânzi și penalități aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- XXX lei – CAS angajator;
- XXX lei – dobânzi și penalități aferente CAS angajator;
- XXX lei – CAS angajați;
- XXX lei – dobânzi și penalități aferente CAS angajați;
- XXX lei – contribuție șomaj angajator;
- XXX lei – dobânzi și penalități aferente contribuției șomaj angajator;
- XXX lei – contribuție șomaj angajați;
- XXX lei – dobânzi și penalități aferente contribuției șomaj angajați;
- XXX lei – contribuții sănătate angajator;
- XXX lei – dobânzi și penalități aferente contribuții sănătate angajator;
- XXX lei – contribuții sănătate angajați;
- XXX lei – dobânzi și penalități aferente contribuții sănătate angajați;
- XXX lei – fond Risc accidente și boli profesionale;
- XXX lei – dobânzi și penalități aferente fondului Risc accidente și boli profesionale;
- XXX lei – contribuția pentru indemnizații concedii;
- XXX lei – dobânzi și penalități aferente contribuției pentru indemnizații concedii.
- XXX lei – fond garantare creanțe salariale;
- XXX lei – dobânzi și penalități aferente fondului garantare creanțe salariale;

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. XXX privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice stabilite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de **XXX lei** compusă din:

- XXX lei – impozit pe veniturile din salarii
- XXX lei – CAS angajați;

- XXX lei – contribuție șomaj angajați;
- XXX lei – contribuții sănătate angajați.

- prezenta decizie se comunica la:

- XXX;

- A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală

cu aplicarea prevederilor pct. 7.XXX. din OPANAF nr.2906/2014.

Decizia este definitiva în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad sau Tribunalul Timiș în termen de XXX luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,**

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.  
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.