

**MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR AGENȚIA NAȚIONALĂ de  
ADMINISTRARE FISCALA**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor

**DECIZIA nr. 116 /22.04.2008**

privind soluționarea contestațiilor formulate de  
**"G"**

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere nr. .../30.03.2007 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. .../30.03.2007 incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice, si vizeaza suma totala de ... lei, reprezentand:

- contributie de asigurari sociale datorata de angajator;
- accesorii aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator;
- contributie individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati;
- contributie de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator;
- accesorii aferente contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator;
- contributie de asigurari pentru somaj datorata de angajator;
- accesorii aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator;
- contributie individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati;
- contributie pentru asigurari de sanatate datorata de angajator;
- contributie pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- contributie pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice;
- impozit pe venituri din salarii si asimilate salariilor;
- amenda.

In raport de data comunicarii deciziei de impunere, respectiv 02.04.2007, conform datei inscrise in adresa de inaintare a deciziei sus mentionate, contestatia a fost depusa in termenul prevăzut de art. 207 (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, fiind inregistrata la Directia generala a finantelor publice, la data de 02.05.2007, asa cum reiese din stampila aplicata de serviciul registratura pe originalul contestatiei aflat la dosarul cauzei.

Constatând ca in speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Direcția generală de soluționare

a contestatiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscala este investita sa soluționeze contestatia formulata de "G".

***I. Prin contestatia formulata, "G" invoca in susținerea cauzei urmatoarele argumente:***

"G" contesta decizia de impunere nr. .../30.03.2007 pentru urmatoarele considerente:

1. Sumele nedeclarate dar achitate *"nu ar mai fi trebuit preluate in decizia de impunere"*.

2. *"Contributia individuala de asigurari sociale pentru sumele incasate de personal ca urmare a platii cu ora nu fac parte din baza de calcul a contributiei individuale de asigurari sociale conform Legii nr. 19/2000 art. 23 si nu se datoreaza contributie de asigurari sociale prevazuta la art. 23 si 24 din Legea nr. 19/2000"*.

3. Contestatoarea sustine ca *"din Trezorerie se ridica diferenta dintre centralizatorul statelor de plata si ordinele de plata aferente"* fapt ce demonstreaza *"corectitudinea si legalitatea statelor de salarii si ordinelor de plata aferente"*.

In completarea contestatiei, "G" remite Directiei generale a finantelor publice adresa nr. .../11.05.2007 la care anexeaza *"adresa nr. .../27.08.2003 a Inspectoratului scolar judetean privind modul de retineri la orele suplimentare si adresa nr. .../05.05.2007 de la Agentia judeteana pentru ocuparea fortei de munca in care se confirma depunerile institutief"*.

De asemenea, contestatoarea precizeaza ca a solicitat *"aceleasi situatii si de la celelalte institutii pentru confirmarea depunerilor declaratiilor de plata, urmand a le depune la Directia generala a finantelor publice pe masura primirii raspunsului"*.

***II. Prin decizia de impunere nr. ..., organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice au stabilit debite suplimentare in baza urmatoarelor constatari din raportul de inspectie fiscala nr.....:***

Verificarea a vizat perioada 01.01.2002 - 31.12.2006 si a fost efectuata urmare adresei Inspectoratului de politie al judetului nr. .../23.01.2007.

Din verificarile efectuate la Administratia finantelor publice, organul de inspectie fiscala a constatat ca *"nu s-au depus la organul fiscal declaratiile fiscale"* si ca "G" *"nu a depus nici o declaratie la bugetul consolidat al statului, din fisa sintetica pe platitor rezultand numai platile"*.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a constatat ca institutia nu a prezentat documente pentru intreaga perioada supusa verificarii.

**1. Impozitul pe veniturile din salarii, contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati, contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator, contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator, contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati, contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator, contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati, contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice**

Organul de inspectie fiscala a constatat ca *"exista diferente intre sumele din state, centralizatoare, sumele achitate la Administratia finantelor publice si sumele din documentele prezentate"* si ca "G" *"nu a depus niciodata declaratii fiscale privind obligatiile la bugetul de stat si nici la bugetul consolidat al statului"*.

In aceste conditii, *"pentru sumele nedeclarete dar achitate, organul de inspectie a emis decizia de impunere nr. ..."*, decizie care a fost *"emisa in vederea reglarii fisei sintetice pe platitor"*.

**2. Contributia de asigurari sociale de stat datorata de angajator**

Organul de inspectie fiscala a constatat ca "G" *nu a depus niciodata declaratii fiscale privind obligatiile la bugetul consolidat al statului*, fapt pentru care *"pentru sumele nedeclarete dar achitate, organul de inspectie a emis decizia de impunere nr. ... stabilind CAS angajator suplimentar aferent perioadei verificate in suma de ... lei"*, decizia fiind *"emisa in vederea reglarii fisei sintetice pe platitor"*.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a constatat ca *"nu s-a calculat CAS angajator pentru orele suplimentare"*, incalcandu-se prevederile art. 24 (1) din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale.

In aceste conditii, organul de inspectie fiscala a calculat CAS angajator suplimentar aferent platilor pentru ore suplimentare in suma de ... lei si accesorii in suma totala de ... lei.

***III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:***

***1. Referitor la decizia de impunere nr. ..., Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de***

***solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca aceasta a fost corect intocmita, in conditiile in care societatea contestatoare nu a depus declaratii fiscale privind obligatiile la bugetul consolidat al statului dar a efectuat plati.***

In fapt, organul de inspectie fiscala a constatat ca "G" *nu a depus niciodata declaratii fiscale privind obligatiile la bugetul consolidat al statului*, din fisa sintetica pe platitor *"rezultand numai platile"* efectuate de contribuabil.

In aceste conditii, prin raportul de inspectie fiscala nr. ... in baza caruia s-a emis decizia contestata, organul de inspectie fiscala a procedat la verificarea cuantumului impozitelor si contributiilor legal datorate de contribuabil raportat la platile efectuate fara titlu de creanta de "G".

In urma verificarii efectuate, organul de inspectie fiscala a constatat ca in cazul contributiei de asigurari de stat datorata de angajator, a contributiei de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale si a contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator, "G" nu a calculat si nu a efectuat plati in cuantumul corect, fapt pentru care au fost stabilite diferente fata de sumele achitate.

In drept, art. 85 (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza urmatoarele:

*"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. 86 alin. (4);*

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

La art. 81 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile si completarile ulterioare, se precizeaza ca *"Obligația de a depune declarația fiscală se menține și în cazurile în care:[...]*

*a) a fost efectuată plata obligației fiscale".*

Asadar, "G" avea obligatia de a depune declaratii fiscale chiar si dupa efectuarea platii obligatiilor fiscale.

Or, societatea contestatoare nu a depus declaratii fiscale, fapt pentru care, in vederea realizarii unui titlu de creanta pentru platile efectuate, titlu prin care, potrivit art. 110 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile si completarile ulterioare, *"se stabilește și se individualizează creanța fiscală"*, organul de inspectie fiscala a emis decizia de impunere nr.....

De asemenea, potrivit art. 109 alin. 2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile si completarile

ulterioare, *"La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale"*.

In ceea ce priveste includerea in decizia de impunere nr. ... a debitelor deja achitate, fapt contestat de "G", Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" publicat in Monitorul Oficial al Romaniei nr.528/19.06.2006, la anexa 2 *"INSTRUCȚIUNI de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală"*, art. 2.1.1. pct. 2 lit. e) aduce urmatoarele precizari:

*"Rând 1 col. 5 - impozit, taxă, contribuția stabilită suplimentar de plată - reprezintă valoarea totală a sumelor stabilite suplimentar de către inspecția fiscală pentru impozitul, taxa, contribuția, care a făcut obiectul inspecției fiscale, pentru toată perioada verificată"*.

Asadar, legiuitorul stabileste ca in coloana 5 "Impozit, taxa, contributie stabilit(a) suplimentar de plata /obligatii fiscale accesorii de plata" din decizia de impunere se completeaza *"valoarea totală a sumelor stabilite suplimentar"*, in cazul in speta sumele platite fara titlu, deci nedecarate, pot fi considerate sume stabilite suplimentar fata de "sumele declarate".

In aceste conditii, se retine ca decizia de impunere contestata a fost emisa prin completarea cu valoarea totala a sumelor stabilite suplimentar.

Dealtfel, se retine ca in legatura cu includerea in decizia de impunere contestata a platilor efectuate de "G", organul de inspectie fiscala precizeaza ca *"decizia de impunere a fost emisa in vederea reglarii fisei sintetice pe platitor"*, in sensul individualizarii creantelor pentru care contestatoarea a efectuat plati.

Fata de cele retinute, contestatia formulata de "G" impotriva deciziei de impunere nr. ... emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr ..... va fi respinsa ca neintemeiata pentru suma totala de ... lei reprezentand impozite si contributii achitate anterior verificarii.

***2. Referitor la suma totala de ... lei reprezentand contributie de asigurari sociale de stat datorate de angajator, contributie de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale si contributie de asigurari sociale pentru somaj datorata de angajator, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca in baza de calcul a acestora se cuprind***

***drepturile salariale achitate in regim de plata cu ora a personalului.***

In fapt, organul de inspectie fiscala a constatat " *din centralizatoarele de salarii*" ca in perioada 2002 - 2006, "G" nu a calculat contributie de asigurari sociale de stat datorate de angajator, contributie de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale si contributie de asigurari sociale pentru somaj datorata de angajator pentru drepturile salariale rezultate din plata cu ora a personalului, si de asemenea ca nu s-a calculat de la inceputul perioadei legale contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale.

Suma totala a acestor contributii cu accesoriile aferente este in cuantum de ... lei.

In drept, art. 24 alin.1) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede ca : "*Baza lunară de calcul, la care angajatorul datorează contributia de asigurări sociale, o constituie **fondul total de salarii brute lunare realizate de asiguratii prevăzuti la art. 5 alin. (1) pct. I si II. [...]***", iar art.5 alin.1) pct.I din acelasi act normativ stipuleaza ca :

*"In sistemul public sunt asigurate obligatoriu, prin efectul*

*legii:*

*1. persoanele care desfasoara activitati pe baza de contract individual de munca(...).*"

In temeiul acestor prevederi legale se retine ca "G" avea obligatia sa constituie si sa achite contributia de asigurari sociale numai pentru personalul angajat in baza unui contract individual de munca.

In ceea ce priveste contributia la fondul de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale, art. 101 alin.1) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de munca si boli profesionale prevede ca : "*Baza de calcul pentru contributia datorată de persoanele prevăzute la art. 5 si 7 o reprezintă **fondul brut anual de salarii realizat.***", iar la art. 5 din acelasi act normativ se mentioneaza ca "*Sunt asigurate obligatoriu prin efectul legii:*

*a) persoanele care desfasoara activitati pe baza unui contract individual de munca, indiferent de durata acestuia, inclusiv functionarii publici*", aceleasi prevederi fiind mentinute si de Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 107/2003 de modificare a Legii nr. 346/2002.

Din interpretarea actelor normative invocate se retine ca veniturile realizate din plata cu ora se cuprind in baza de calcul a contributiei de asigurari sociale si a contributiei de asigurari pentru accidente si boli profesionale numai daca persoanele care obtin aceste

venituri isi desfasoara activitatea "pe baza unui contract individual de munca, indiferent de durata acestuia".

Referitor la cuprinderea in baza de calcul a contributiilor sociale a veniturilor realizate de cadrele didactice in regim de cumul de functii si plata cu ora, Ministerul Educatiei si Cercetarii - Cabinetul ministrului, cu adresa nr. .../30.03.2006, precizeaza ca "in sistemul de invatamant personalul didactic si specialistii din alte sectoare de activitate - personal didactic asociat - efectueaza activitati didactice in afara functiei de baza prin cumul sau plata cu ora, fara a incheia contracte individuale de munca, raporturile de munca pentru aceste activitati fiind reglementate prin decizia conducatorului institutiei de invatamant superior conform prevederilor art. 65 din Legea nr. 128/1997, cu modificarile si completarile ulterioare. Deciziile incheiate in aceste cazuri nu vor genera beneficiari de asigurari sociale de stat - pensie - si nici beneficiari de ajutor de somaj. [...]

Urmare celor de mai sus, in sistemul de invatamant personalul didactic si specialistii din alte sectoare de activitate - personal didactic asociat - efectueaza activitati didactice **in afara functiei de baza prin cumul sau plata cu ora, fara a incheia contracte individuale de munca**, raporturile de munca pentru aceste activitati fiind reglementate prin decizia conducatorului institutiei de invatamant.

Deciziile incheiate in aceste cazuri nu vor genera beneficiari de asigurari sociale de stat - pensie - si nici beneficiari de ajutor de somaj, deoarece nu sunt incheiate contracte individuale de munca.

Deoarece nu se incheie contracte individuale de munca pentru activitatile prestate in baza Legii nr. 128/1997, drepturile salariale incasate nu constituie salarii de baza pentru acest personal si nu se fac retineri pentru ajutorul de somaj si nici pentru contributia de asigurari sociale de stat, platile efectuandu-se pe baza unor tarife orare avizate de Ministerul Muncii, Solidaritatii Sociale si Familiei. Aceste persoane nu sunt persoane asigurate in sensul Legii nr. 19/2001, pentru aceste tipuri de activitati, si ca urmare nici institutia de invatamant nu este obligata sa vireze contributii conform legislatiei in vigoare".

In acelasi sens este si punctul de vedere al Casei Nationale de Pensii si alte Drepturi de Asigurari Sociale transmis cu adresa nr. .../24.06.2005, aflat in copie la dosarul cauzei, potrivit caruia "sumele incasate de personalul didactic pentru plata cu ora nu isi au izvorul intr-un contract individual de munca, ci intr-un act administrativ emis, cu respectarea anumitor cerinte legale, de catre conducatorul unitatii, aceste sume nefacand parte din baza de calcul a contributiei de asigurari sociale.

Pe cale de consecinta, asupra lor nu se datoreaza contributia de asigurari sociale prevazute de lege si, prin urmare, aceste

*sume nu se au in vedere la stabilirea punctajului in vederea pensionarii si nu se iau in calculul altor drepturi de asigurari sociale".*

Or, din raportul de inspectie fiscala nr. ... in baza caruia s-a emis decizia de impunere contestata nu rezulta modul de incadrare a persoanelor care au realizat venituri din plata cu ora, respectiv daca au fost incheiate contracte individuale de munca sau daca, avand in vedere specificul activitatii desfasurate de personalul didactic, s-a procedat la alta forma de angajare.

In aceste conditii se retine ca organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta daca in baza de calcul a contributiei de asigurari sociale de stat datorate de angajator, contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale si contributiei de asigurari sociale pentru somaj datorata de angajator se includ drepturile salariale rezultate din plata cu ora a personalului.

Fata de situatia de fapt retinuta, avand in vedere faptul ca nu poate fi departajat cuantumul contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale calculat suplimentar de organul de inspectie fiscala de la inceputul perioadei legale cat si art. 186 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia *"Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare"*, decizia de impunere nr. ... emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ... se va desfiinta pentru suma totala de ... lei reprezentand contributie de asigurari sociale de stat datorate de angajator, contributie de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale si contributie de asigurari sociale pentru somaj datorata de angajator stabilite suplimentar, urmand ca o alta echipa decat cea care a intocmit actul de control contestat sa reverifice aceleasi contributii, pe aceeasi perioada.

La reverificare se vor avea in vedere sustinerile contestatoarei, retinerile din prezenta decizie cat si prevederile legale aplicabile in speta.

***3. Referitor la amenda contraventionala in suma de ... lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca are competenta de a solutiona acest capat de cerere in conformitate cu prevederile O.G. nr.92/2003, republicata, in conditiile in care amenzile contraventionale nu sunt in competenta sa materiala de solutionare.***



In fapt, "G" a fost sanctionat prin procesul verbal de constatare si sanctionare a contravențiilor nr. ... cu amenda contravenționala in suma de ... lei in baza art. 20 din Legea contabilitatii nr. 82/1991 republicata, pentru nerespectarea reglementarilor legale in vigoare cu privire la utilizarea si tinerea registrelor de contabilitate, intocmirea si utilizarea documentelor justificative si contabile pentru operatiunile efectuate.

In drept, la data inregistrarii contestatiei, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala avea competenta de solutionare potrivit art. 179(1) lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza urmatoarele:

*"Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a titlurilor de creanță privind datoria vamală se soluționează după cum urmează:*

*c) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, al căror quantum este de 500.000 lei (RON) sau mai mare, precum și cele formulate împotriva actelor emise de organe centrale se soluționează de către organe competente de soluționare constituite la nivel central', iar art. 193 din titlul X "Sanțiuni" din același act normativ stipuleaza urmatoarele:*

*"Dispozițiile prezentului titlu se completează cu dispozițiile legale referitoare la regimul juridic al contravențiilor".*

Conform textelor de lege sus invocate, se retine ca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor nu se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, urmand a se aplica prevederile art. 32 alin.2 din O.G. nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor, potrivit caruia *"Plângerea împreună cu dosarul cauzei se trimite de îndată judecătoriei în a cărei circumscripție a fost săvârșită contravenția"*.

Fata de cele retinute, se va transmite acest capat de cerere Directiei generale a finantelor publice pentru a-l inainta judecatoriei in a carei raza teritoriala se afla domiciliul fiscal al contribuabilului.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul anexei 2, art. 2.1.1 pct. 2 lit. e) din O.M.F.P. nr. 972/2006, art. 5(1) si art. 24(1) din Legea nr. 19/2000, art. 5 si art. 101(1) din Legea nr. 346/2002, art. 32(2) din O.G. nr. 2/2001, art. 81(3), art. 85(1), art. 110(3), art. 209, art. 213, art. 216 din O.G. nr. 92/2003 republicata, se

**DECIDE**

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de "G" pentru suma de ... lei reprezentand impozite si contributii achitate fara titlu si sume suplimentare stabilite de organul de inspectie fiscala.

2. Desfiintarea deciziei de impunere nr. ... emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ... pentru suma totala de ... lei reprezentand contributie de asigurari sociale de stat datorate de angajator, contributie de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale si contributie de asigurari sociale pentru somaj datorata de angajator stabilite suplimentar, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata, sa procedeze la o noua verificare a aceleesi perioade si acelorasi impozite si contributii tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele precizate in prezenta decizie.

3. Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor nu se poate investi cu solutionarea capatului de cerere in suma de ... lei reprezentand amenzi contraventionale, organele abilitate ale Directiei generale a finantelor publice vor trimite dosarul instantelor judecatoresti competente pentru solutionarea cauzei.

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

