



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

### Agencia Națională de Administrare Fiscală Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr.17 sector 5, București  
Tel : +021 319 97 54  
Fax : +021 336 85 48  
e-mail : contestații.anaf@mfinante.ro

**DECIZIA NR. \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ 2010**  
privind soluționarea contestației depusă de  
SC X X SRL  
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală  
sub nr.907864/20.07.2009

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice X prin adresa nr.X/13.07.2009 înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.907864/20.07.2009 cu privire la contestația formulată de SC X X SRL, cu sediul X, str.X, bl.X. ap.X.

Contestația a fost formulată împotriva deciziei de impunere nr.X/05.06.2009 și privește suma de totală de X lei reprezentând :

- X lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor,
- X lei majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor ,
- X lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator,
- X lei majorări și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator,
- X lei contribuția de asigurări sociale asigurați,
- X lei majorări și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale asigurați,
- X lei contribuția pentru asigurări de sănătate angajator,
- X lei majorări și penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate angajator,
- X lei contribuția pentru asigurări de sănătate asigurați,
- X lei majorări și penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate asigurați,
- X lei contribuția de asigurări pentru șomaj angajator,

- X lei majorări și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj angajator,
- X lei contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator,
- X lei majorări și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator,
- X lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice,
- X lei majorări de întârziere aferent contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice,
- X lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale,
- X lei majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, având în vedere că decizia de impunere a fost emisă în data de 05.06.2009, iar contestația a fost înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice X sub nr.X/03.07.2009, conform ștampilei serviciului registratură aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 și 209 alin.1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de SC X X SRL X.

I. Prin contestația formulată contestatoarea arată că are ca obiect de activitate Construcții de clădiri și lucrări de geniu și are înregistrată sucursală la X în Germania.

Societatea susține că în perioada 2004 – 2007 a reținut și virat integral impozitul pe veniturile din salarii precum și contribuțiile de asigurări sociale pentru veniturile realizate de către salariați pe teritoriul României, iar respectând legislația germană a reținut și virat impozitul pe salarii.

Contestatoarea arată că întrucât beneficiază de scutire de dublă impunere fiind societate care activează în Germania ca subantreprenor, nu însușește modul de stabilire a bazei impozabile privind calculul impozitului pe venitul din salarii și contribuțiile de asigurări sociale de către organele fiscale,

motiv pentru care solicită admiterea contestației și anularea deciziei de impunere nr.X/05.06.2009.

II. Prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 02.06.2009 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.X/05.06.2009, inspectorii fiscali din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice X – Activitatea de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2004 – 2007 societatea a efectuat lucrări de construcții pe teritoriul statului german pentru diverși beneficiari persoane juridice. Salariații societății erau încadrați cu contract de muncă pe perioadă nedeterminată, de regulă la nivelul salariului minim pe economie, pentru care calcula și plătea contribuțiile aferente. Suplimentar, pentru munca desfășurată pe teritoriul statului german, salariații erau remunerați cu drepturi salariale în plus la nivelul salariului minim orar din ramura construcțiilor civile din Germania, pentru care a calculat și achitat în Germania doar impozitul pe veniturile din salarii și taxa de solidaritate, iar restul contribuțiilor nu au fost achitate. Totodată, societatea nu a calculat, evidențiat și virat pentru aceste drepturi salariale contribuțiile sociale prevăzute în legislația statului Român.

Având în vedere că prevederile legale incidente perioadei verificate care stipulau impozitarea veniturilor salariale în țara de origine a salariaților precum și faptul că din evidențele contabile ale societății a rezultat că aceasta nu a efectuat plăți în contul contribuțiilor sociale obligatorii prevăzute în legislația statului german și nici nu a prezentat o adeverință emisă de instituțiile abilitate ale statului german care să confirme alicarea legislației germane în domeniu, precum și faptul că personalul angajat și-a desfășurat activitatea o perioadă sub 24 luni calendaristice, organul de inspecție a constatat că pentru perioada 2004 – 2007 salariații SC X X SRL rămân supuși legislației naționale în domeniul asigurărilor sociale și, în consecință societatea avea obligația calculării, reținerii și virării impozitului pe venitul din salarii pentru salariile plătite propriilor angajați pentru munca desfășurată pe teritoriul statului german.

Incepând cu 1 ianuarie 2007, data aderării României la Uniunea Europeană, legislația comunitară în domeniul asigurărilor sociale a devenit direct aplicabilă în țara noastră, în relațiile acesteia cu celelalte state membre. Societatea a prezentat Formularul european E101 – Certificat privind legislația aplicabilă- în care la pct.5 – Asiguratul rămâne supus legislației din țară – s-a completat RO - ROMANIA.

Având în vedere prevederile legale coroborat cu modul de completare a formularului E101, cu faptul că începând cu luna ianuarie 2008 contestatoarea nu a mai avut personal detașat pe teritoriul statului german și cu faptul că din evidențele contabile a rezultat că societatea nu a efectuat plăți în contul contribuțiilor sociale obligatorii prevăzute în legislația statului german, organul de inspecție fiscală a constatat că și pe perioada ianuarie – decembrie 2007

salariații angajați la SC X X SRL sunt supuși legislației naționale în domeniul asigurărilor sociale și că pentru anul 2007 nu a calculat și virat contribuțiile sociale pentru veniturile totale obținute de salariații săi pentru munca prestată pe teritoriul statului german.

În urma inspecției fiscale s-a constatat că în perioada 2004 – 2008 societatea a calculat, reținut și virat impozit pe veniturile din salarii la nivelul salariului de încadrare pentru salariații angajați cu contracte de muncă pe perioadă nedeterminată, suma fiind stabilită la nivelul salariului minim pe economie. Suplimentar, pentru munca prestată pe teritoriul statului german, drepturile salariale au fost impozitate în conformitate cu legislația din acest stat. În conformitate cu prevederile art.55 alin.4) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare societatea avea obligația calculării, reținerii și virării impozitului pe veniturile din salarii pentru sumele plătite propriilor angajați pentru munca prestată pe teritoriul statului german, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe veniturile din salarii suplimentar de plată în sumă de X lei aferent căruia au fost calculate accesorii în sumă totală de X lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada supusă inspecției fiscale, respectiv ianuarie 2004 – decembrie 2008, societatea nu a calculat și virat contribuțiile sociale pentru toate veniturile obținute de salariații săi pentru munca prestată, în contul angajatorului român, pe teritoriul statului german stabilind obligații suplimentare de plată reprezentând :

- contribuția angajatorului la asigurările sociale în sumă de X lei,
  - contribuția individuală la asigurările sociale în sumă de X lei,
  - contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de X lei,
  - contribuția unității la fondul de somaj în sumă de X lei,
  - contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate în sumă de X lei,
  - contribuția asiguratului la asigurările sociale de sănătate în sumă de X lei,
  - contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice în sumă de X lei,
  - contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de X lei,
- aferent cărora au fost calculate accesorii în sumă totală de X lei.

**III.** Având în vedere actele și documentele dosarului, susținerile contestatoarei în raport cu prevederile actelor normative invocate de contestatoare și de organul fiscal, se rețin următoarele :

cauza supusă soluționării este legalitatea impozitării în România a veniturilor plătite angajaților pentru munca prestată în străinătate în contul

angajatorului român în condițiile în care societatea contestatoare nu dovedește îndeplinirea condițiilor pentru aplicarea convenției de evitare a dublei impuneri.

În fapt, prin decizia de impunere nr.X/05.06.2009, emisă în baza raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 02.06.2009, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații suplimentare de plată în sarcina societății de natura impozitului pe venit, a contribuțiilor sociale și accesoriile aferente în sumă totală de X lei.

Prin contestația formulată societatea se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. X/05.06.2009 întocmită de reprezentanții Direcției Generale a Finanțelor Publice X și arată că în perioada 2004 – 2007 a calculat, reținut și virat impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile la bugetele asigurărilor sociale aferente fondului de salarii conform legislației române fără a prezenta vreun document în susținerea acestei afirmații. De asemenea, contestatoarea susține că a respectat legislația germană și a calculat, reținut și virat statului german impozitul pe salarii, fără a depune documente în acest sens.

Din raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată se reține că din documentele puse la dispoziția controlului și din datele existente la dosarul fiscal al SC X X SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că salariații societății erau încadați cu contracte de muncă pe perioadă nedeterminată, la nivelul salariului minim pe economie contestatoarea calculând și plătind contribuțiile sociale la acest nivel. Suplimentar, pentru munca prestată pe teritoriul statului german, salariații erau remunerați cu drepturi salariale la nivelul salariului minim orar din ramura construcțiilor civile din Germania, pentru care a calculat și achitat în Germania doar impozitul pe veniturile din salarii și taxa de solidaritate, iar contribuția pentru sănătate, contribuția pentru șomaj, contribuția pentru pensie și asigurarea de îngrijire nu au fost calculate, reținute și virate. De asemenea, societatea nu a calculat, evidențiat și virat pentru aceste drepturi salariale contribuțiile sociale prevăzute în legislația statului român.

În drept, organele de inspecție fiscală au făcut aplicarea prevederilor art. 58 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căror :

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

Aceleași prevederi legale se regăsesc și la art.57 alin.1) din Legea nr.571/2003 republicată privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru perioada 2005 – 2008.

La art.55 alin.1) din același act normativ se prevede că

*“(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”.*

De asemenea, potrivit art.104 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr.571/2003](#) privind Codul fiscală

*“Venitul brut din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate conform [art. 56](#) alin. (1) - (3) din Codul fiscal de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate”.*

În temeiul acestor prevederi legale se reține ca în categoria veniturilor din salarii se cuprind toate veniturile realizate de o persoană fizică în baza unui contract de muncă indiferent de locul unde este desfășurată activitatea remunerată.

Din documentele aflate la dosar se reține că în perioada 2004 – 2008 societatea nu a calculat și virat impozitul pe veniturile din salarii pentru veniturile totale obținute de salariații săi, respectiv pentru munca prestată, în contul angajatorului român, pe teritoriul statului german.

Având în vedere numărul mare de angajați și fluctuațiile de personal care și-a desfășurat munca salariată pe teritoriul statului german în cursul anului 2004, organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la determinarea bazei lunare de calcul a impozitului pe venitul din salarii pentru salariul mediu brut lunar aferent anului 2004, în funcție de fondul de salarii lunar și numărul lunar de salariați, în conformitate cu prevederile art.43 alin.1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal republicată cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*“(1) Cota de impozit pentru determinarea impozitului pe veniturile din:*

*[...]*

*b) salarii;*

*[...]*

*este de 16% aplicată asupra venitului impozabil [...].”*

Urmare recalculării impozitului pe veniturile din salarii, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat, pentru perioada supusă verificării, o diferență suplimentară de plată în sumă totală de X lei pentru care au fost calculate accesorii în cuantum de X lei.

Afirmația societății că în perioada 2004 – 2007 *“a calculat, reținut și virat impozit pe veniturile din salarii, precum și contribuțiile la bugetele asigurărilor sociale aferente”* nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a

contestației întrucât nu este susținută cu documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală expuse în cuprinsul raportului de inspecție fiscală pe baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.X/05.06.2009, or în conformitate cu dispozițiile art.1169 Cod civil sarcina probei incumbă reclamantului.

Dispozițiile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu Germania nu pot fi aplicate decât pe baza prezentării documentelor care să justifice îndeplinirea condițiilor cerute de respectivul act normativ, documente care nu se regăsesc la dosar.

Având în vedere documentele aflate la dosar, actele normative incidente și cele reținute în cuprinsul prezentei decizii se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la reîntregirea bazei de calcul a impozitului pe veniturile din salarii pentru perioada supusă inspecției fiscale și au fost recalculate contribuțiile sociale corespunzător diferenței de venituri salariale plătite propriilor salariați pentru munca desfășurată pe teritoriul german, stabilindu-se obligații suplimentare de plată în sarcina societății în sumă totală de X lei, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru această sumă.

Pentru considerentele reținute și în temeiul art.43 alin.1) și art.58 alin.1), art.104 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 coroborat cu art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedura fiscală, se

## **DECIDE**

Respingerea ca neîntemeiată și nesusținută cu documente a contestației formulată de SC X X SRL pentru suma totală de X lei reprezentând :

- X lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor,
- X lei majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor ,
- X lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator,
- X lei majorări și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator,
- X lei contribuția de asigurări sociale asigurați,
- X lei majorări și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale asigurați,
- X lei contribuția pentru asigurări de sănătate angajator,
- X lei majorări și penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate angajator,

- X lei contribuția pentru asigurări de sănătate asigurați,
- X lei majorări și penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate asigurați,
- X lei contribuția de asigurări pentru șomaj angajator,
- X lei majorări și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj angajator,
- X lei contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator,
- X lei majorări și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator,
- X lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice,
- X lei majorări de întârziere aferent contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice,
- X lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale,
- X lei majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel X sau Curtea de Apel X, în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL**