



**DECIZIA nr.456/2012**  
privind soluţionarea contestaţiei depuse de  
**S.C. ... S.R.L. din ...**,  
înregistrată sub nr.../05.11.2012

Direcţia Generală a Finanţelor Publice Mureş a fost sesizată de **S.C. ... S.R.L. din ...**, asupra contestaţiei înregistrată sub nr.../19.07.2012, formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MS .../18.06.2012 privind obligaţiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecţia fiscală, emisă de Activitatea de Inspecţie Fiscală în baza Raportului de inspecţie fiscală nr.F-MS .../18.06.2012, precum si împotriva Procesului-verbal nr.../11.06.2012, comunicate petentei la data de 22.06.2012, potrivit confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei.

Contestaţia a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanţa Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Întrucât în cauză a fost declanşată procedura de cercetare penală, prin **Decizia nr.356/...2012**, D.G.F.P. Mureş - Biroul Solutionare Contestatii a **suspendat soluţionarea contestaţiei pentru suma totala de ... lei** (... lei contribuţia de asigurări sociale datorată de angajator + ... lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuţiei de asigurări sociale datorată de angajator + ... lei contribuţia individuală de asigurări sociale reţinută de la asiguraţi + ... lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuţiei individuale de asigurări sociale reţinută de la asiguraţi + ... lei contribuţia de asigurare pentru accidente de muncă şi boli profesionale datorată de angajator + ... lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuţiei de asigurare pentru accidente de muncă şi boli profesionale datorată de angajator + ... lei contribuţia de asigurări pentru şomaj datorată de angajator + ... lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuţiei de asigurări pentru şomaj datorată de angajator + ... lei contribuţia individuală de asigurări pentru şomaj reţinută de la asiguraţi + ... lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuţiei individuale de asigurări pentru şomaj reţinută de la asiguraţi + ... lei contribuţiei angajatorilor pentru Fondul de garantare pentru plata creanţelor salariale + ... lei

dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor pentru Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale + ... lei contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator + ... lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator + ... lei contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați + ... lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați + ... lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice + ... lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice + ... lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor + ... lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii), stabilita prin Decizia de impunere nr.F-MS .../18.06.2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, urmând ca procedura administrativă să fie reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Urmare adresei Parchetului de pe lângă Tribunalul Mureș din data de 16.10.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../19.10.2012, cu care s-a comunicat copia rezoluției procurorului din data de 10.10.2012, emisă în dosarul nr.../P/2012, privind pe administratorul S.C. ... S.R.L. ..., precum și o copie a referatului cu propunere de neîncepere a urmăririi penale întocmit la data de 27.09.2012 de organele de cercetare penală din cadrul Politiei mun. ..., Biroul de Investigare a Fraudelor, pentru reluarea procedurii administrative de soluționare a contestației formulate de S.C. ... S.R.L. din loc. ..., prin adresa nr.../30.10.2012 Biroul Soluționare Contestații a solicitat Serviciului Juridic din cadrul D.G.F.P. Mureș comunicarea faptului dacă motivul de încetare a suspendării soluționării contestației a rămas definitiv în sistemul căilor administrative de atac.

Cu adresa nr.../01.11.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../05.11.2012, Serviciul Juridic comunica referatul nr.../05.11.2012 prin care s-a aprobat nepromovarea căii de atac împotriva Rezoluției emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul Mureș în dosarul nr.../P/2012, prin care s-a dispus neînceperea urmăririi penale față de administratorul, respectiv directorul economic al S.C. ... S.R.L. ..., precizându-se totodată că:

*"Față de solicitarea dvs. cuprinsă în adresa nr..../30.10.2012, privitoare la reluarea procedurii administrative de soluționare a contestației formulate de S.C. ... S.R.L. din loc. ..., apreciem că elementele care au condus la suspendarea soluționării contestației amintite nu mai subzistă".*

La pct.10.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.2137/2011, se precizeaza:

"10.1. Daca prin decizie se suspenda solutionarea contestatiei pâna la rezolvarea cauzei penale, organul de solutionare competent va relua procedura administrativa, în conditiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, numai dupa încetarea definitiva si irevocabila a motivului care a determinat suspendarea. **Aceasta trebuie dovedita de catre organele fiscale sau de contestator printr-un**

**înscris emis de organele abilitate. Solutia data de organele de cercetare si urmarire penala trebuie însoțita de rezolutia motivata, atunci când suspendarea a fost pronuntata pâna la rezolvarea cauzei penale."**

Având în vedere cele anterior prezentate, **procedura administrativa de solutionare a contestatiei formulate de S.C. ... S.R.L. din ...**, împotriva Deciziei de impunere nr.F-MS .../18.06.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MS .../18.06.2012, **se reia** pentru suma totala de **... lei**, compusă din:

- ... lei reprezentând contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei reprezentând contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei reprezentând contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei reprezentând contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- ... lei reprezentând contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- ... lei reprezentând contribuției angajatorilor pentru Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor pentru Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei reprezentând contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- ... lei reprezentând contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei reprezentând contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- ... lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze cauza.

A) Prin contestația înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș sub nr.../19.07.2012, completată cu adresa înregistrată sub nr.../18.09.2012, petenta se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr.F-MS .../18.06.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MS .../18.06.2012, precum și a Procesului verbal nr.../11.06.2012, și solicită:

- a) Admiterea contestației astfel cum aceasta este formulată;
- b) Anularea Deciziei de impunere nr.F-MS .../18.06.2012 și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MS .../18.06.2012, ca fiind nelegale și netemeinice;
- c) Exonerarea societății de la plata obligațiilor fiscale stabilite suplimentar prin actele contestate, defalcate astfel:
  1. Anularea obligației de plată stabilită suplimentar reprezentând contribuții la asigurările sociale aferente anului 2009, a dobânzilor și majorărilor de întârziere aferente, în suma totală de ... lei;
  2. Anularea obligației de plată stabilită suplimentar reprezentând contribuții la asigurările sociale aferente anului 2011, a dobânzilor și majorărilor de întârziere aferente, în suma totală de .... lei;
  3. Anularea obligației de plată stabilite suplimentar, reprezentând contribuții la asigurări sociale aferente anului 2012, a dobânzilor și majorărilor aferente, în sumă totală de .... lei.

În cazul în care se va dispune respingerea acestui petit, societatea își rezervă dreptul de a solicita "reducerea obligației de plată stabilită suplimentar reprezentând contribuții la asigurările sociale aferente anului 2012, a dobânzilor și majorărilor de întârziere aferente, la contribuțiile aferente bazei de impozitare în valoarea totală de ... lei, pentru un nr de 80 de salariați, conform anexei D".

4. Anularea obligațiilor stabilite în sarcina societății cu titlu de impozit pe venit, în cuantum de ... lei și accesorii în cuantum de ... lei, în total ... lei.

În cazul în care se va dispune respingerea acestui petit, societatea solicită "recalcularea impozitului pe profit aferent perioadei verificate, în baza prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, ținând cont de influențele constatărilor organului de inspecție fiscală, având în vedere faptul că sumele

înregistrate în conturile de cheltuieli 622.31, 613.7000, 613.7001 au fost tratate ca și nedeductibile fiscal și prin urmare a obligațiilor accesorii".

5. Anularea măsurilor asigurătorii dispuse împotriva societății prin:

- Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii nr. ... din 17.05.2012, emisă de Garda Financiară - Secția Județeană Mureș, pentru suma de ... lei;
- Procesul-verbal de sechestru asigurător pentru bunuri imobile, nr..../01.06.2012, emis de ANAF - Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, Serviciul de Executare Silită și Stingere a Creanțelor Fiscale, în dosarul fiscal nr..., pentru suma de.... lei;
- Procesul-verbal de sechestru asigurător pentru bunuri imobile, nr..../01.06.2012, emis de ANAF - Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, Serviciul de Executare Silită și Stingere a Creanțelor Fiscale, în dosarul fiscal nr..., pentru suma de ... lei;
- Procesul-verbal de sechestru asigurător pentru bunuri imobile, nr..../01.06.2012, emis de ANAF - Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, Serviciul de Executare Silită și Stingere a Creanțelor Fiscale, în dosarul fiscal nr..., pentru suma de ... lei;
- Procesul-verbal de sechestru asigurător pentru bunuri mobile, nr..../01.06.2012, emis de ANAF - Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, Serviciul de Executare Silită și Stingere a Creanțelor Fiscale, în dosarul fiscal nr..., pentru suma de .... lei;
- Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii nr...../08.06.2012, emisă de ANAF, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de .... lei;
- Procesul-verbal de sechestru asigurător pentru bunuri mobile, nr...../25.06.2012, emis de ANAF - Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș Serviciul de Executare Silită și Stingere a Creanțelor Fiscale, în dosarul fiscal nr..., pentru suma de .... lei;
- Procesul-verbal de sechestru asigurător pentru bunuri mobile, nr..../25.06.2012, emis de ANAF - Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, Serviciul de Executare Silită și Stingere a Creanțelor Fiscale, în dosarul fiscal nr. ..., pentru suma de ... lei;
- Procesul-verbal de sechestru asigurător pentru bunuri imobile, nr..../25.06.2012, emis de ANAF - Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, Serviciul de Executare Silită și Stingere a Creanțelor Fiscale, în dosarul fiscal nr... și înregistrat la societate sub nr. .../25.06.2012, pentru suma de ... lei;
- Procesul-verbal de sechestru asigurător pentru bunuri imobile, nr..../25.06.2012, emis de ANAF - Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, Serviciul de Executare Silită și Stingere a Creanțelor Fiscale, în dosarul fiscal nr..., pentru suma de .... lei;
- Procesul-verbal de sechestru asigurător pentru bunuri imobile, nr..../25.06.2012, emis de ANAF - Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, Serviciul de Executare Silită și Stingere a Creanțelor Fiscale, în dosarul fiscal nr..., pentru suma de ... lei;

- Procesul-verbal de sechestrul asigurător pentru bunuri imobile, nr.../25.06.2012, emis de ANAF - Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, Serviciul de Executare Silită și Stingere a Creanțelor Fiscale, în dosarul fiscal nr..., pentru suma de ... lei;
- Procesul-verbal de sechestrul asigurător pentru bunuri mobile, nr.../27.06.2012, emis de ANAF - Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, Serviciul de Executare Silită și Stingere a Creanțelor Fiscale, în dosarul fiscal nr..., pentru suma de ... lei.

Totodată, petenta solicită ca în cazul în care competența o are o altă autoritate, contestația să fie înaintată spre competentă soluționare organului de soluționare competent.

În susținerea contestației petenta prezintă următoarele motive:

### *I. Descrierea situației*

Inspekția fiscală s-a demarat în lipsa unui aviz de inspekție fiscală, metoda de control menționată în Raportul de inspekție fiscală fiind "prin sondaj" deși au fost verificate toate documentele contabile și actele solicitate de către organul de inspekție, fiind utilizate metode de analiză, evaluare și testare asistate de instrumente informatice specializate.

În ceea ce privește nelegalitatea deciziei de impunere și a raportului de inspekție fiscală, societatea arată că inspekția fiscală a fost realizată cu nerespectarea dispozițiilor art. 105 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, potrivit căruia la examinarea stării de fapt fiscale în vederea stabilirii bazei de impunere, organul fiscal competent este obligat să aibă în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.

În baza contractului de asigurare încheiat în data de 12.02.2009 cu BCR Asigurari sub numărul ... - Asigurare de grup pentru angajați, al cărui obiect este asigurare pentru deces din orice cauza, invaliditate parțială permanentă și spitalizare din accident, în perioada februarie - aprilie 2009 și februarie 2011 - martie 2012 S.C. ... SRL a plătit asiguratorului sumele convenite ca și prime de asigurare și a transmis conform contractului cereri de rascumpărare, iar asiguratorul - BCR Asigurari a virat integral valoarea primelor de asigurare în conturile bancare personale ale beneficiarilor.

Societatea subliniază că "sumele achitate asiguratorului nu au fost acordate cu titlu de contraprestatie pentru munca depusă pentru ..., nu sunt identice cu cele încasate de către angajați și nici nu sunt acordate în aceeași zi, pentru a putea fi calificată drept mascare a plății salariilor, nu au avut ca scop evaziunea fiscală, ci acordarea unor prime de asigurare care să acopere riscurile de accident, deces și invaliditate, cu posibilitate de rascumpărare de către angajați.

(...) primele nu au fost acordate în mod continuu, după cum reiese chiar din Raportul de Inspekție, în fapt, au fost acordate ocazional, astfel: timp de 3 luni în anul 2009, deloc în anul 2010, timp de 11 luni în anul 2011 și timp de 3 luni pentru anul 2012. Nici măcar un an nu are continuitate pentru a putea clasifica acordarea continuă a acestor prime.

(...) aceste prime nu au fost acordate exclusiv angajaților societății și nici nu au fost acordate în temeiul contractelor individuale sau colective de muncă sau în schimbul prestării unei munci în favoarea angajatorului, așadar nu există nici o condiție pentru a fi calificate drept venituri asimilate salariilor.

În nici un moment, Societatea nu le-a considerat venituri sau avantaje asimilate salariilor, răscumpărările s-au realizat nu în numele societății, ci ale beneficiarilor și au fost achitate direct de către asigurător în conturile personale ale persoanelor fizice".

Contestatoarea arată că pentru munca prestată, angajaților societății li s-au plătit salariile și indemnizațiile, conform muncii prestate, li s-au achitat la timp toate sporurile corespunzătoare, iar avantajele acordate suplimentar, cu ocazia zilei de 8 martie sau pentru copiii angajaților, au fost acordate conform regimului prevăzut de legislația în vigoare.

Societatea susține că sub aceste aspecte, nelegalitatea actelor administrativ fiscal contestate rezidă tocmai în greșita administrare și apreciere a mijloacelor de probă, cu consecința reținerii a unei stări de fapt fiscale care nu corespunde realității faptice.

Potrivit petentei, sumele calculate pentru stabilirea de obligații suplimentare sunt neclare, astfel: la cap III din Raportul de Inspecție Fiscală apare un tabel cu suma recalculată pentru CAS datorată de angajator, fără nici o precizare suplimentară și continuă cu constatări fiscale, iar contribuțiile și impozitele nu sunt stabilite defalcat pe ani, ci cumulat pe întreaga perioadă controlată, deși legislația este diferită de la un an la altul, la fel și quantumul contribuțiilor.

Societatea consideră că "pentru argumentarea poziției lor inspectorii fiscali au interpretat și extins definiția prevăzută de art. 55, alin 3, lit g din TITLUL III - IMPOZITUL PE VENIT din Codul fiscal, fără a ține cont de prevederile specifice privind contribuțiile sociale și a celor privind activitatea de asigurare și încălcând principiul de drept conform căruia: <<unde legea nu distinge, nici noi nu trebuie să distingem>>.

(...) în opinia echipei de inspecție fiscală aceste prime de asigurări sunt asimilate veniturilor salariale, schimbându-le abuziv și fără nici un temei legal, regimul și tratamentul fiscal, fără a ține cont de toate prevederile legale aplicabile în materie, inclusiv art 21 alin (4) lit k), care prevede în mod expres: *(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile (de la impozitul pe profit - n.r): (...) k) cheltuielile cu primele de asigurare plătite de angajator, în numele angajatului, care nu sunt incluse în veniturile salariale ale angajatului, conform titlului III;*". De unde reiese, **per a contrario**, că pot fi cheltuieli cu prime de asigurare care nu sunt incluse în veniturile salariale și care sunt nedeductibile, întocmai cum le-a considerat și declarat și Societatea noastră."

Societatea consideră că art.21 alin.(4) lit.k) din Codul fiscal se referă la acele prime de asigurare care nu sunt acordate în temeiul unui contract individual de muncă sau contra prestației unei persoane pentru angajator, pentru a fi incluse în categoria veniturilor pentru care se datorează impozit pe venit din salarii.

Petenta concluzionează că "primele considerate de organul de inspecție venituri asimilate salariilor:

- nu sunt acordate ca și CONTRAPRESTAȚIE pentru munca depusă de salariați, pentru care Societatea le-a virat salarii, a calculat, reținut, înregistrat și virat corespunzător contribuțiile și impozitele datorate, conform negocierilor individuale;
- nu se prevede în nici un contract individual de muncă al angajaților Societății, nici în contractul colectiv de muncă la nivel de unitate, nici măcar în Regulamentul Intern, obligația Societății de a acorda aceste prime ca și contraprestație pentru munca depusă sau pentru calitatea de salariat;
- nu sunt acordate în mod continuu,
- nu sunt acordate exclusiv angajaților,
- nu sunt acordate tuturor angajaților societății. (...)

Astfel, pentru întreaga perioadă controlată, aceste prime nu se includ în categoria primelor de asigurare asimilate salariilor, la care face referire art.55, alin.2, lit.k), nu se includ în categoria veniturilor pentru care se datorează impozit pe venit și nici nu intră în baza lunară de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii".

**II.** Petenta susține că **Decizia de impunere** contestată **este nelegală** și prin prisma nerespectării dispozițiilor inserate în cuprinsul art.87 din OG nr.92/2003 republicată, în sensul că aceasta nu cuprinde mențiunile obligatorii prevăzute de lege (prevederile art.87 coroborate cu prevederile art.43 alin.2 lit.e din OG nr.92/2003, republicată), *in concreto*, lipsind indicarea MOTIVELOR DE FAPT care au stat la baza emiterii acestui act administrativ fiscal / titlu de creanță, nerespectarea cerințelor de formă ale unui act administrativ fiscal fiind sancționată cu nulitatea acestuia, în condițiile stabilite de art.105 din Codul de procedură civilă.

Potrivit contestatoarei, "decizia de impunere contestată nu cuprinde o motivare reală și efectivă a stării de fapt fiscale care a determinat în mod efectiv întocmirea acesteia", organele de control precizând anume motive/concluzii de ordin pur formal iar nu substanțial, fapt care echivalează cu o lipsă a motivării deciziei de impunere contestată.

Decizia de impunere este fundamentată pe procesul-verbal .../16.05.2012, emis de către Garda Financiară, Secția Județeană Mureș, care la rândul său se fundamentează, potrivit petentei, pe acte normative abrogate, nu doar la data efectuării controlului, dar chiar și la data perioadei controlate.

Societatea susține că "în condițiile prevăzute de art.105 alin. 2 din Codul proc. civ - care constituie legislația completatoare adiacentă Codului de procedură fiscală - actele de procedură întocmite cu nerespectarea formelor legale sunt nule dacă au cauzat părții o vătămare care nu se poate înlătura decât prin anularea lor".

Referitor la vătămarea cauzată societății prin emiterea unei decizii de impunere cu nerespectarea condițiilor de formă prevăzute de lege se precizează următoarele:

"vătămarea constă în reținerea unei stări de fapt fiscale contrare realității, cu consecința încălcării drepturilor subsemnatului contribuabil - constând în impunerea unor obligații suplimentare de plată în contextul în care acestea nu sunt justificate din punct de vedere legal, bazându-se doar pe reaprecieri eronate ale caracterului primelor de asigurare, (...).



De asemenea, vătămarea constă în instituirea unui lung șir de măsuri asigurătorii, fiind considerați de la început de rea-credință, că prezentăm pericol de sustragere, (...).

S-au produs daune morale Societății prin divulgarea de informații confidențiale, aflate de membrii Garzii Financiare și organului de control fiscal, în urma controalelor, informații care au fost denaturate și transmise la presă. (...) ".

Concluzionand, petenta susține că "nelegalitatea Deciziei de Impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de Inspecție Fiscală încheiat la data de 18.06.2012 rezidă pe de o parte în faptul că s-a realizat un control fiscal cu nerespectarea regulilor privind inspecția fiscală stabilite de prevederile OG nr.92/2003 republicată și a drepturilor contribuabilului prevăzute în CARTA drepturilor și obligațiilor contribuabilului pe timpul desfășurării inspecției fiscale, finalizat prin emiterea unei decizii de impunere nule absolut, iar pe de altă parte în faptul că documentele puse la dispoziția agenților de control și analizate de aceștia au fost administrate și apreciate în mod eronat".

### ***III.1. Referitor la petitul privind anularea contribuțiilor sociale suplimentare calculate aferent perioadei februarie - aprilie 2009***

- referitor la contribuția de asigurări sociale de sănătate datorate de angajator și angajați, societatea susține că din coroborarea art.23 alin.(1) și art.24 alin.(1) din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, "reiese faptul că, aferent anului 2009, baza de calcul a contribuțiilor sociale o constituiau numai veniturile brute ale angajaților, care se acordă LUNAR.

Or, primele de asigurare nu fac parte nici din fondul de salarii, nici din veniturile brute ale angajaților, ele au fost încasate de la asigurător, nu de la societate și nu ca și contraprestație pentru munca realizată, nu au fost acordate continuu și lunar, ci discontinuu.

(...) în baza art. 21 alin. (4) lit. k) Cod fiscal, coroborat cu art.43 alin.1 lit.a) și b) din Legea nr.32/2000 privind activitatea de asigurare și supravegherea asigurărilor, primele de asigurare și reasigurare, precum și comisioanele aferente acestora, despăgubirile, sumele asigurate și orice alte drepturi ce se acordă asiguraților, beneficiarilor sau terțelor persoane păgubite, din asigurările de orice fel, pentru care nu se plătește impozit pe venit, nu sunt venituri asimilate salariilor și nu intră în baza de calcul a contribuțiilor sociale, pentru întreaga perioadă supusă controlului fiscal."

Contestatoarea susține că în Legea 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale nu se menționează expres și alte tipuri de venituri ale persoanelor, pentru care se datorează contribuția de asigurări sociale, ceea ce indică faptul că "nu există temei legal, aferent anului 2009 care să prevadă obligativitatea calculării, înregistrării, reinerii și virării de contribuții de asigurări sociale pentru primele de asigurare din speță".

- referitor la contribuția de asigurare pentru accidente de muncii și boli profesionale petenta susține că sunt aplicabile argumentele de mai sus, conform

căroră nu există temei legal pentru a cataloga primele achitate de societate unui asigurator ca și venituri brute;

- referitor la contribuția de asigurări pentru șomaj, datorate de angajator și angajat, societatea arată că argumentele acesteia privind contribuțiile anterioare sunt reiterabile și în acest caz, și invocă prevederile art.14 din Hotărârea Guvernului nr.174/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă;

- referitor la Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, societatea susține că "având în vedere că, potrivit Legii nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, (...) primele de asigurare nu constituie baza de calcul a contribuției pentru șomaj, reiese că ele nu constituie baza de calcul nici pentru contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale";

- referitor la Contribuția pentru asigurări de sănătate, petenta menționează că:

1. Primele de asigurare care au fost calificate ca fiind asimilate veniturilor din salarii, conform argumentelor de mai sus, nu pot fi incluse în această categorie, pentru motivele prezentate anterior.

2. Chiar dacă ar fi fost venituri asimilate salariilor, având în vedere că există o conjuncție care limitează plata contribuțiilor fie la veniturile din salarii, fie la cele asimilate salariilor reiese evident faptul că nu se cumulează bazele de contribuții ale veniturilor din salarii cu cele asimilate salariilor sau altor venituri ale persoanelor fizice. Așadar, dacă se achită contribuția de asigurări sociale de sănătate după veniturile din salarii, nu se mai poate impune obligația de calcul a acestora și veniturilor asimilate salariilor sau altor venituri.

- referitor la Contribuțiile pentru concedii și indemnizații de sănătate, societatea reiterează argumentele de mai sus, care sunt aplicabile și acestei contribuții, invocă prevederile art.9 alin.(2) din Ordinul nr.60/2006, valabile pentru anul 2009, și susține că "din definirea fondului de salarii pentru care se datorează contribuții pentru concedii și indemnizații, nu sunt incluse primele de asigurare".

### **III.2. Referitor la petitul privind anularea contribuțiilor sociale suplimentare calculate aferent perioadei februarie - decembrie 2011**

Contestatoarea susține că începând cu 01.01.2011 potrivit prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr.117/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, Codul fiscal reglementează și contribuțiile sociale, baza de calcul reprezentând-o castigul salarial brut realizat din activități dependente respectiv veniturile din salarii precum și orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii.

Același act normativ menționează la art. 296<sup>15</sup> "Excepții generale", ca nu se cuprind în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii, prevăzută la art.296<sup>4</sup> lit.p) pct.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, primele de asigurare plătite de către suportator pentru salariații proprii sau alt beneficiar de

venituri din salarii, la momentul plății primei respective, altele decât cele obligatorii.

### ***III.3. Referitor la contribuțiile sociale suplimentare calculate aferent perioadei ianuarie - martie 2012***

Societatea susține că, aferent anului 2012, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de prevederile legale în vigoare privind neinclusiunea acestor prime în veniturile asimilate salariilor, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.k) din Codul fiscal, respectiv nu au ținut cont de excepția clară și neechivocă de la baza de calcul a contribuțiilor sociale a primelor de asigurare, conform art.43 alin.1 lit.a din Legea nr.32/2000 privind activitatea de asigurare și supravegherea asigurărilor.

Petenta arată că s-a modificat Codul fiscal în privința excepțiilor de la plata contribuțiilor sociale aferent anului 2012, art.21 alin.(3) lit.k) menționând o limită pentru asigurările voluntare de sănătate echivalentul în lei a 250 euro într-un an fiscal, pentru fiecare participant.

Astfel, aferent anului 2012, societatea susține că "în cazul în care nu se admite excepția prevăzută de art. 43 alin.(1) lit.a) din Legea nr.32/2000, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să calculeze contribuții sociale numai pentru sumele achitate suplimentar față de limita de 250 euro/an/angajat, așa cum este permis în mod expres de lege", în anexa D la contestație fiind prezentată lista detaliată a angajaților pentru care s-a depășit pragul de 250 euro/an, permisă de lege, valoarea totală a acestor sume fiind de ... lei, pentru un număr de 80 de persoane.

### ***III.4. Referitor la impozitul pe venit și impozitul pe profit***

În ceea ce privește impozitul pe venit societatea consideră că "pentru a se acorda salariul, venituri sau avantaje asimilate salariilor, trebuie să existe un contract individual sau colectiv de muncă care să prevadă drepturile bănești și avantajele care se acordă în schimbul prestării muncii în favoarea angajatorului. Dacă se acordă în afara acestei condiții orice alte sume, deși există o legătură angajat-angajator, acele sume nu sunt asimilate salariilor.

(...)

Nici un act normativ însă nu exclude posibilitatea unei persoane juridice de a acorda anumite sume, în afara raportului juridic de angajat-angajator, și cu alt titlu decât contraprestație pentru munca depusă.

În plus, asiguratorul care plătește sumele direct beneficiarilor este cel obligat să calculeze și să rețină impozitele prevăzute de lege, nu societatea noastră, care a făcut plățile către asigurator".

În ceea ce privește impozitul pe profit contestația susține că "Cheltuielile cu primele de asigurare plătite de angajator, în numele angajatului, care nu sunt incluse în veniturile salariale ale angajatului, conform Titlului III, nu sunt deductibile la determinarea profitului impozabil în baza alin.(4) lit.k) al art.21 din Codul fiscal. **Per a contrario**, sunt deductibile la determinarea profitului impozabil cheltuielile cu primele de asigurare plătite de angajator, în numele angajatului, care sunt incluse în veniturile salariale ale angajatului, altele decât cele deductibile limitat, conform art.21 alin.(3) lit.k) din Codul fiscal.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala, dacã tot au reinterpretat primele ca fiind venituri asimilate salariilor, trebuiau sa recalculeze impozitul pe profit datorat de ..., tinand cont de influenta deductibilitãtii cheltuielilor".

În contestație petenta formulează următoarele concluzii:

- În ceea ce privește anul 2009, actele normative invocate nu justifică includerea acestor prime în baza de calcul a contribuțiilor sociale.
- În ceea ce privește contribuțiile sociale calculate pentru anul 2011, din actul normativ invocat (art 296<sup>15</sup>, alin.2, lit.p, pct.5, valabil pentru anul 2011) reiese clar și fără nici un dubiu și fără a permite interpretări faptul că, aferent anului 2011 nu se datorează contribuții sociale pentru primele de asigurare.
- În ceea ce privește anul 2012, actele normative invocate nu justifică includerea acestor prime în baza de calcul a contribuțiilor sociale. Mai mult, aferent anului 2012, legea permite în mod expres o limită în cadrul căreia se exclude de la plata contribuțiilor sociale primele de asigurare asimilate salariilor, în limita a 250 euro/angajat/an fiscal.
- În ceea ce privește regimul fiscal al primelor de asigurare suportate în anii 2009 - 2012, ele pot fi încadrate în prevederile art.21 alin.4 lit.k, Cod fiscal, coroborate cu prevederile art.43 alin.(1) din Legea nr.32/2000, caz în care nu se datorează impozit pe venit.

Ca urmare, societatea solicită anularea contribuțiilor sociale și accesoriilor aferente anilor 2009-2011, conform argumentelor de mai sus.

Societatea susține că "avand in vedere prevederile art.7 din Codul de procedura fiscala, organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul, decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege și îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal.

Ori, in cazul organelor de inspectie fiscala balanta s-a inclinat strict in partea acestora, fara a putea discuta in mod obiectiv asupra spetelor aparute.

Motiv pentru care ne simtim total defavorizati in fata legii, si mai ales asupra interpretarilor facute de organele de inspectie fiscala.

Menționăm că, în cursul controlului, am invocat toate prevederile legale menționate în prezenta contestație, dar nu au fost luate în seama de inspectorii fiscali.

Justificarea ignorării prevederilor legale exprese de către inspectorii fiscali, prin invocarea art.6 și 7, alin.(2) din OG 92/2003, Cod procedură fiscală și a art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, este abuzivă, în condițiile în care se ignoră texte legale cât se poate de explicite. Mai mult, încalcă principiul consacrat recent de Curtea Europeană a Drepturilor Omului "In dubio contra fiscum" adică, unde legea este neclară și permite interpretări, acestea se fac în favoarea contribuabilului".

În completarea contestației anterioare, cu adresa nr.../16.11.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../16.11.2012, societatea comunică rezoluția Parchetului de pe lângă Tribunalul Mureș din data de 10.10.2012 din dosarul nr.../P/2012, prin care s-a dispus neînceperea urmăririi penale față de persoanele implicate în dosar, precum și adresa nr.../12.06.2012 emisă de D.G.F.P. Mureș, solicitând urgentarea soluționării contestației "ținând cont de poziția DGFP Mureș, în privința contribuțiilor sociale aferent anului 2011, după cum reiese din adresa nr.../12.06.2012, emisă unui partener care aplică aceeași metodă".

**B)** Față de aspectele contestate se reține că, la inspecția fiscală efectuată de organele de control din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la *S.C. ... S.R.L. din ...*, ca urmare a solicitării transmise de Garda Financiară Mureș cu adresa nr.../17.05.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../18.05.2012, iar la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.../18.05.2012 (anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală), au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.F-MS .../18.06.2012 și Decizia de impunere nr.F-MS .../18.06.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, în care au fost redată următoarele constatari:

În baza contractului de asigurare numărul ... – Asigurare de grup pentru angajați, încheiat în data de 12.02.2009 de SC ... SRL ... cu BCR Asigurări, în perioada februarie – aprilie 2009 și februarie 2011 – martie 2012 societatea verificată a plătit asiguratorului sumele convenite ca și prime de asigurare, stabilite lunar prin anexa în funcție de numărul de angajați (evidențiate în contabilitate în debitul conturilor de cheltuieli 613.70 și 613.71 – „Cheltuieli cu primele de asigurare” prin creditarea contului 473.1 "Decontări din operațiuni în curs de clarificare”), respectiv a emis și a transmis în fiecare luna cereri de răscumpărare a sumelor plătite către BCR Asigurări de Viata S.A., în baza tabelelor nominale ale angajaților (care constituie și anexele în baza cărora se plăteau primele de asigurare), în baza cărora asiguratorul a virat integral valoarea primelor de asigurare în conturile de salarii din banca ale angajaților, cel târziu până în data de 15 a lunii următoare, societatea comercială înregistrând în contabilitate operațiunea prin formula contabilă:

473.1000 – „Decontări din operațiuni în curs de clarificare” = 5121.600 – „Conturi la bănci”.

Organele de control au reținut că suma virată în conturile angajaților societății verificate în perioada februarie 2009 – martie 2012 este în valoare totală de ... lei și coincide cu sumele reflectate în conturile 613.7000 și 613.7100.

La control s-a constatat că aferent acestor decontări, SC ... SRL a plătit asiguratorului, conform clauzelor contractuale, taxa de răscumpărare (reprezentând un comision cuprins între 7 și 10% în funcție de perioada în care se achită), în sumă totală de ... lei, înregistrată în contabilitate în conturile de cheltuieli 622.30 și 622.31 „Cheltuieli cu comisioanele de răscumpărare a asigurărilor” (anexa nr.8 la raportul de inspecție fiscală).

Organele de control au reținut că atât cheltuielile cu primele de asigurare cât și cheltuielile cu comisioanele de răscumpărare au fost tratate de unitatea verificată ca și cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Având în vedere cele prezentate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că în perioada februarie 2009 – martie 2012 angajații SC ... SRL au beneficiat în mod regulat de venituri de natura salariilor în suma totală de ... lei, fără ca societatea să ia măsura calculării, înregistrării, declarării și plății contribuțiilor sociale și impozitului pe venitul din salarii așa cum prevăd reglementările legale.

Astfel, organele de control au stabilit că întrucât salariații SC ... SRL, au beneficiat lunar de încasarea sumelor reprezentând prime de asigurare răscumpărate, pentru perioada februarie – aprilie 2009, februarie 2011 – martie 2012, societatea controlată era obligată să cuprindă aceste prime de asigurare în baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii și a obligațiilor de plată la bugetele asigurărilor sociale și fondurilor speciale, conform prevederilor art.24 alin.(4) lit.k) și art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a reglementărilor legale speciale în vigoare până la 31.12.2010, după cum urmează: Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, Legea nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, O.U.G. nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate și Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au procedat la reconstituirea bazei de impozitare aferentă salariilor încasate în mod real de angajații SC ... SRL în perioada supusă verificării și la recalcularea contribuțiilor sociale și a impozitului pe veniturile din salarii datorate, rezultând diferențe de plată față de contribuțiile salariale declarate de contribuabil la organul fiscal teritorial, după cum urmează:

- contribuția societății la asigurările sociale în suma de ... lei;
- contribuția individuală la asigurările sociale în suma de ... lei;
- contribuția societății la fondul de șomaj în suma de ... lei;
- contribuția individuală la fondul de șomaj în suma de ... lei;
- contribuția societății la fondul de garantare a creanțelor salariale în suma de ... lei;
- contribuția societății la asigurările sociale de sănătate în suma de ... lei;
- contribuția individuală la asigurările sociale de sănătate în suma de ... lei;
- contribuția societății la concedii medicale și indemnizații în suma de ... lei;
- contribuția societății la fondul de accidente de muncă și boli profesionale în suma de ... lei
- impozitul pe venituri din salarii în suma de ... lei,

aferent cărora, în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în sarcina unității au fost calculate majorări/dobânzi de întârziere astfel:

- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;

- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor pentru Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii.

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere susținerile societății contestatoare și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

**Referitor la capetele de cerere privind:**

- încălcarea prevederilor legale în desfășurarea inspecției fiscale,
- Procesul-verbal nr.../11.06.2012, reprezentând anexa nr.22 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-MS .../18.06.2012,
- contestația formulată împotriva:
  - Deciziilor de instituire a măsurilor asiguratorii nr. .../17.05.2012, respectiv nr.../08.06.2012, emise de Garda Financiară - Secția Județeană Mureș, respectiv Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, Activitatea de Inspecție Fiscală;
  - Proceselor-verbale de sechestrul asigurator pentru bunuri imobile nr.../01.06.2012, nr.../01.06.2012, nr.../01.06.2012, nr.../25.06.2012, nr.../25.06.2012, nr.../25.06.2012 și nr.../25.06.2012, emise de ANAF - Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, Serviciul de Executare Silită și Stingere a Creanțelor Fiscale;
  - Proceselor-verbale de sechestrul asigurator pentru bunuri mobile nr.../01.06.2012, nr.../25.06.2012, nr.../25.06.2012 și nr.../27.06.2012, emise de ANAF - Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, Serviciul de Executare Silită și Stingere a Creanțelor Fiscale.

se reține că în **Decizia nr.356/...2012** emisă de D.G.F.P. Mureș - Biroul Soluționare Contestații sunt prezentate considerentele, respectiv soluțiile dispuse în legătură cu acestea.

**Referitor la suma totală de ... lei reprezentând:**

- ... lei - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;

- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei - contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- ... lei - contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- ... lei - majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- ... lei - contribuției angajatorilor pentru Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor pentru Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- ... lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei - contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- ... lei - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii,

cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice Mures, prin Biroul Solutionare Contestatii, pe baza documentelor existente la dosarul cauzei și în raport de motivarea rezoluției de neîncepere a urmăririi penale se poate pronunța cu privire la datorarea de către societate a impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor stabilite suplimentar ca urmare a încadrării primelor de asigurare achitate de angajator în numele angajatului în categoria veniturilor salariale sau asimilate salariilor.



**În fapt**, în data de 12.02.2009 SC ... SRL ... a încheiat cu BCR Asigurări Contractul numărul ... – Asigurare de grup pentru angajați (anexa nr.3), al cărui obiect este asigurare pentru :

- deces din orice cauza
- invaliditate parțială permanentă
- spitalizare din accident.

Contractul, având o durată de 1 an, cu posibilitate de prelungire, s-a derulat doar pentru perioada februarie – aprilie 2009, efectele fiind suspendate până la data de 15.02.2011, când intervine Actul adițional numărul 3 la Contractul nr. .../12.02.2009 (anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală), potrivit căruia perioada asigurată este de la 15.02.2011 la 14.02.2014.

Cu ocazia controlului organele de inspecție fiscală au constatat că, în baza contractului de asigurare menționat, în perioada februarie – aprilie 2009 și februarie 2011 – martie 2012 societatea verificată a plătit asiguratorului sumele convenite ca și prime de asigurare, stabilite lunar prin anexa în funcție de numărul de angajați (evidențiate în contabilitate în debitul conturilor de cheltuieli 613.70 și 613.71– „Cheltuieli cu primele de asigurare” prin creditarea contului 473.1 "Decontări din operațiuni în curs de clarificare” – fisele de cont fiind prezentate în anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală), respectiv a emis și a transmis în fiecare luna cereri de răscumpărare a sumelor plătite către BCR Asigurări de Viata S.A., în baza tabelor nominale ale angajaților (care constituie și anexele în baza cărora se plăteau primele de asigurare - prezentate în anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală), în baza cărora asiguratorul a virat integral valoarea primelor de asigurare în conturile de salarii din banca ale angajaților, cel târziu până în data de 15 a lunii următoare, societatea comercială înregistrând în contabilitate operațiunea prin formula contabilă:

473.1000 – „Decontări din operațiuni în curs de clarificare” = 5121.600 – „Conturi la bănci”.

Organele de control au reținut că suma virată în conturile angajaților societății verificate în perioada februarie 2009 – martie 2012 este în valoare totală de ... lei și coincide cu sumele reflectate în conturile 613.7000 și 613.7100.

La control s-a constatat că aferent acestor decontări, SC ... SRL a plătit asiguratorului, conform clauzelor contractuale, taxa de răscumpărare (reprezentând un comision cuprins între 7 și 10% în funcție de perioada în care se achită), în sumă totală de ... lei, înregistrată în contabilitate în conturile de cheltuieli 622.30 și 622.31 „Cheltuieli cu comisioanele de răscumpărare a asigurărilor” (anexa nr.8 la raportul de inspecție fiscală).

Organele de control au reținut că atât cheltuielile cu primele de asigurare cât și cheltuielile cu comisioanele de răscumpărare au fost tratate de unitatea verificată ca și cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Având în vedere cele prezentate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că în perioada februarie 2009 – martie 2012 angajații SC ... SRL au beneficiat în mod regulat de venituri de natura salariilor în sumă totală de ... lei, fără ca societatea să ia măsura calculării, înregistrării, declarării și plății contribuțiilor sociale și impozitului pe venitul din salarii așa cum prevăd reglementările legale,

prin operațiunile efectuate scopul urmărit de societate nefiind acela de a produce efectele pe care ar trebui să le genereze un astfel de Contract de asigurare pentru angajați și anume despăgubirea în cazul producerii unui eveniment (accident sau deces), întrucât primele de asigurare nu au rămas în patrimoniul asiguratorului pentru a fi fructificate și pentru a putea fi utilizate în acest sens, ci au fost returnate în mod intenționat în conturile angajaților, cu o frecvență lunară, sub forma de răscumpărare, aceasta reprezentând, în fapt, o formă „mascată” de plată a salariilor și în același timp de sustragere de la plată contribuțiilor salariale.

Organele de control au reținut că întrucât salariații SC ... SRL au beneficiat lunar de încasarea sumelor reprezentând prime de asigurare răscumpărate, pentru perioada februarie – aprilie 2009, februarie 2011 – martie 2012, societatea controlată era obligată să cuprindă aceste prime de asigurare în baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii și a obligațiilor de plată la bugetele asigurărilor sociale și fondurilor speciale, conform prevederilor art.24 alin.(4) lit.k) și art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a reglementărilor legale speciale în vigoare până la 31.12.2010, după cum urmează: Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, Legea nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, O.U.G. nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate și Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au procedat la reconstituirea bazei de impozitare aferentă salariilor încasate în mod real de angajații SC ... SRL în perioada supusă verificării și la recalcularea contribuțiilor sociale și a impozitului pe veniturile din salarii datorate, rezultând diferențe de plată față de impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile salariale declarate de contribuabil la organul fiscal teritorial, după cum urmează:

- contribuția societății la asigurările sociale în suma de ... lei;
- contribuția individuală la asigurările sociale în suma de ... lei;
- contribuția societății la fondul de șomaj în suma de ... lei;
- contribuția individuală la fondul de șomaj în suma de ... lei;
- contribuția societății la fondul de garantare a creanțelor salariale în suma de ... lei;
- contribuția societății la asigurările sociale de sănătate în suma de ... lei;
- contribuția individuală la asigurările sociale de sănătate în suma de ... lei;
- contribuția societății la concedii medicale și indemnizații în suma de ... lei;
- contribuția societății la fondul de accidente de muncă și boli profesionale în suma de ... lei
- impozitul pe venituri din salarii în suma de ... lei.

Situația privind calculul diferențelor obligațiilor salariale pentru perioada februarie 2009 – martie 2012 este prezentată în anexa nr.11 la raportul de inspecție fiscală.

Pentru neplata la termen a obligațiilor fiscale anterior menționate, în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în sarcina unității au fost calculate majorări/dobânzi de întârziere astfel:

- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor pentru Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii.

În susținerea contestației formulate SC ... SRL ... invocă următoarele:

- "sumele achitate asiguratorului nu au fost acordate cu titlu de contraprestatie pentru munca depusă pentru ..., nu sunt identice cu cele încasate de către angajați și nici nu sunt acordate în aceeași zi, pentru a putea fi calificată drept mascare a plății salariilor, nu au avut ca scop evaziunea fiscală, ci acordarea unor prime de asigurare care să acopere riscurile de accident, deces și invaliditate, cu posibilitate de rascumpărare de către angajați.

(...) primele nu au fost acordate în mod continuu, după cum reiese chiar din Raportul de Inspecție, în fapt, au fost acordate ocazional, astfel: timp de 3 luni în anul 2009, deloc în anul 2010, timp de 11 luni în anul 2011 și timp de 3 luni pentru anul 2012. Nici măcar un an nu are continuitate pentru a putea clasifica acordarea continuă a acestor prime.

(...) aceste prime nu au fost acordate exclusiv angajaților societății și nici nu au fost acordate în temeiul contractelor individuale sau colective de muncă sau în schimbul prestării unei munci în favoarea angajatorului, așadar nu există nici o condiție pentru a fi calificate drept venituri asimilate salariilor.

În nici un moment, Societatea nu le-a considerat venituri sau avantaje asimilate salariilor, răscumpărările s-au realizat nu în numele societății, ci ale beneficiarilor și au fost achitate direct de către asigurator în conturile personale ale persoanelor fizice".

- pentru munca prestată, angajaților societății li s-au plătit salariile și indemnizațiile, conform muncii prestate, li s-au achitat la timp toate sporurile corespunzătoare, iar avantajele acordate suplimentar, cu ocazia zilei de 8 martie sau pentru copiii angajaților, au fost acordate conform regimului prevăzut de legislația în vigoare.

Totodată, prin contestația formulată, referitor la *contribuțiile sociale suplimentare calculate aferent perioadei februarie - decembrie 2011, respectiv aferent perioadei ianuarie - martie 2012*, petenta susține că:

- **începând cu 01.01.2011** potrivit prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr.117/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, Codul fiscal reglementează și contribuțiile sociale, menționând la art. 296<sup>15</sup> "Excepții generale", ca nu se cuprind în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii, prevăzută la art.296<sup>4</sup> lit.p) pct.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, primele de asigurare plătite de către suportator pentru salariații proprii sau alt beneficiar de venituri din salarii, la momentul plății primei respective, altele decât cele obligatorii.

În acest context, petenta susține că "organul de control nu a ținut cont de prevederile legale, și a calculat în mod eronat și abuziv pentru anul 2011 contribuțiile sociale obligatorii aferente primelor de asigurare".

- **aferent anului 2012**, societatea susține că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile pct.98 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.125/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevede că începând cu luna ianuarie 2012, art.296<sup>15</sup> literele g) și p) se modifică, concret modificându-se Codul fiscal în privința excepțiilor de la plata contribuțiilor sociale.

Contestatoarea susține că actul normativ invocat face trimitere la art.21 alin.(3) lit.k) din Codul fiscal care consacră deductibilitatea limitată pentru asigurările voluntare de sănătate, în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei a 250 euro într-un an fiscal, pentru fiecare participant, și solicită ca "în cazul în care nu se admite excepția prevăzută de art. 43 alin.(1) lit.a) din Legea nr.32/2000, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să calculeze contribuții sociale numai pentru sumele achitate suplimentar față de limita de 250 euro/an/angajat, așa cum este permis în mod expres de lege", în anexa D la contestație fiind prezentată lista detaliată a angajaților pentru care s-a depășit pragul de 250 euro/an, permisă de lege, valoarea totală a acestor sume fiind de ... lei, pentru un număr de 80 de persoane.

În completarea contestației formulate, cu adresa nr.../16.11.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../16.11.2012, societatea comunică adresa nr.../12.06.2012 emisă de Biroul de Metodologie și Asistență Contribuabili din cadrul D.G.F.P. Mureș, în care se menționează următoarele:

"(...) 1. În ce privește regimul fiscal al primelor de asigurare suportate în anul 2011 și 2012 de angajator pentru salariații proprii, acestea sunt considerate avantaje din punct de vedere al impozitului pe veniturile din salarii, conform prevederilor art.55 alin.(3) din Codul fiscal. În ceea ce privește

*contribuțiile sociale, aceste prime de asigurare suportate de angajator pentru salariați în anul 2011 nu se cuprind în baza lunară a contribuțiilor obligatorii (296<sup>15</sup> lit.p) pct.5 - Cod fiscal, modificat și completat prin OUG nr.117/2010), iar pentru primele suportate în anul 2012, aceste prime de asigurare nu mai sunt cuprinse la articolul 296<sup>15</sup> "Excepții generale", conform Codului fiscal modificat și completat prin OUG nr.125/2011. Ca urmare, pentru anul 2012, se datorează toate contribuțiile sociale obligatorii aferente acestor prime de asigurare suportate de angajator pentru salariații proprii, atât cele suportate de angajat cât și cele suportate de angajator".*

**În drept**, în speță sunt incidente prevederile art. 296<sup>4</sup> "**Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale**" alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, **în vigoare începând cu 01.01.2011**, potrivit cărora:

*"(1) **Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii**, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), **reprezintă câștigul brut realizat din activități dependente**, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, care include:*

*a) veniturile din salarii, astfel cum sunt definite la art. 55 alin. (1) (...)",*

coroborat cu prevederile art. 296<sup>15</sup> "**Excepții generale**" din același act normativ care stipulează că:

*"Nu se cuprind în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii, prevăzută la art. 296<sup>4</sup>, următoarele: (...)*

*p) avantajele primite în legătură cu o activitate dependentă, fără însă a fi limitate la:*

*(...)*

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

Conform art.V alin.(2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.117/2010, prevederile art. 296<sup>2</sup> - 296<sup>20</sup> din titlul IX<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se aplică începând cu veniturile aferente lunii ianuarie 2011.

Potrivit pct.98 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.125/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, "La articolul 296<sup>15</sup>, literele g) și p) se modifică și vor avea următorul cuprins:

*"(...) p) următoarele avantaje primite în legătură cu o activitate dependentă:*

*(...)*

*5. contribuțiile plătite la fondurile de pensii ocupaționale, contribuțiile plătite la fondurile de pensii facultative, **primele aferente asigurărilor profesionale și asigurărilor voluntare de sănătate, suportate de angajator pentru salariații proprii, în limitele de deductibilitate prevăzute de lege, după caz.**"*

Din prevederile legale anterior citate se reține că, la nivelul anului 2011, în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii nu se cuprind primele de asigurare plătite de către suportator pentru salariații proprii sau alt beneficiar de venituri din salarii, la momentul plății primei respective, altele decât cele

obligatorii, iar aferent anului 2012, sunt excluse din baza de calcul a contribuțiilor sociale primele aferente asigurărilor profesionale și asigurărilor voluntare de sănătate, suportate de angajator pentru salariații proprii, în limitele de deductibilitate prevăzute de lege.

Având în vedere cele prezentate mai sus, și faptul că din datele cuprinse în actele atacate nu rezultă modul de determinare a bazei de calcul a contribuțiilor sociale pentru perioada supusă analizei, se reține că, pe baza documentelor existente la dosarul cauzei, organele de soluționare nu se pot pronunța asupra determinării contribuțiilor sociale stabilite de organele de inspecție fiscală ca fiind datorate de societate pentru perioada verificată, în raport cu actele normative în vigoare (anterior citate), reținându-se ca pertinentă din acest punct de vedere susținerea petentei potrivit căreia "sumele calculate pentru stabilirea de obligații suplimentare sunt neclare, astfel: la cap III din Raportul de Inspecție Fiscală apare un tabel cu suma recalculată pentru CAS datorată de angajator, fără nici o precizare suplimentară (...) contribuțiile și impozitele nu sunt stabilite defalcat pe ani, ci cumulat pe întreaga perioadă controlată, deși legislația este diferită de la un an la altul, la fel și cuantumul contribuțiilor".

În consecință se impune reanalizarea modului de determinare a bazei de calcul a contribuțiilor sociale prin prisma prevederilor legale anterior citate, aplicabile în speță, și implicit a influențelor fiscale asupra impozitului pe veniturile din salarii datorate de S.C. ... S.R.L. în perioada supusă analizei.

Totodată, în susținerea contestației depuse, societatea invocă următoarele:

- "(...) în opinia echipei de inspecție fiscală aceste prime de asigurări sunt asimilate veniturilor salariale, schimbându-le abuziv și fără nici un temei legal, regimul și tratamentul fiscal, fără a ține cont de toate prevederile legale aplicabile în materie, inclusiv art 21 alin (4) lit k), care prevede în mod expres: (4) *Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile (de la impozitul pe profit - n.r): (...) k) cheltuielile cu primele de asigurare plătite de angajator, în numele angajatului, care nu sunt incluse în veniturile salariale ale angajatului, conform titlului III;*". De unde reiese, **per a contrario**, că pot fi cheltuieli cu prime de asigurare care nu sunt incluse în veniturile salariale și care sunt nedeductibile, întocmai cum le-a considerat și declarat și Societatea noastră."

- potrivit petentei "există un text de lege neechivoc și în vigoare pe întreaga perioadă controlată, care consacră categoria primelor de asigurare plătite de angajator care nu sunt deductibile de la impozitul pe profit, dar nici nu intră în categoria veniturilor asimilate salariilor și pentru care s-ar plăti impozit pe venit și eventuale contribuții sociale.

Este vorba chiar de acele prime de asigurare, care nu se acordă în temeiul unui contract individual de muncă, ca și recompensă pentru munca efectiv depusă, întocmai cum este și speța în cauză "

- societatea consideră că art.21 alin.(4) lit.k) din Codul fiscal se referă la acele prime de asigurare care nu sunt acordate în temeiul unui contract individual de muncă sau contra prestației unei persoane pentru angajator, pentru a fi incluse în categoria veniturilor pentru care se datorează impozit pe venit din salarii.

Petenta concluzionează că "primele considerate de organul de inspecție venituri asimilate salariilor:

- nu sunt acordate ca și CONTRAPRESTAȚIE pentru munca depusă de salariați, pentru care Societatea le-a virat salarii, a calculat, reținut, înregistrat și virat corespunzător contribuțiile și impozitele datorate, conform negocierilor individuale;
- nu se prevede în nici un contract individual de muncă al angajaților Societății, nici în contractul colectiv de muncă la nivel de unitate, nici măcar în Regulamentul Intern, obligația Societății de a acorda aceste prime ca și contraprestație pentru munca depusă sau pentru calitatea de salariat;
- nu sunt acordate în mod continuu,
- nu sunt acordate exclusiv angajaților,
- nu sunt acordate tuturor angajaților societății. (...)

Astfel, pentru întreaga perioadă controlată, aceste prime nu se includ în categoria primelor de asigurare asimilate salariilor, la care face referire art.55, alin.2, lit.k), nu se includ în categoria veniturilor pentru care se datorează impozit pe venit și nici nu intră în baza lunară de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii".

Prin contestația formulată petenta susține că "organele de inspecție fiscală, dacă tot au reinterpretat primele ca fiind venituri asimilate salariilor, trebuiau să recalculeze impozitul pe profit datorat de ..., ținând cont de influența deductibilității cheltuielilor".

Potrivit Rezoluției Parchetului de pe lângă Tribunalul Mureș din data de 10.10.2012 emisă în dosarul nr.../P/2012 (455/D/2012), prin care s-a dispus confirmarea neînceperii urmăririi penale față de administratorul SC ... SRL, respectiv neînceperea urmăririi penale față de directorul economic al societății, comunicată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Mureș cu adresa înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../19.10.2012, respectiv de petentă cu adresa înregistrată sub nr.../16.11.2012, s-a constatat că în cauză "*sunt incidente dispozițiile art.10 lit.d din C.p.p., nefiind întrunite elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prev. de art.9 alin.1 lit.a din Legea nr.241/2005 cu aplicarea art.41 alin.2 C.p. (în concret lipsind elementul material al acesteia, respectiv ascunderea sursei impozabile, precum și vinovăția făptuitorului în modalitatea intenției directe, respectiv scopul special prevăzut de lege, cel al sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale)*".

În Referatul cu propunere de neîncepere a urmăririi penale întocmit de Politia mun.... - Biroul de Investigare a Fraudelor, care a stat la baza Rezoluției anterior menționate, organele de cercetare penală au reținut următoarele:

"(...) Având în vedere că făptuitorul a plătit impozitul pe profit aferent acestor operațiuni comerciale precum, că sumele de bani în cauză au fost plătite de BCR Asigurări prin virament bancar direct salariaților, că extrasele de cont aferent acestor operațiuni s-au aflat întotdeauna la documentele contabile ale societății astfel încât organele de control au putut verifica aceste operațiuni comerciale, nu putem afirma că făptuitorul a desfășurat o acțiune de "ascundere" a acestor operațiuni comerciale în scopul sustragerii de la plata taxelor și impozitelor datorate statului. (...)

Totodată, considerăm că făptuitorul și-a onorat obligația legală de a plăti taxele și impozitele datorate statului, în sensul că a plătit bugetului statului impozitul pe profit aferent sumelor plătite în baza contractului așa cum a considerat ca se impune, conform Codului fiscal.

(...) Făptuitorul nu urmărește realizarea veniturilor de natura drepturilor salariale și procedează la aplicarea impozitului de 16% aferent veniturilor impozabile obținute. Nu există probe sau indicii care să conducă la ideea că făptuitorul ascunde sau disimulează în orice mod obligația legală, urmărind sustragerea de la plata obligațiilor fiscale către stat.

De asemenea în condițiile în care toate operațiunile comerciale s-au efectuat prin virament bancar iar societatea a depus la finante declarațiile corespunzătoare impozitului pe profit aferente acestor operațiuni comerciale, apare absurd ca un contribuabil să încerce să inducă, să mențină în eroare organele fiscale pe o perioadă de aproape 4 ani și să își ascundă sursele taxabile, în condițiile în care și-a declarat operațiunile efectuate".

În drept, potrivit art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, "(1) 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.

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

(...)

c) *cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurarea de accidente de muncă și boli profesionale, potrivit legii, și cheltuielile cu primele de asigurare pentru asigurarea de riscuri profesionale;(...*

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

(...)

k) cheltuielile cu primele de asigurare voluntară de sănătate, în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei a 250 euro într-un an fiscal, pentru fiecare participant;(...

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

k) **cheltuielile cu primele de asigurare plătite de angajator, în numele angajatului, care nu sunt incluse în veniturile salariale ale angajatului, conform titlului III;(...**"

Având în vedere cele prezentate mai sus și prevederile legale anterior citate, din documentele existente la dosarul cauzei se reține că în Raportul de inspecție fiscală nr.../18.06.2012 organele de control deși au reținut că primele de asigurare de viață achitate de societatea contestatoare "constituie în fapt drepturi salariale încasate de salariații contribuabilului", în ceea ce privește regimul aplicat de societatea verificată cheltuielilor cu primele de asigurare s-au limitat în a face precizarea că "atât cheltuielile cu primele de asigurare cât și cheltuielile cu comisioanele de asigurare au fost tratate ca și cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil", fără însă a analiza și a face mențiuni suplimentare cu privire la efectele fiscale asupra impozitului pe profit datorat de unitate ca urmare a



reîncadrării operațiunilor și stabilirii de obligații suplimentare de plată, efectuată de organele de inspecție fiscală în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

*"(1) 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".*

Având în vedere prevederile art.7, art.94 și art. 96 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

"ART. 7

### **Rolul activ**

(...)

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

(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, (...).

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

ART. 94

### **Obiectul și funcțiile inspecției fiscale**

*(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.(...)*

ART. 96

### **Formele și întinderea inspecției fiscale**

(1) Formele de inspecție fiscală sunt: (...)

b) *inspecția fiscală parțială*, care reprezintă activitatea de verificare a uneia sau mai multor obligații fiscale, pentru o perioadă de timp determinată.

(2) Inspecția fiscală se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impozitare, dacă acestea prezintă interes pentru aplicarea legii fiscale.",

precum și susținerea petentei potrivit căreia "organele de inspecție fiscală, dacă tot au reinterpretat primele ca fiind venituri asimilate salariilor, trebuiau să recalculeze impozitul pe profit datorat de ..., ținând cont de influența deductibilității cheltuielilor", rezultă că nu poate fi reținută în soluționarea contestației justificarea organelor de control din referatul cu propuneri de soluționare a contestației, cu privire la sfera acțiunii de inspecție fiscală în cauză, potrivit căreia "*inspecția fiscală parțială a fost efectuată la solicitarea Gărzii*

*Financiare Secția Mureș, având ca obiect contribuțiile sociale și impozitul pe veniturile din salarii, drept pentru care nu a fost întocmit nici avizul de inspecție fiscală, conform prevederilor art.102 alin.(4) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată". Pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului organele de inspecție fiscală aveau obligația, potrivit celor de mai sus, să examineze în mod obiectiv starea de fapt, având în vedere toate circumstanțele edificatoare ale cauzei și să se pronunțe și asupra influențelor fiscale generate de stabilirea suplimentară a contribuțiilor sociale și a impozitului pe veniturile din salarii pentru perioada verificată, respectiv privind influența asupra deductibilității cheltuielilor în cauză.*

Urmare adresei nr.../28.11.2012 prin care, în temeiul prevederilor pct.10.3 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, organele de soluționare a contestației au solicitat Activității de Inspecție Fiscală punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport cu soluția organelor penale, prin adresa nr.../11.12.2012 organele de inspecție fiscală precizează următoarele:

*" (...) ne menținem punctul de vedere în ceea ce privește prejudiciul adus bugetului general consolidat al statului, prin sustragerea de la plata contribuțiilor salariale în valoare de ... lei, față de neînregistrarea unor cheltuieli nedeductibile în sumă totală de ... lei (impozitul pe profit declarat în anii fiscali 2009 și 2011 aferent acestor sume fiind de ... lei).*

*Prin reîncadrarea operațiunilor prezentate sub forma salariilor și implicit a contribuțiilor salariale aferente, calculate în timpul controlului, se schimbă și modul de abordare în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor, astfel încât conform prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea are drept de deductibilitate a cheltuielilor în sumă de ... lei, a contribuțiilor sociale și a impozitului pe veniturile din salarii aferente în sumă totală de .... lei.*

*(...) în ceea ce privește impozitul pe profit pe care reprezentantul susține că l-a plătit, facem precizarea că societatea nu a mai făcut obiectul unei inspecții fiscale privind impozitul pe profit în perioada de prescripție, astfel că nu s-a verificat modul de evidențiere a veniturilor și cheltuielilor și de calcul al profitului impozabil, respectiv implicațiile pe care le are înregistrarea cheltuielilor nedeductibile cu primele de asigurare asupra profitului".*

Având în vedere cele prezentate anterior, și ținând cont de dispozițiile pct.10.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, potrivit cărora:

*"La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și a expertizelor efectuate în cauză, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale",*

se reține că în cauză se impune reanalizarea stării de fapt fiscale cu privire la legalitatea stabilirii în sarcina societății a impozitului pe veniturile din salarii, a contribuțiilor sociale precum și a accesoriilor aferente și în raport cu soluția organelor de cercetare penală care are implicații asupra stării de fapt fiscale a S.C. ... S.R.L., în cauză devenind aplicabile prevederile art.105 "Regului privind inspecție fiscală" alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*"(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere".*

coroborat cu dispozițiile pct.102.1 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, care precizează:

*"La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale".*

Prin urmare, având în vedere prevederile legale anterior citate, motivațiile organelor de cercetare penală, constatările din cuprinsul actelor atacate precum și argumentele petentei din contestația formulată, în speță devin incidente prevederile art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora *"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"*, coroborat cu pct.11.5, 11.6 și 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, care stipulează:

*"11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.*

*11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.*

*11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii".*

În consecință, pentru considerentele prezentate și ținând cont de prevederile legale anterior citate, urmează a fi **desființată Decizia de impunere nr.F-MS .../18.06.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală**, pentru suma totală de ... lei, compusă din:

- ... lei reprezentând contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei reprezentând contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei reprezentând contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei reprezentând contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- ... lei reprezentând contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- ... lei reprezentând contribuției angajatorilor pentru Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor pentru Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei reprezentând contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- ... lei reprezentând contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei reprezentând contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- ... lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii,

urmând ca o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat să procedeze la o nouă verificare a stării de fapt pentru determinarea corectă a situației fiscale a societății, avându-se în vedere dispozițiile art.102.5 din

Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, respectiv ale pct.11.6 și pct.11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, actele normative aplicabile în speță și cele reținute în prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) și art.210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

### **DECIDE:**

**Desființarea** Deciziei de impunere nr.F-MS .../18.06.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru **suma totală de ... lei**, compusă din:

- ... lei reprezentând contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei reprezentând contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei reprezentând contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei reprezentând contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- ... lei reprezentând contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- ... lei reprezentând contribuției angajatorilor pentru Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor pentru Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- ... lei reprezentând contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;

- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
  - ... lei reprezentând contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
  - ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
  - ... lei reprezentând contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
  - ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
  - ... lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
  - ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii,
- urmând ca o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, considerentele prezentei decizii de soluționare a contestației și susținerile petentei.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Mures, în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR EXECUTIV,**

