

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE****Agenția Națională de
Administrare Fiscală****Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului Iași**

Str. Anastasie Panu nr.26, Iasi
Tel : +0232 213332
Fax :+0232 219899
e-mail : admin.isisjudx01.is@mfinante.ro

DECIZIA NR. 226/12.08.2010

privind soluționarea contestației formulate de
S.C. "X" S.A. înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a
Județului Iași
sub nr.....

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Biroul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Suceava cu adresa nr., înregistrată la instituția noastră sub nr....., cu privire la contestația formulată de **S.C. X** cu sediul în Iași, str.nr..., județul Iași, având cod de înregistrare fiscală, formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. dinîntocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.

Suma contestată este în valoare totală de 49.421 lei și reprezintă:

- S lei - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- S lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor.

Contestația este semnată de reprezentantul legal al societății contestatoare în persoana domnului Bosancu Nicolai - Director Executiv și poartă amprenta în original a ștampilei.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de faptul că a fost depusă la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Suceava în data de **28.05.2010**, unde a fost înregistrată sub nr..... iar actul administrativ fiscal atacat a fost comunicat petentei în data de **05.05.2010**, cu adresa nr., înregistrată la registratura contestatoarei sub nr. din

Contestația este însoțită de Referatul privind propunerea de soluționare a contestației nr., semnat de conducătorul organului care a încheiat actul atacat, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Suceava, prin care organele de inspecție fiscală propun respingerea ca neîntemeiată a contestației.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Biroul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. "X" contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr., motivând în susținerea contestației următoarele:

1. Referitor la autorizațiile de călătorie consideră că sunt aplicabile prevederile Ordonanței Guvernului nr. 112/1999 privind călătoriile gratuite în interes de serviciu și în interes personal pe căile ferate române, aprobată prin Legea nr. 210/2003 pentru aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 112/1999 privind călătoriile gratuite în interes de serviciu și în interes personal pe căile ferate române, care stipulează:

- art. 3 alin. (1): *"Salariații încadrați cu contract individual de muncă pe durată nedeterminată la Compania Națională de Căi Ferate "CFR" - SA, [...], la filialele acestora [...] beneficiază de autorizații sau permise de călătorie pe căile ferate române, în interes de serviciu sau în interes personal, în mod gratuit [...]"*;
- ale art. 3 alin. (2): *"Membrii de familie ai salariaților prevăzuți la alin. (1) beneficiază anual de 24 de file de permise de călătorie pe căile ferate române, în mod gratuit."*

Conform art. 55 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile *"[...] contravaloarea transportului la și de la locul de muncă al salariatului, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator pentru salariații proprii sau alte persoane, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă."*

Ca urmare, conform art. 55 alin. (3) lit. f) din Codul fiscal la care se face referire în raportul de inspecție fiscală, nu sunt impozitate avantajele în interes de serviciu, ci doar cele în interes personal.

Călătoriile efectuate în interes personal efectuate în baza autorizației, conform art. 6 alin. (5) din Ordonanța Guvernului nr. 112/1999 privind călătoriile gratuite în interes de serviciu și în interes

personal pe căile ferate române, aprobată prin Legea nr. 210/2003, "se declară de către titularul acesteia, pe propria răspundere, în luna respectivă, cu precizarea traseului și rangului de tren folosit" în vederea calculării impozitului datorat, însă nu au fost astfel de cazuri.

De asemenea, conform art. 55 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare "Nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile nici veniturile de natura celor prevăzute mai sus, realizate de persoane fizice, dacă aceste venituri sunt primite în baza unor legi speciale și finanțate din buget;[...]" permisele de călătorie pe căile ferate române emise în mod gratuit, finanțate din buget, nu sunt incluse în noțiunea de avantaj și nu sunt impozabile.

Conform art. 6 alin. (6) din Ordonanța Guvernului nr. 112/1999 privind călătoriile gratuite în interes de serviciu și în interes personal pe căile ferate române, "Permisele de călătorie ale membrilor de familie ai salariaților posesori de autorizații de călătorie sau de permise de călătorie reprezintă cupoane de bonuri de valoare ce se acordă cu titlu gratuit." care nu sunt impozabile în temeiul art. 42 lit. e) din Codul fiscal care stipulează: "în înțelesul impozitului pe venit, următoarele venituri nu sunt impozabile [...] contravaloarea cupoanelor ce reprezintă bonuri de valoare care se acordă cu titlu gratuit persoanelor fizice conform dispozițiilor legale în vigoare."

2. În ceea ce privește prestațiile pentru tratament și odihnă reprezentând cota parte de 50% din costul biletelor de odihnă și tratament pentru salariați și membrii de familie ai acestora acordate în perioada iulie 2007 - septembrie 2008 în valoare de 8.544 lei, precizează că aceste sume au fost acordate din fondul de 2% din fondul de salarii și nu sunt incluse în veniturile salariale, iar potrivit art. 55 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal "Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit: [...] costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator pentru salariații proprii sau alte persoane, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă".

Ca urmare, **S.C. "X"** - solicită anularea în întregime a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Suceava - Activitatea de Inspecție Fiscală prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.au stabilit o diferență de impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de S lei și majorări de întârziere aferente acestei diferențe în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

1. Petenta a acordat salariaților încadrați cu contract de muncă de la Punctul de lucru Iași și membrilor de familie ai acestora, în perioada 01.03.2007 - 30.06.2009, avantaje în valoare de S lei, constând în autorizații și permise pentru circulația pe căile ferate române, care se impozitează prin cumul cu celelalte venituri realizate în luna respectivă, conform prevederilor art. 55 alin. (3) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2. Salariații angajați cu contract de muncă au beneficiat de compensarea a 50% din contravaloarea biletelor de odihnă, în sumă totală de S lei, acestea reprezentând avantaje care se impozitează prin cumul cu celelalte venituri realizate în luna respectivă conform prevederilor art. 55 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv punctul 71. din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Ca urmare, au stabilit un impozit pe venitul din salarii suplimentar în sumă de S lei și majorări de întârziere în sumă de S lei, calculate pentru perioada 25.10.2007 - 26.04.2010.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative referitoare la speța analizată, în vigoare în perioada verificată se rețin următoarele:

1. Referitor la impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de S lei cauza supusă soluționării constă în a ne pronunța dacă petenta datorează această sumă în condițiile în care aceasta a fost stabilită ca urmare a impozitării contravalorii permiselor de călătorie în interes personal de care au beneficiat salariații societății și membrii familiilor acestora și a 50% din contravaloarea biletelor de odihnă.

În fapt, în perioada 01.03.2007 - 30.06.2009, S.C. "X" a acordat gratuit salariaților încadrați cu contract de muncă și membrilor de familie ai acestora permise de călătorie pentru circulația pe căile ferate române și a suportat 50% din contravaloarea biletelor de odihnă achiziționate de salariați.

Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Suceava - Activitatea de inspecție fiscală au considerat că toate acestea reprezintă avantaje în înțelesul impozitului pe venit, fiind venituri impozabile ce trebuiau impozitate prin cumul cu celelalte venituri din salarii realizate.

Ca urmare, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.

.....întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr., organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Suceava au stabilit o diferență de impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de S lei.

Contestatoarea susține că aceste permise de călătorie sunt acordate în baza unei legi speciale, respectiv Ordonanța Guvernului nr. 112/1999 privind călătoriile gratuite în interes de serviciu și în interes personal pe căile ferate române, cu modificările și completările ulterioare, și nu pot fi asimilate noțiunii de "avantaje" întrucât gratuitatea și deductibilitatea fiscală a acestora este stabilită de același act normativ.

De asemenea, invocă faptul că art. 55 alin. (4) din Codul fiscal prevede ca sume ce nu sunt incluse în veniturile salariale și costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora.

În drept, referitor la permisele de călătorie în interes personal pe căile ferate române acordate gratuit angajaților proprii și membrilor de familie ai acestora, sunt incidente următoarele prevederi legale:

- art. 55 alin. (1) și alin. (3) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Definirea veniturilor din salarii

ART. 55

(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.

[...]

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

[...]

f) permise de călătorie pe orice mijloace de transport, folosite în scopul personal; [...]"

- punctul 70. din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

[...]

d) permise de călătorie pe diverse mijloace de transport; [...]"

Potrivit textelor de lege invocate, la stabilirea venitului impozabil al unei persoane fizice se au în vedere orice avantaje primite în legătură cu o activitate dependentă, cum ar fi printre altele și permisele de călătorie pe diverse mijloace de transport folosite în scop personal.

Ca urmare, dacă **S.C. "X** a acordat astfel de permise de călătorie angajaților săi și membrilor de familie ai acestora, conform prevederilor legale citate trebuia să le includă în baza impozabilă a impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, împreună cu celelalte venituri obținute lunar de aceștia.

Referitor la susținerea petentei că aceste permise au fost acordate în baza prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 112/1999 privind călătoriile gratuite în interes de serviciu și în interes personal pe căile ferate române care stabilește gratuitatea și deductibilitatea fiscală a acestora, organul de soluționare competent a reținut faptul că într-adevăr art. 3 alin. (2) și art. 4 alin. (4) din această ordonanță conțin aceste prevederi, dar se referă la deductibilitatea acestora la calculul profitului impozabil al societăților care le acordă și nu la calculul impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor.

Nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației nici motivația contestatoarei potrivit căreia art. 55 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, exclude din sfera veniturilor salariale transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, dacă acestea sunt primite în baza unor legi speciale și finanțate din buget. Aceasta deoarece conținutul exact al acestuia este următorul:

"(4) Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:

*a) ajutoarele de înmormântare, ajutoarele pentru pierderi produse în gospodăriile proprii ca urmare a calamităților naturale, ajutoarele pentru bolile grave și incurabile, ajutoarele pentru naștere, veniturile reprezentând cadouri pentru copiii minori ai salariaților, cadourile oferite salariatelor, contravaloarea transportului la și de la locul de muncă al salariatului, **costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator pentru salariații proprii sau alte persoane, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă.**[...]*

Nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile nici veniturile de natura celor prevăzute mai sus, realizate de persoane fizice, dacă aceste venituri sunt primite în baza unor legi speciale și finanțate din buget;[...]"

Ca urmare, legiuitorul nu se referă la orice cheltuieli de transport, ci doar la cele aferente deplasărilor pentru tratament și odihnă ale salariaților proprii și membrilor de familie ai acestora.

În acest sens s-a pronunțat și Direcția Legislație Impozite Directe din cadrul Ministerului Finanțelor Publice prin adresa nr., depusă în copie la dosarul contestației, în care se menționează: "[...] *considerăm că avantajele primite de salariații proprii cât și de membrii de familie ai acestora reprezentând contravaloarea permiselor de călătorie pe orice mijloace de transport, inclusiv pe căile ferate, potrivit art. 55 alin. (3) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt venituri impozabile. Precizăm că acestea se impozitează prin cumul cu celelalte venituri din salarii realizate în luna respectivă.*"

De asemenea, în ceea ce privește costul prestațiilor pentru odihnă al angajaților proprii și membrilor acestora de familie suportat în proporție de 50% de contestatoare, sunt aplicabile aceleași prevederi legale citate mai sus, precum și punctul 71. din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal: "*Avantajele în bani pot fi sumele primite pentru procurarea de bunuri și servicii, precum și sumele acordate pentru distracții sau recreere.*"

Așa cum s-a arătat și mai sus, la stabilirea venitului impozabil al unei persoane fizice se au în vedere orice avantaje primite în legătură cu o activitate dependentă, cum ar fi printre altele și partea din contravaloarea biletelor de odihnă suportată de petentă, astfel că în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat că acestea trebuiau impozitate cumulat cu celelalte drepturi salariale.

Nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației motivația contestatoarei precum că art. 55 alin. (4) din Codul fiscal prevede expres deductibilitatea acestor cheltuieli. Aceasta deoarece textul de lege indicat prevede ca deductibil la calculul impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor "costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator pentru salariații proprii sau alte persoane, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă.[...]", iar petenta nu demonstrează că biletele considerate de organele de inspecție fiscală drept avantaje sunt și de tratament, nu doar de odihnă, nefiind depuse la dosarul contestației bilete de tratament și trimiteri medicale.

Având în vedere cele reținute, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat că atât permisele de călătorie acordate de petentă angajaților săi și membrilor de familie ai acestora, cât și costul prestațiilor pentru odihnă al angajaților proprii și membrilor acestora de familie suportat în proporție de 50% de contestatoare reprezintă avantaje ce trebuiau impozitate cumulat cu celelalte venituri realizate, urmând a se respinge contestația formulată de **S.C.X** pentru impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de S lei, ca neîntemeiată.

2. Referitor la majorările de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de S lei.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Suceava au stabilit majorări de întârziere în sumă de S lei, aferente diferenței de impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de S lei.

Având în vedere faptul că petenta nu contestă modul de calcul al acestor majorări, și că la punctul III.1. din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația referitor la diferența de impozit pe venituri din salarii pentru neplata căroră s-au calculat aceste accesorii, urmează a se respinge contestația și pentru acest capăt de cerere, ca neîntemeiată, potrivit principiului de drept "**accesoriul urmează principalul**".

Pentru considerentele învederate, în temeiul art. 55 alin. (1) și alin. (3) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, punctele 70. și 71. din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și în baza Ordinului ministrului finanțelor publice nr., Directorul executiv al Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași

DECIDE:

Art. 1 Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de **S.C. "X"** pentru suma totală de S lei reprezentând:

- S lei - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- S lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor.

Art. 2 Serviciul secretariat - administrativ va comunica prezenta decizie contestatoarei și Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Suceava, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 210 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii contestatoarea poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.