

MINISTERUL ECONOMIEI ȘI FINANTELOR  
Direcția generală a finanțelor publice Alba  
Biroul de soluționare a contestațiilor

**DECIZIA NR. 65 / ...2008**  
privind soluționarea contestației depuse de  
**S.C. A S.R.L. A...**,  
contestație înregistrată la D.G.F.P. Alba sub nr. ... / ...

Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud. Alba a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, prin Adresa nr. ... / ..., înregistrată la D.G.F.P. Alba sub nr. ... / ..., în vederea soluționării pe fond a contestației formulate de S.C. A S.R.L., cu sediul social în A..., str. ..., nr. ..., jud. Alba, ca urmare a Rezoluției din data de ... a Parchetului ..., pronunțată în dosarul nr. ..., prin care se dispune neînceperea urmăririi penale față de numiții L.T. și R.M., în calitate de asociați ai S.C. A S.R.L. A...

S.C. A S.R.L. A... a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr. ... / ..., emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Alba în urma Raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr. ... / ..., contestație a cărei soluționare pe fond a fost suspendată prin Decizia nr. ... / ... a D.G.F.P. Alba.

Obiectul contestației îl constituie obligațiile suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr. ... / ... a Activității de Inspecție Fiscală Alba, reprezentând:

- impozit pe profit suplimentar, cu dobânzi și penalități de întârziere aferente, determinat prin neadmiterea la deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei RON pentru anul 2003 și în sumă de ... lei RON pentru anul 2004;

- vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate - stabilite suplimentar, în sumă de ... lei RON, dobânzi de întârziere aferente în sumă de ... lei RON și penalități de întârziere de ... lei RON.

Contestația este semnată de reprezentantul societății și poartă ștampila acesteia, în conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) lit. e) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 209 și art. 214 alin.(3) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud. Alba, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să analizeze pe fond contestația formulată de S.C. A S.R.L. Alba Iulia.

Din analiza actelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

I. Prin contestația formulată, petenta precizează următoarele în susținerea cauzei:

1. Referitor la modul de stabilire a impozitului pe profit, se contestă măsura de neadmitere ca și cheltuieli deductibile a cheltuielilor cu prestările de servicii și asistență tehnică, pe motiv că facturile fiscale și situațiile de lucrări au fost emise anterior prestării de servicii.

În aceste sens, petenta menționează că prestările constând în instruire personal, asistență tehnică privind controlul calității și reparațiile de mașini s-au derulat conform contractului încheiat în acest sens, sunt justificate prin facturi fiscale și situații de lucrări; prestarea lor efectivă a putut fi constatată faptic de către organele de control.

Prin contestație se precizează că cele stabilite prin raportul de inspecție fiscală nu au suport legic, astfel:

- din factura fiscală nr. ... / ..., în valoare de ... lei ROL, ce reprezintă asistență tehnică aferentă lunilor septembrie și octombrie 2003, nu a fost admisă ca deductibilă suma de ... lei ROL, dar a fost admisă diferența aferentă lunii septembrie 2003, deși vizează aceeași prestație și are la bază aceleași documente justificative. Motivul invocat a fost că factura s-a întocmit anterior prestării efective a asistenței tehnice și că situațiile de lucrări prezentate de către societate sunt întocmite anterior prestărilor efective a acestor lucrări, deși textele de lege aplicabile nu interzic facturarea pe o perioadă de timp, în cazul acesteia pe două luni, ci doar se impune ca acele cheltuieli să fie defalcate pe durata realizării obiectului contractului.

În susținerea cauzei se prevalează de prevederile art. 9 alin. 7 lit. s) din Legea nr. 414 / 2002 și ale pct. 9.14 din H.G. nr. 859 / 2002, care specifică modalitatea în care se verifică natura acestor cheltuieli.

Petenta precizează că situațiile de lucrări nu au fost admise ca documente justificative de către organele de control pe motiv că sunt întocmite anterior facturării și că la acel moment nu se putea ști numărul mașinilor ce se vor defecta și volumul producției realizate.

Facturile fiscale au fost emise de către prestatorii de servicii - societățile individuale din Italia - R.M. și L.T., care administrează activitatea S.C. A S.R.L.

Contractele de prestări servicii și asistență tehnică încheiate între cele două societăți individuale din Italia, pe de o parte, și S.C. A S.R.L., pe de altă parte - reprezintă voința liber exprimată a părților contractante, fiind încheiate în condiții comerciale de piață, și exced atribuțiilor prevăzute prin contractul de societate administratorilor societății.

Petenta mai arată că prin prestarea activităților de control al calității spălării și ambalării mărfii, revizia anuală a utilajelor, instruirea personalului, asistența tehnică și repararea mașinilor de cusut, de câte ori este necesar, se asigură continuitatea fluxului de producție și nivelul de calitate necesar respectării contractelor încheiate cu diverși clienți.

- din factura fiscală nr. ... / ..., în sumă de ... lei ROL, nu s-a admis cheltuiala deductibilă în sumă de ... lei ROL, aferentă lunii decembrie 2003, pentru aceleași considerente prezentate anterior;

- la factura fiscală nr. ... / ... în valoare de ... lei ROL, nu s-a admis cheltuiala deductibilă în sumă de ... lei ROL, aferentă lunii decembrie 2003, măsură contestată de petentă pentru aceleași considerente.

În baza celor prezentate, contestatoarea consideră că în mod nejustificat nu s-a admis la deducere suma de ... lei ROL, reprezentând cheltuieli aferente anului fiscal 2003, care trebuiau luate în calcul la stabilirea profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

La impozitul pe profit aferent anului 2004, petenta precizează că s-a procedat în mod similar, respectiv pentru aceleași motive nu s-a admis ca și cheltuială deductibilă suma totală de ... lei ROL, apreciind în acest sens că au fost respectate și de această dată de către societate prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal și ale pct. 48 din normele de aplicare aprobate prin H.G. nr. 44 / 2004.

Fiecare din facturile emise de către societățile individuale vizează o perioadă de două luni, iar la deducerea cheltuielilor a fost acceptată doar o parte din sumă, care reprezintă prestarea de servicii pentru luna în care s-a emis factura. De exemplu, pentru factura din ..., pentru asistența tehnică aferentă lunii martie și aprilie 2004, se admite ca fiind deductibilă doar suma aferentă lunii martie 2004.

Petenta precizează că pentru toate facturile au fost prezentate contracte scrise, situații de lucrări, iar prestarea serviciului a fost efectivă.

Sunt invocate prevederile art. 155 alin. 2 din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct. 59 alin. (2) din H.G. nr. 44 / 2004, potrivit cărora - prestatorii de servicii sunt obligați să emită factură fiscală până cel mai târziu la finele lucrării pentru care prestarea a fost efectuată, iar pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, data prestării serviciului se consideră a fi data la care sunt întocmite situațiile de lucrări și, după caz, data acceptării de către beneficiar a situațiilor de lucrări.

Prin neadmiterea sumei de ... lei ROL ca și cheltuială deductibilă aferentă anului 2003 și a sumei de ... lei ROL - cheltuială deductibilă aferentă anului fiscal 2004, s-a stabilit impozit pe profit suplimentar pentru aceste perioade, penalități și majorări aferente.

2. Referitor la vărsămintele de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, petenta arată că s-a stabilit în sarcina acesteia un debit suplimentar de ... lei RON, dobânzi de ... lei RON și penalități de întârziere de ... lei RON, pentru neangajarea de persoane cu handicap într-un procent de 4% din numărul de angajați.

În acest sens, petenta arată că, prin Adresa emisă de AJOFM Alba nr. ... / ..., se precizează că în perioada ... - ... nu au fost înregistrate persoane cu grad de handicap în căutarea unui loc de muncă în meseria de confecționer îmbrăcăminte. Mai precizează că societatea a fost în permanență în căutarea de forță de muncă, publicând anunțuri în ziarul U..., în vederea angajării de persoane fără a face vreo discriminare, în urma acestor anunțuri neprezentându-se nicio persoană cu handicap.

Pentru considerentele prezentate, petenta solicită admiterea contestației depuse și anularea parțială a raportului de inspecție fiscală atacat și a Deciziei de impunere nr. ... / ... emisă în baza acestuia.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de ... de către organele de specialitate din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Alba cu ocazia inspecției fiscale generale la S.C. A S.R.L. Alba Iulia, s-au constatat următoarele:**

#### **1. Impozitul pe profit:**

Verificarea a cuprins perioada ... și s-a efectuat în conformitate cu Legea nr. 414 / 2002 privind impozitul pe profit, H.G. nr. 859 / 2002, Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571 / 2003 și H.G. nr. 44 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din verificarea prin sondaj asupra documentelor justificative și a actelor contabile ( facturi, chitanțe, ordine de plată, note contabile, balanțe de verificare, bilanț contabil) au fost reținute următoarele:

La 31.12.2003 societatea a înregistrat un profit impozabil în sumă de ... lei ROL, față de care, în urma controlului, s-a stabilit un profit impozabil aferent anului 2003, în sumă de ... lei ROL, ca urmare a faptului că nu s-a acordat deducerea unor cheltuieli înregistrate nejustificat de societate.

Astfel, pentru suma de ... lei ROL, aferentă facturilor de asistență tehnică, pe trim. III 2003 și suma de ... lei ROL, aferentă facturilor de asistență tehnică pe trim. IV 2003 - organul fiscal a considerat aceste sume drept cheltuieli nedeductibile, datorită faptului că facturarea s-a realizat anterior prestării asistenței tehnice și nu au putut fi justificate la data emiterii facturilor, prin situațiile de lucrări prezentate de societate.

S-a stabilit că nu au fost respectate prevederile Legii nr. 414 / 2002 privind impozitul pe profit - art. 9 pct. 7 lit. s) și ale H.G. nr. 859 / 2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit pct. 9.14.

Pentru aceste sume, situațiile de lucrări nu sunt documente justificative la data emiterii facturilor, din care să rezulte efectuarea serviciilor așa cum rezultă din Nota explicativă înregistrată la S.C. A S.R.L. sub nr. ... / .....

Pentru facturile respective - emise de societățile individuale R. M. sau L.T. din Italia, s-a constatat că acestea au fost întocmite anterior prestării serviciilor, contrar prevederilor art. 9 pct. 7 lit. s) din Legea nr. 414 / 2002 și ale H.G. nr. 859 / 2002 pentru aprobarea instrucțiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, pct. 9.14 conform căruia “serviciile prestate de persoane fizice sau juridice să fie executate în baza unui contract scris care să cuprindă datele referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurarea a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului. Verificarea prestației se realizează prin analiza documentelor justificative care atestă efectuarea serviciilor - situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață, sau orice alte materiale corespunzătoare.”

S-a reținut de asemenea că situațiile de lucrări au fost întocmite numai în timpul controlului, iar cele întocmite pentru facturile emise de R.M. - Italia nu au fost semnate, prestatorul respectiv nefiind în țară la data întocmirii acestora.

La 31.12.2004 societatea a înregistrat, conform bilanței contabile și a bilanțului încheiat, un profit impozabil în sumă de ... lei ROL, iar în urma controlului s-a stabilit că profitul impozabil aferent anului 2004 este în sumă de ... lei ROL.

La diferența stabilită suplimentar, de asemenea, s-au considerat cheltuieli nedeductibile sumele facturate de societățile individuale italiene pe trim. I-IV 2004, pentru prestări de servicii de asistență tehnică, în valoare totală de ... lei ROL, constatându-se că facturarea s-a realizat anterior prestărilor de asistență tehnică și că acestea nu au putut fi justificate la data emiterii facturilor prin situațiile de lucrări prezentate.

Pe motiv că au fost încălcate prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571 / 2003 și ale Titlului II Cap. II pct. 48 și pct. 49 din H.G. nr. 44 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, organele de control nu au acordat deducerea acestor cheltuieli.

**2. Vărsămintele de la persoane juridice pentru persoanele cu handicap:**

Verificarea acestui fond s-a efectuat în conformitate cu prevederile Legii nr. 519 / 2002 pentru aprobarea O.U.G. nr. 102 / 1999 și a Legii nr. 343 / 2004 pentru modificarea O.U.G. nr. 102 / 1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap și a cuprins perioada oct. 2002 - sept. 2005.

Din verificarea efectuată s-a constatat că, deși societatea a avut în perioada verificată un număr mai mare de 100, respectiv 75 de angajați, nu a făcut

angajări de persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puțin 4% din numărul de angajați, așa cum prevede articolul unic pct. 41 din Legea nr. 519 / 2002, modificat prin art. 1 pct. 15 din Legea nr. 343 / 2004.

Societatea nu a făcut dovada că ar fi solicitat de la AJOFM Alba repartizarea de persoane cu handicap în vederea angajării, situație în care ar fi fost scutită de la plata acestui fond.

Pe perioada ..., în temeiul prevederilor art. 43 alin. (1) din O.U.G. nr. 102 / 1999, cu modificările și completările ulterioare, s-a stabilit un debit de plată în sumă de ... lei RON, cu dobânzi de ... lei RON și penalități de întârziere în sumă de ... lei RON.

**III.** Din analiza actelor existente la dosarul cauzei, a argumentelor părților, în conformitate cu actele normative aflate în vigoare în perioada analizată-se rețin următoarele:

**1.** Cu privire la sumele suplimentare reprezentând impozit pe profit, dobânzi și penalități de întârziere, ne exprimăm următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P. Alba, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, se poate pronunța pe fond cu privire la sumele reprezentând impozit pe profit, dobânzi (majorări) de întârziere aferente, sume suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală, ca urmare a neacordării dreptului de deducere pentru cheltuielile în cuantum de ... lei (anul 2003) și ... lei (anul 2004), în condițiile în care operațiunile economice din care au rezultat sumele respective au făcut obiectul cercetării penale în Dosarul nr. ... al Parchetului ... privind pe numiții L.T. și R.M., în calitate de asociați ai S.C. A S.R.L. A....

Prin Rezoluția din data de ... a Parchetului ..., pronunțată în Dosarul nr. ..., se precizează următoarele:

Se specifică faptul că organele de control fiscal din cadrul D.G.F.P. Alba au efectuat o verificare la S.C. A S.R.L. A..., materializată în Raportul de inspecție fiscală nr. ... / ... (înregistrat sub nr. ... / ...), prin care au fost constatate mai multe nereguli, unele vizând aspecte de natură infracțională.

Astfel, din actele premergătoare, rezultă că în data de ... s-a încheiat între S.C. A S.R.L. și societatea L.T. din Italia, un contract de asistență tehnică, prelungit apoi până la data de ..., având ca obiect urmărirea zilnică a procesului de producție, întreținerea mașinilor și utilajelor, controlul calitativ și cantitativ al producției etc.

Un contract similar s-a încheiat și între S.C. A S.R.L. și societatea R.M. Italia, pentru perioada ....

Organele de cercetare penală menționează faptul că, pentru perioada supusă controlului, respectiv octombrie 2002 - septembrie 2005, totalul cheltuielilor provenind din facturi de asistență tehnică emise de L.T. și R.M. din Italia a fost de ... lei RON, din care cheltuieli nedeductibile în cuantum de ... lei RON.

Aferent acestor cheltuieli, impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele fiscale a fost de ... lei RON, prin raportul de inspecție fiscală motivându-se că aceste cheltuieli nu sunt deductibile întrucât factura s-a realizat anterior prestării serviciilor de asistență tehnică și nu au putut fi justificate la data emiterii facturilor prin situațiile de lucrări prezentate de societate.

Totodată, situațiile de lucrări au fost întocmite anterior prestării efective a asistenței tehnice și nu sunt reale, neputându-se cunoaște anticipat câte mașini se vor defecta sau care va fi numărul personalului instruit.

Mai mult, organele de control consideră că situațiile de lucrări nu au stat la baza emiterii facturilor, ci au fost întocmite în timpul controlului, pentru a motiva cheltuielile nereale înregistrate.

Prin rezoluție se mai precizează că nu s-a pus în discuție de către organul fiscal cuantumul sumelor plătite către cele două societăți individuale din Italia, ci s-au ridicat obiecții vizând aspecte formale, care nu au fost întocmai îndeplinite pentru ca sumele în speță să fie considerate cheltuieli deductibile.

Drept urmare, prin rezoluție se concluzionează că, cităm:

**“Constatarea unor asemenea nereguli raportate la reglementările fiscale poate avea consecințe în plan fiscal, aspect ce va fi stabilit de către instanța civilă care soluționează contestația formulată de S.C. A S.R.L. împotriva actului de control.”**

Pe cale de consecință, Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud. Alba este îndreptățită a se investi cu soluționarea pe fond a contestației formulate de S.C. A S.R.L. A..., în ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar, stabilit de organele de inspecție fiscală, raportat la aspectele sesizate prin contestația formulată.

În fapt, se constată că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de ... lei ROL aferent anului 2003 și pentru ... lei ROL pentru anul 2004, în vederea stabilirii profitului impozabil și a impozitului pe profit corespunzător.

Astfel, pentru anul **2003**, cheltuielile nedeductibile provin din următoarele facturi:

- factura nr. ... / ... emisă de R.M. Italia, în sumă de ... lei ROL, reprezentând asistență tehnică aferentă lunilor septembrie și octombrie 2003, cheltuiala nedeductibilă aferentă lunii octombrie 2003 fiind de ... lei ROL;

- factura nr. ... / ... emisă de R.M. Italia, în sumă de ... lei ROL, reprezentând asistență tehnică aferentă lunilor noiembrie și decembrie 2003, din care cheltuială nedeductibilă aferentă lunii decembrie 2003 în sumă de ... lei ROL;

- factura nr. ... / ... emisă de L.T. Italia, în sumă de ... lei ROL, reprezentând asistență tehnică aferentă lunilor noiembrie și decembrie 2003, din care suma de ... lei ROL reprezintă cheltuială nedeductibilă corespunzătoare lunii decembrie 2003.

Aferent anului **2004**, sumele pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere sunt înscrise în următoarele facturi:

- factura nr. ... / ... emisă de R.M. Italia, în sumă de ... lei ROL, reprezentând asistență tehnică aferentă lunilor ianuarie și februarie 2004, suma de ... lei ROL reprezintă cheltuială nedeductibilă aferentă lunii februarie 2004;

- factura nr. ... / ... emisă de L.T., în sumă de ... lei ROL, reprezentând asistență tehnică aferentă lunilor ianuarie și februarie 2004, suma de ... lei ROL reprezintă cheltuieli nedeductibile aferente lunii februarie 2004;

- factura nr. ... / ... emisă de L.T. Italia, în sumă de ... lei ROL, reprezentând asistență tehnică aferentă lunilor martie și aprilie 2004, suma de ... lei ROL reprezintă cheltuială nedeductibilă aferentă lunii aprilie 2004;

- factura nr. ... / ... emisă de R.M. Italia, în sumă de ... lei ROL, reprezentând asistență tehnică aferentă lunilor martie și aprilie 2004, suma de ... lei ROL reprezintă cheltuială nedeductibilă aferentă lunii aprilie 2004;

- factura nr. ... / ... emisă de R.M. Italia, în sumă de ... lei ROL reprezentând asistență tehnică aferente lunilor mai și iunie 2004, suma de ... lei ROL reprezintă cheltuială nedeductibilă aferentă lunilor mai și iunie 2004;

- factura nr. ... / ... emisă de L.T. Italia, în sumă de ... lei reprezentând asistență tehnică aferentă lunilor mai și iunie 2004, suma de ... lei ROL reprezintă cheltuială nedeductibilă aferentă lunilor mai și iunie 2004;

- factura nr. ... / ... emisă de L.T. Italia, în sumă de ... lei ROL, reprezentând asistență tehnică pentru lunile iulie și august 2004, suma de ... lei ROL reprezintă cheltuială nedeductibilă aferentă lunilor iulie și august 2004;

- factura nr. ... / ... emisă de R.M. Italia, în sumă de ... lei ROL reprezentând asistență tehnică pentru lunile septembrie și octombrie 2004, suma de ... lei ROL reprezintă cheltuială nedeductibilă aferentă lunii octombrie 2004;

- factura nr. ... / ... emisă de L.T. Italia, în sumă de ... lei ROL reprezentând asistență tehnică aferentă lunilor septembrie și octombrie 2004, suma de ... lei ROL reprezintă cheltuială nedeductibilă aferentă lunilor septembrie și octombrie 2004;

- factura nr. ... / ... emisă de R.M. Italia, în sumă de ... lei ROL, reprezentând asistență tehnică aferentă lunilor noiembrie și decembrie 2004, suma de ... lei ROL reprezintă cheltuială nedeductibilă aferentă lunilor noiembrie și decembrie 2004;

- factura nr. ... / ... emisă de L.T. Italia, în sumă de ... lei ROL, reprezentând asistență tehnică aferente lunilor noiembrie și decembrie 2004, suma de ... lei ROL reprezintă cheltuială nedeductibilă aferentă lunilor noiembrie și decembrie 2004.

Prestațiile respective au fost facturate de cele două societăți individuale din Italia în baza următoarelor contracte, anexate în copie la dosarul cauzei:

- contract de asistență tehnică nr. ... / ... încheiat între S.C. A S.R.L. A..., în calitate de beneficiar, și L.T. din Italia, în calitate de prestator de servicii;

- contract de asistență tehnică ... / ... încheiat între S.C. A S.R.L. A..., în calitate de beneficiar și R.M. din Italia, în calitate de prestator de servicii.

Durata ambelor contracte a fost inițial de 1 an de la data încheierii acestora (...), valabilitatea acestora fiind ulterior prelungită până la data de ....

În ceea ce privește obiectul celor două contracte mai sus menționate, acesta constă în realizarea de către prestatori a următoarelor servicii:

- a urmări zilnic desfășurarea procesului de producție;
- a asigura asistența tehnică pentru mașinile și utilajele aflate în dotarea beneficiarului;
- a controla calitativ și cantitativ întreaga producție realizată de beneficiar;
- a se asigura de remedierea tuturor lipsurilor sau defectelor apărute pe parcursul procesului de producție.

Facem precizarea că societățile individuale din Italia R.M. și L.T. sunt societăți afiliate S.C. A S.R.L. A..., având în vedere faptul că asociații, care sunt în același timp și administratori ai S.C. A S.R.L., d-nii R.M. (care deține 49,974% din capitalul social) și L.T. (care deține 50,026% din capitalul social) dețin capital majoritar și la societățile din Italia.

La dosarul cauzei sunt anexate și copii ale unor situații de lucrări, situații de lucrări care, la rubrica "lucrări efectuate în perioada..." au înscrisă mențiunea "corespunzător facturii nr. / data."

Din cele de mai sus, rezultă că situațiile de lucrări au fost încheiate în baza facturilor întocmite de cele două societăți individuale din Italia, pentru a justifica prestațiile cuprinse în facturile în cauză, nefiind respectată ordinea firească, respectiv întocmirea situațiilor de lucrări, în baza cărora să fie emise facturile de prestații corespunzătoare.

Mai mult, se remarcă faptul că, facturile emise de societățile din Italia cuprind prestații pentru două luni ( spre exemplu, factura nr. ... / ... emisă de R.M. cuprinde prestații aferente lunilor septembrie și octombrie 2003), rezultând așadar că, pentru cea de a doua lună pentru care s-a facturat asistența tehnică prestările de servicii au fost realizate, facturate și justificate prin situații de lucrări cu o lună înaintea prestării lor efective, fapt ce este practic imposibil.

Referitor la acest aspect, prin raportul de inspecție fiscală se precizează că dl. R.M. a făcut mențiunea că situațiile de lucrări se întocmesc înaintea facturării, mențiune ce nu corespunde realității atâta timp cât în luna în curs (spre exemplu luna septembrie 2003) este întocmită factura și situația de lucrări pentru luna următoare (octombrie 2003), întrucât la data întocmirii facturilor nu se putea cunoaște care va fi volumul producției realizate, câte mașini se vor defecta accidental sau care va fi numărul personalului angajat instruit.

Din aceasta rezultă în mod clar, fără echivoc, faptul că situațiile de lucrări nu au stat la baza emiterii facturilor, ci acestea au fost întocmite ulterior, pentru a motiva valoarea serviciilor de asistență tehnică înscrise în facturi.

Mai mult, o parte din situațiile de lucrări anexate în copie la dosarul cauzei nu sunt semnate de către prestatori (spre exemplu situația aferentă facturii nr. ... / ...).

Organele de inspecție fiscală, prin actul de control mai fac precizarea că, inițial, petenta nu a prezentat situațiile de lucrări, care au fost anexate ulterior.

Cu privire la aceasta, prin răspunsul d-lui R.M. (administrator al S.C. A S.R.L.) se precizează că situațiile de lucrări nu au fost anexate, motivând că nu au fost solicitate de către beneficiar și că acestea vor fi anexate facturilor în viitor, recunoscând implicit că nu au fost întocmite la data emiterii facturilor. Ori, beneficiarul serviciilor de asistență tehnică, în speță petenta S.C. A S.R.L., avea dreptul și obligația de a solicita prestatorilor (celor două societăți individuale din Italia) prezentarea situațiilor de lucrări care au stat la baza întocmirii facturilor, confirmarea acestor situații de lucrări și anexarea acestora la facturi în scopul deducerii cheltuielilor respective la calculul profitului impozabil.

Prin actul de inspecție fiscală, organele de control menționează că, prin Nota explicativă înregistrată la S.C. A S.R.L. sub nr. ... / ..., la întrebarea nr. 1 pusă de organele de inspecție fiscală: “Având în vedere faptul că societatea a prezentat situațiile de lucrări aferente facturilor de asistență tehnică după multe insistențe din partea organelor de inspecție fiscală, vă rugăm să ne precizați de ce aceste situații au fost întocmite în timpul controlului, fapt întărit și de prezentarea situațiilor de lucrări pentru dl. R.M. fără a fi semnate (acesta neaflându-se în România la data întocmirii lor)?”, dl. R.M. a răspuns că “Situația prestărilor facturate s-a făcut pentru fiecare factură în parte înainte ca aceasta să fie întocmită în funcție de cantitățile fabricate și de alte prestări efectuate, cum ar fi reparații pentru mașinile de cusut, instruire personal, căutare și găsimă de beneficiari, furnizori de piese de schimb, materii prime și materiale necesare producției, dar nu a fost anexată la facturi. Menționăm că până în prezent aceste documente nu ne-au fost solicitate și că acestea vor fi anexate facturilor în viitor.”

În drept, se constată că au fost încălcate prevederile legale incidente perioadei în speță, după cum urmează:

Pentru anul 2003, sunt incidente prevederile Legii nr. 414 / 2002 privind impozitul pe profit și ale H.G. nr. 859 / 2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit.

La art. 9 alin. (7) lit. s) din Legea nr. 414 / 2002 se prevăd următoarele:

*“(7) Potrivit prezentei legi, cheltuieli nedeductibile sunt:*

*s) cheltuielile de management, consultanță, prestări de servicii sau asistență, în situația în care nu sunt încheiate contracte în formă scrisă și pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată;”*

Referitor la art. 9 alin. (7) lit. s) din lege, prin H.G. nr. 859 / 2002 se aduc precizări suplimentare la pct. 9.14, după cum urmează:

*“În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului.*

*Verificarea prestației se realizează prin analiza documentelor justificative care atestă efectuarea serviciilor - situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale similare.”*

Pentru anul 2004 sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, unde, la art. 21 alin. (4) lit. m), legiuitorul a prevăzut că:

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;”*

Prin Normele de aplicare Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44 / 2004, la Titlul II, Cap. II, pct. 48, referitor la acestea se aduc precizări, după cum urmează:

*“Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă de servicii se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

*- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”*

Mai mult, la pct. 49 din același act normativ, sunt prezentate condițiile pentru deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, astfel:

*“49. Pentru servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, la analiza tranzacțiilor pentru determinarea deductibilității cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza trebuie să aibă în vedere:*

*(i) părțile implicate;*

*(ii) natura serviciilor prestate;*

*(iii) elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii.”*

Având în vedere cele prezentate mai sus și în lumina textelor de lege invocate, se va proceda la respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. A S.R.L. A... pentru capătul de cerere privind impozitul pe profit suplimentar,

majorările și penalitățile aferente, rezultate prin neacordarea dreptului de deducere pentru cheltuielile de asistență tehnică în sumă de ... lei RON pentru anul 2003, respectiv ... lei RON pentru anul 2004.

2. Referitor la fondul pentru protecția specială a persoanelor cu handicap:

În fapt, inspecția fiscală efectuată la S.C. A S.R.L. A... a cuprins perioada octombrie 2002 - septembrie 2005 în ceea ce privește fondul special pentru protecția specială a persoanelor cu handicap.

În urma verificării, s-a constatat că societatea în speță, deși a avut în perioada supusă controlului un număr de peste 100 de angajați, respectiv peste 75, nu a efectuat angajări de persoane cu handicap pe bază de contract individual de muncă într-un procent de cel puțin 4% din numărul de angajați, așa cum prevede art. 42 alin. (1) din O.U.G. nr. 102 / 1999, aprobată prin Legea nr. 519 / 2002 astfel cum a fost modificat ulterior prin art. 1 pct. 15 din Legea nr. 343 / 2004.

În drept, la art. 42 din O.U.G. nr. 102 / 1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, legiuitorul a inserat următoarele:

*“(1) Societățile comerciale, regiile autonome, societățile și companiile naționale și alți agenți economici, care au un număr de cel puțin 100 de angajați, au obligația de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați.”*

Prin Legea nr. 343 / 2004, art. 42 din O.U.G. nr. 102 / 1999 a fost modificat în sensul următor:

*“Art. 42:*

*(1) Agenții economici care au cel puțin 75 de angajați, precum și autoritățile și instituțiile publice care au cel puțin 25 de funcții contractuale, au obligația de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați, respectiv din numărul de funcții contractuale prevăzute în statul de funcții.”*

După cum s-a constatat în urma verificării efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Alba, societatea nu a respectat prevederile legale invocate în cele de mai sus, în speță, deși avea în perioada supusă controlului un număr mai mare de 100 de angajați, respectiv 75, nu a procedat la angajarea de persoane cu handicap cu contract individual de muncă în procentul de 4% stipulat de textul legal.

Drept consecință, aferente perioadei 01.10.2002 - 30.09.2005, organele de control au procedat la stabilirea unor sume suplimentare în cuantum de .... RON, reprezentând fond special pentru protecția socială a persoanelor cu handicap, în temeiul prevederilor art. 43 din O.U.G. nr. 102 / 1999, cităm:

*“Societățile comerciale, regiile autonome, societățile și companiile naționale și alți agenți economici, care nu angajează persoane cu handicap în condițiile prevăzute la art. 42, au obligația de a plăti lunar la Fondul de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap o sumă egală cu salariul minim brut pe*

*economie înmulțit cu numărul locurilor de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap, potrivit dispozițiilor ordonanței de urgență.”*

Legea nr. 343 / 2004 a modificat art. 43, prin pct. 16, după cum urmează:

*“ (1) Agenții economici, autoritățile și instituțiile publice care nu respectă prevederile art. 42 alin. (1) au obligația de a plăti lunar către bugetul statului o sumă egală cu salariul minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap.”*

Prin dispozițiile legale menționate, scopul urmărit de legiuitor a fost de a crea un fond în baza căruia să se realizeze măsurile de protecție specială a persoanelor cu dizabilități, reținându-se ca datorate de S.C. A S.R.L. A... sumele suplimentare stabilite de către organele de control prin Raportul de inspecție fiscală nr. ... / ... reprezentând contribuția la fondul de solidaritate specială pentru persoanele cu handicap.

Aferent acestor debite suplimentare, s-a procedat în mod întemeiat și la stabilirea de accesorii pentru neplata la termenul legal stabilit, în baza art. 53 alin. (2) din O.U.G. nr. 102 / 1999, cu modificările și completările ulterioare, care prevede expres că, pentru nevărsarea la termen a sumelor prevăzute la art. 43 se percep penalitățile și majorările de întârziere prevăzute de dispozițiile legale în vigoare pentru neplata impozitelor și taxelor cuvenite bugetului de stat.

Astfel, pornind de la prevederile art. 53 din O.U.G. nr. 102 / 1999, au fost stabilite de către organele de inspecție fiscală majorări de întârziere și dobânzi în sumă de ... lei RON și penalități în cuantum de ... lei RON, în conformitate cu prevederile art. 12, 13, 14 din O.G. nr. 61 / 2002 și O.G. nr. 61 / 2002 republicată, art. 108, 109, 114 din O.G. nr. 92 / 2003, art. 114(1), 115, 120 din O.G. nr. 92 / 2003 republicată în 2004 și art. 115, 116, 121 din O.G. nr. 92 / 2003 republicată în 2005, aceste sume reținându-se în sarcina contestatoarei. În

susținerea contestației, petenta precizează că nu datorează sumele stabilite de către organele de inspecție fiscală, întrucât și-a arătat disponibilitatea de a încadra persoane cu handicap, purtând corespondență cu AJOFM Alba, însă instituția în cauză nu a găsit persoane cu dizabilități interesate să lucreze în cadrul S.C. A S.R.L.

În probațiune, contestatoarea invocă adresa nr. ... / ..., prin care AJOFM Alba comunică faptul că, în perioada 01.10.2002 - 30.09.2005, nu au fost înregistrate persoane cu grad de handicap în căutarea unui loc de muncă în meseria de confecționar îmbrăcăminte, fără însă a anexa adresa respectivă la contestație, deși petenta precizează că adresa în speță este anexată în copie.

La contestație sunt anexate însă copii ale unor chitanțe eliberate de S.C. U S.R.L. A... în perioada 2003 - 2005, din care rezultă, conform susținerilor contestatoarei, apariția a cel puțin două anunțuri pe trimestru în ziarul local “Unirea”, însă acestea nu substituie corespondența cu AJOFM Alba prevăzută de lege.

Corespondența tardivă efectuată de petentă cu AJOFM Alba în ultima perioadă, respectiv luna mai 2006 (adresa nr. ... / ...), așadar ulterior încheierii

raportului de inspecție fiscală, nu o exonerează pe aceasta de la plata sumelor stabilite prin actul de control, unica excepție stipulată de legiuitor fiind cea din cuprinsul art. 43 alin. (2) din O.U.G. nr. 102 / 1999, cu modificările și completările ulterioare, cităm:

*“(2) Sunt exceptați de la plata obligatorie prevăzută la alin. (1) agenții economici, autoritățile și instituțiile publice care fac dovada că au solicitat trimestrial la agențiile județene de ocupare a forței de muncă, respectiv a municipiului București, repartizarea de persoane cu handicap calificate în meseriile respective și că acestea nu au repartizat astfel de persoane în vederea angajării.”*

Așadar, unica excepție de la plata fondului respectiv către bugetul statului era aplicabilă doar în cazul în care petenta făcea dovada solicitării trimestriale la AJOFM Alba a repartizării de persoane cu handicap și a imposibilității acesteia de a repartiza astfel de persoane pentru a fi angajate în cadrul societății.

Cu privire la modul de aplicare a prevederilor art. 43 alin. (2) din O.U.G. nr. 102 / 1999, în Instrucțiunile nr. 1008 / 2003 publicate în Monitorul Oficial nr. 364 / 28.05.2003, la art. 2, respectiv art. 5 se prevăd următoarele:

*“Art. 2*

*Solicitarea trimestrială privind repartizarea de persoane cu handicap se realizează astfel:*

*1. persoana juridică întocmește și comunică trimestrial Agenției pentru Ocuparea Forței de Muncă oferta de locuri de muncă vacante pentru persoanele cu handicap;*

*2. comunicarea ofertei de locuri de muncă vacante pentru persoanele cu handicap se poate face prin corespondență, fax sau prin prezentarea persoanei juridice la sediul Agenției pentru Ocuparea Forței de Muncă; (...)*

*Art. 5*

*(1) Solicitarea privind repartizarea de persoane cu handicap în vederea încadrării în muncă se dovedește prin răspunsul scris al Agenției pentru Ocuparea Forței de Muncă.”*

Ori, societatea contestatoare nu a prezentat în timpul controlului și nici ulterior acte doveditoare care să ateste corespundența trimestrială cu AJOFM Alba, ci doar a invocat prin contestație o adeverință eliberată de AJOFM Alba (nr. ... / ...), prin care se stipulează că, în perioada 01.10.2002 - 30.09.2005 nu au fost înregistrate persoane cu grad de handicap în căutarea unui loc de muncă în meseria confecțioer îmbrăcăminte.

Legea este imperativă, generală și nu suportă derogări decât în cazurile expres stipulate în textul acesteia, având un caracter unitar și aplicându-se identic pentru toți și, pe cale de consecință, având în vedere cele precizate în conținutul prezentei decizii, se va proceda la respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. A S.R.L. A... pentru acest capăt de cerere.

Față de aceste considerente, în temeiul prevederilor art. 210 și art. 216 din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, se:

**DECIDE :**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. A S.R.L. Alba Iulia pentru obligațiile suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr. ... / ... a Activității de Inspecție Fiscală Alba, reprezentând:

- impozit pe profit suplimentar, cu dobânzi și penalități de întârziere aferente, determinat prin neadmiterea la deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei RON pentru anul 2003 și în sumă de ... lei RON pentru anul 2004;

- vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate - stabilite suplimentar, în sumă de ... lei RON, dobânzi de întârziere aferente în sumă de ... lei RON și penalități de întârziere de ... lei RON.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Alba în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor art. 218 alin. (2) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile art. 11 din Legea nr. 554 / 2004 privind Contenciosul administrativ.

**DIRECTOR EXECUTIV,**

