

DECIZIA CIVILA Nr. xxxx  
Ședința publică din xxxx 2009  
PREȘEDINTE xxxx

JUDECĂTOR xxxx

JUDECĂTOR xxxx

GREFIER xxxx

S-au luat în examinare recursurile formulate de pârâtele Administrația Finanțelor Publice xxxx și de către Direcția Generală a Finanțelor Publice xxxx, împotriva sentinței civile nr. xxxx / xxxx. 2009 pronunțată de Tribunalul xxxx în dosarul nr. xxxx /2008, în contradictoriu cu reclamanta intimată SC xxxx SRL xxxx, având ca obiect contestație act administrativ fiscal.

La apelul nominal făcut în ședință publică, se prezintă avocat xxxx în reprezentarea reclamantei intimă, consilier juridic xxxx în reprezentarea pârâtei recurente D.G.F.P. xxxx, și consilier juridic xxxx în reprezentarea pârâtei recurente Administrația Finanțelor Publice xxxx.

Procedura de citare este legal îndeplinită.

S-a făcut referatul cauzei de către grefierul de ședință, după care reprezentantul reclamantei intimă depune la dosar și comunică cu reprezentanții celorlalte părți, Note de ședință și procesul verbal nr. xxxx din data de xxxx.2005 , arătând că nu este încheiat un contract și că operațiune s-au desfășurat doar în baza facturilor.

Nemaifiind alte cereri de formulat sau probe de administrat, instanța constată cauza în stare de judecată și acordă cuvântul asupra excepțiilor invocate și pe fond.

Reprezentantul pârâtei recurente D.G.F.P. xxxx consilier juridic xxxx solicită admiterea excepției lipsei calității procesuale pasive a DGFP xxxx, întrucât nu s-a solicitat anularea unui act emis de către această pârâtă.

De asemenea se mai arată că, prima instanță nu s-a pronunțat asupra excepției lipsei calității procesuale pasive a DGFP xxxx, iar precizarea de acțiune s-a formulat tardiv, fiind în imposibilitate de a formula întâmpinare al precizarea de acțiune. Cu privire la excepția inadmisibilității acțiunii invocate de AFP xxxx, solicită admiterea excepției arătând că reclamanta nu a depus contractul, declarațiile vamale și facturile, fiind necesare toate trei nu doar una dintre ele.

Pe fond reprezentantul pârâtei recurente D.G.F.P. xxxx solicită admiterea recursului, modificarea sentinței recurate în sensul respingerii acțiunii reclamantului

Reprezentanta pârâtei recurente Administrația Finanțelor Publice xxxx consilier juridic xxxx arată că își susține excepția de inadmisibilitate a formulării acțiunii și de tardivitate a precizării de acțiune, iar pe fond admiterea recursului și respingerea acțiunii reclamantei.

Reprezentantul reclamantei intimă solicita respingerea atat a excepțiilor  
invocate cât și a recursului și menținerea ca temeinică și legală a hotărârii primei instanțe, arătând că, constituirea provizioanelor nu

se înscriu în contabilitate și acestea pot fi considerate cheltuieli deductibile.

## CURTEA

Deliberând asupra recursului, constată următoarele:

Prin acțiunea în contencios administrativ înregistrată la **xxxx.2008** reclamanta SC **xxxx SRL xxxx** a chemat în judecată pârâtele pârâților Administrația Finanțelor Publice a Municipiului **xxxx** și Direcția Generală a Finanțelor Publice **xxxx**, solicitând ca prin hotărârea ce se va pronunța să se dispună anularea parțială a Deciziei de impunere nr. **xxxx / xxxx.2007** emisă de Administrația Finanțelor Publice a Municipiului **xxxx** pentru suma de 89.603 lei.

În motivarea acțiunii reclamanta arată că prin raportul de inspecție fiscală nr. **xxxx / xxxx.2007** a stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de 287.762 lei, din care 39.360 lei reprezentând vărsăminte pentru persoane cu handicap neîncadrate; 206.636 lei reprezentând impozit pe profit suplimentar și 241.766 lei reprezentând TVA suplimentar, la care se adaugă majorări și penalități de întârziere aferente. Din aceste sume reclamanta contestă ca nedatorate și nelegale următoarele sume : 39.360 lei reprezentând vărsăminte pentru persoane cu handicap neîncadrate; 24.867 lei reprezentând impozit pe profit suplimentar și suma de 25.376 lei reprezentând TVA suplimentar.

Referitor la suma de 39.360 lei reprezentând vărsăminte pentru persoane cu handicap neîncadrate, reclamanta arată că societatea, în mod obiectiv, nu poate angaja persoane cu handicap tocmai datorită activității desfășurate, respectiv lucrări de instalații electrice și agricultură. Apoi, dacă se scade numărul celor 30 de sezonieri în agricultură - angajați ai societății dar care nu prestau muncă în mod constant ci doar în perioadele cules și recoltare, societatea nu depășește numărul de angajați prevăzut de art. 42 alin. 1 din OUG nr. 102/1999 a cărui depășire atrage obligația de a angaja personal cu handicap.

Referitor la suma de 24.867 lei reprezentând impozit pe profit suplimentar, reclamanta apreciază că constatarea organului de control este eronată, deoarece nu s-a indicat tratamentul contabil și fiscal complet al garanțiilor de bună execuție, înregistrarea garanțiilor de bună execuție nu generează numai venituri pentru societate ci și provizioane pentru garanții de bună execuție acordate clienților care reprezintă o cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil, în baza art. 22 din Codul fiscal.

Referitor la suma de 25.376 lei reprezentând TVA suplimentar, din care suma de 23.776 lei reprezentând TVA aferentă cantității de 79.202 kg mere degradate și 1.600 lei reprezentând TVA aferentă livrării de bovine către SC **xxxx SRL xxxx**, reclamanta precizează că deprecierea cantității de mere menționate s-a produs din cauza unor boli specifice anilor umezi, pe care societatea și angajații nu aveau cum să le prevină. Apoi, din moment ce prin degradare merele erau oricum distruse, nu se mai impunea distrugerea lor. Cu privire la suma de 1.600 lei reclamanta arată că a vândut către SC **xxxx SRL xxxx**, bunuri în vederea exportului și că din acest motiv nu s-a aplicat TVA-ul aferent.

În drept, reclamanta și-a întemeiat acțiunea pe dispozițiile art. 42 alin. 1 și 43 alin. 1 din OUG nr. 102/1999; art. 22, art. 128 alin. 9 litera b din Codul fiscal; pct. 52, titlul II, pct. 7 alin. 1 din titlul VI din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal; art. 2 alin. 4 din O.M.F.P. nr. 1846/2003 și art. 218 și urm. din Cod procedură fiscală.

Prin întâmpinarea depusă la dosar (fila 191) pârâta Administrația Finanțelor Publice a Municipiului **xxxx** a solicitat instanței respingerea acțiunii formulate cu

motivarea că suma de 39.360 lei contestată de reclamantă și care reprezintă vărsăminte pentru persoane cu handicap neîncadrate, nu poate fi anulată deoarece reclamanta avea obligația, conform art. 43 alin. 2 din OUG nr. 102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, modificată și completată prin Legea nr. 343/2004: „sunt exceptați de la plata obligatorie prevăzută la art. 43 alin. 1 din OUG nr. 102/1999, agenții economici care fac dovada că au solicitat trimestrial la Agențiile Județene de Ocupare a Forței de Muncă, repartizarea de persoane cu handicap, calificate în meseriile respective și că acestea nu au repartizat astfel de persoane în vederea angajării”. Or, în speță reclamanta nu a făcut dovada solicitării trimestriale la AJOFM **xxxx**.

Referitor la impozite pe profit în sumă de 24.867 lei cu accesoriile aferente, pârâta a apreciat că societatea nu înregistrează în evidența contabilă sumele constituite drept garanție pentru acoperirea eventualelor reclamații privind calitatea lucrărilor de construcții-montaj reținute din contravaloarea lucrărilor prestate și evidențiate ca atare în facturi fiscale, încălcând astfel prevederile art. 6 și 12 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată și prevederile pct. 5.2 pct. 5.3 din anexa-reglementări contabile simplificate, armonizate cu directivele europene aprobate prin O.M.F.P. nr. 306/2002.

Astfel în perioada aprilie - septembrie 2004, SC **xxxx** SRL nu a înregistrat în evidența contabilă venituri și lucrări executate și servicii prestate în sumă de 723.364.756 lei, fapt care a condus la diminuarea profitului impozabil al societății aferent anului 2004 cu suma de 723.364.756 lei. În perioada iunie-decembrie 2005 SC **xxxx** SRL nu a înregistrat în evidența contabilă veniturile din lucrări executate și servicii prestate în sumă de 148.615,40 lei fapt ce a condus la diminuarea profitului impozabil al societății aferentă anului 2005 cu această sumă. În cursul anului 2006, nu s-au înregistrat veniturile realizate în sumă de 122.362,32 lei fapt ce a condus la diminuarea profitului impozabil al societății aferentă anului 2006 cu această sumă.

La data de **xxxx.2008** (fila 213) reclamanta și-a completat acțiunea solicitând totodată instanței în contradictoriu cu Administrația Finanțelor Publice a Municipiului **xxxx** și Direcția Generală a Finanțelor Publice **xxxx**, și restituirea sumei contestate de 89.603 lei + majorările și penalitățile aferente acestei sume.

Prin întâmpinarea depusă la dosar (fila 229), pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice **xxxx** a invocat excepția lipsei calității procesuale pasive cu motivarea că reclamantul nu solicită anularea vreunui act încheiat de D.G.F.P. ci doar actele încheiate de Administrația Finanțelor Publice a Municipiului **xxxx**. A mai arătat că s-ar fi putut justifica calitatea procesuală pasivă a Direcției Generale a Finanțelor Publice **xxxx**, doar în cazul în care s-ar fi atacat și Decizia de soluționare a contestației formulată în procedura prealabilă respectiv Decizia nr. **xxxx / xxxx.2008**.

La data de **xxxx.2008**, reclamanta și-a precizat acțiunea (f.285) în sensul că solicită și anularea deciziei nr. **xxxx / xxxx.2008** erusă de Direcția Generală a Finanțelor Publice **xxxx**.

Prin sentința civilă nr. **xxxx / xxxx.2009** pronunțată în dosar nr. **xxxx / xxxx.2008** Tribunalul **xxxx** a respins excepția lipsei calității procesuale pasive a Direcției Generale a Finanțelor Publice **xxxx** și a admis acțiunea în contencios administrativ și în concință a dispus anularea parțială a Deciziei de impunere nr. **xxxx / xxxx.2007** emisă de AFP **xxxx** pentru suma de 89.603 lei cu majorări de întârziere și penalități de întârziere aferentă precum și a Deciziei nr. **xxxx / xxxx.2008** emisă de DGFP **xxxx** dispunând totodată restituirea sumei de 89.603 lei achitată de reclamantă.

Pentru a pronunța această sentință instanța a reținut următoarele:

Prin decizia de impunere nr. **xxxx** / **xxxx**.2007 emisă în baza raportul de inspecție tehnică încheiat la data de 12.10.2007 (fila 13) de către Administrația Finanțelor Publice a Municipiului **xxxx**, această pârâtă a stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de 287.762 lei din care din care 39.360 lei reprezentând varsăminte pentru persoane cu handicap neîncadrate; 206.636 lei reprezentând impozit pe profit suplimentar și 241.766 lei reprezentând TVA suplimentar, la care se adaugă majorări și penalități de întârziere aferente.

Impotriva acestei decizii reclamanta a formulat contestație (f. 164) care însă prin decizia nr. **xxxx** / **xxxx**.2008 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice **xxxx**, (f. 168) a fost respinsă cu motivarea că suma de 39.360 lei reprezentând vârsăminte pentru persoane cu handicap neîncadrate, nu poate fi anulată deoarece reclamanta nu a făcut dovada solicitării trimestriale la A.J.O.F.M. **xxxx** privind repartizarea de persoane - cu handicap în vederea încadrării în muncă, încălcând astfel dispozițiile art. 43 alin. 2 din OUG nr. 102/1999.

Apoi, referitor la impozitul pe profit în sumă de 44.444 lei cu accesoriile aferente perioadei 2004-2006, s-a stabilit că suma datorată cu titlu de impozit pe profit este de 24.867 lei și nu de 44.444 lei. S-a precizat totodată și ca suma de 25.376 lei rol cu accesorii aferente reprezentând cantitatea de 79.202 kg mere deteriorate și neaplicarea cotei TVA de 19 % aferentă livrării de bunuri (bovine) nu poate fi deductibilă deoarece nu au fost distrusă cantitatea de mere iar pe de altă parte nu s-a făcut dovada livrării bovinelor cu titlu de export.

Prin raportul de expertiză (f.236) având drept obiective stabilite : structura personalului societății în perioada 01.07.2004 - 31.12.2006; principiile contabile și practica în materie care conduc la stabilirea următoarelor sume: 39.360 lei reprezentând vârsăminte pentru persoane cu handicap neîncadrate; 24.867 lei reprezentând impozit pe profit suplimentar și suma de 25.376 lei reprezentând TVA suplimentar.

Din concluziile raportului de expertiză se reține componența personalului societății comerciale în perioada **xxxx**.2004- **xxxx**.2006, în medie de 95-98 persoane, apoi expertiza arată că provizioanele sunt reglementate de O.M.F.P. nr. 1752/2005 și că acestea se constituie pentru „....cheltuieli legate de activitatea de service în perioada de garanție și alte cheltuieli privind garanția acordată clienților”. Astfel, societatea avea obligația înregistrării pe venituri a garanțiilor de bună execuție acordate clienților dar totodată avea și dreptul de deducere a provizioanelor constituite ca și cheltuieli privind garanția acordată clienților; în acest context contribuabilul nu datorează impozit pe profit.

În concluzie, în raportul de expertiză s-a arătat că sumele calculate ca debit datorat de reclamantă pentru persoanele cu handicap de 39.260 lei au fost corect stabilite; contribuabilul nu datorează impozit pe profit pentru cheltuielile privind garanția acordată clienților stabilite la suma de 24.867 lei iar în ceea ce privește suma contestată de 25.376 lei reprezentând TVA suplimentară, s-a concluzionat că, cantitatea de 79.202 kg mere deteriorate și scăzute din gestiune pe baza bonului de consum nr. **xxxx** / **xxxx**.2005, în baza art. 128 alin. 9 lit. b Cod fiscal, potrivit căruia: „ bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu pot fi valorificate ....” și 5 pct. 7 din H.G. nr. 44/2004 potrivit căruia : „...nu se constituie livrare de bunuri cu plata, bunurile de natura stocurilor degradate calitativ...”, avându-se în vedere că există dovada distrugerii acestor bunuri nu se poate percepe impozit. Cu privire la TVA-ul suplimentar aferent livrării de bunuri (bovine) efectuat de către SC **xxxx** SRL, reclamanta nu a făcut dovada că bunurile livrate au făcut obiectul unui export motiv pentru care nu i se poate deduce impozitul stabilit.

Prin „ Raportul Suplimentar de expertiză contabilă „ (f.287) expertul a răspuns atât obiecțiilor formulate de reclamantă cât și celor pronunțate de Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Arad.

În ceea ce privesc obiecțiile formulate de Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Arad, expertul a arătat că modul de calcul al TVA-lui suplimentar stabilit la suma de 39.360 lei reprezentând vărsăminte pentru persoanele cu handicap neîncadrate este corect; reclamanta nu datorează suma de 24.867 lei reprezentând impozit pe profit suplimentar deoarece deși avea obligația înregistrării în contabilitate la venituri a garanțiilor de bună execuție acordate clienților, avea totodată și dreptul de deducere a provizioanelor constituite ca și cheltuieli privind garanția acordată clienților. Apoi, cu privire la obiectivul nr. 3 expertul a arătat că a purtat o corespondență cu SC **xxxx** SRL de la care așteaptă un răspuns în acest sens.

Prin noul Raport suplimentar de expertiză contabilă (f.300) expertul a concluzionat că SC **xxxx** SRL nu datorează TVA suplimentar stabilit de către Administrația Finanțelor Publice a Municipiului **xxxx** deoarece bunurile (bovinele) livrate au făcut obiectul unui export în baza declarației vamale nr. I **xxxx** / **xxxx**.2006 emisă de Biroul Vamal **xxxx** respectând astfel prevederile art. 143 alin. 1 lit. a din Legea nr. 573/2003 privind Codul fiscal.

Instanța a luat în considerare doar în parte concluziile raportului de expertiză cu suplimentele aferente, înlăturând concluziile evidențiate la obiectivul nr. 1, potrivit cărora expertul a precizat că reclamanta datorează impozitul de 39.360 lei reprezentând vărsăminte pentru persoanele cu handicap neîncadrate. Astfel, potrivit dispozițiilor legale reglementate de Legea nr. 448/2008, dispozițiile art. 43 din OG 102/1999 au fost abrogate, „astfel încât legiuitorul a înlăturat obligația societăților comerciale care au un număr mai mare de 75 de angajați să procedeze la angajarea unor persoane cu handicap, respectiv să solicite trimestrial A.J.O.F.M. **xxxx** repartizarea persoanelor cu handicap în vederea încadrării în muncă.

Cât privesc obiectivele expertizei stabilite la punctele 2 și 3 referitoare la principiile contabile și practica în materie care conduc la constituirea de către agenții economici de provizioane pentru garanțiile de bună execuție acordate clienților și evidențiate pe venituri și respectiv stabilirea în ce măsură suma de 25.376 lei reprezentând TVA suplimentară, sunt datorate de reclamantă, instanța a apreciat că expertul în mod corect a indicat actele normative sus precizate precum și faptul că reclamanta nu datorează, organului fiscal suma de 23.776 lei reprezentând TVA aferentă cantității de 79.202 kg mere deoarece acestea au fost degradate și nu au intrat în circuitul economic și nici suma de 1600 lei reprezentând TVA aferent livrării de bovine către SC **xxxx** SRL deoarece au făcut obiectul unui export în baza declarației vamale nr. I **xxxx** / **xxxx**.2006.

Cu privire la excepția lipsei calității procesuale pasive a Direcția Generală a Finanțelor Publice **xxxx**, instanța a respins-o cu motivarea că reclamanta prin precizarea la acțiune formulată în ședința publică din data de 18.11.2008, a solicitat și anularea deciziei nr. **xxxx** / **xxxx**.2008 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice **xxxx**. De altfel, încă de la data formulării acțiunii în contencios administrativ reclamanta a precizat că acțiunea este formulată împotriva acestei decizii prin care i-a fost respinsă contestația împotriva deciziei de impunere nr. **xxxx** / **xxxx**.2007 emisă de Administrația Finanțelor Publice a Municipiului **xxxx**.

Împotriva acestei sentințe au declarat recurs în termen legal pârâtele AFP **xxxx** și DGFP **xxxx** solicitând modificarea sentinței recurate în sensul respingerii acțiunii cu consecința menținerii actelor administrativ fiscale atacate.

În motivarea recursurilor formulate de AFP **xxxx** și DGFP **xxxx** se arată că în esență faptul că în mod greșit prima instanță a respins excepția inadmisibilității acțiunii și a lipsei calității procesual pasive a DGFP **xxxx** în condițiile în care prin acțiunea introductivă reclamanta a atacat doar decizia de impunere **xxxx** / **xxxx**. 2007 iar nu și decizia pronunțată în soluționarea contestației respectiv decizia **xxxx** / **xxxx**.2008. Reclamanta și-a precizat acțiunea abia la termenul de judecată din 18.11.2008 astfel încât practic se recunoaște că excepțiile invocate de DGFP **xxxx** și AFP **xxxx** erau întemeiate.

Pe fondul cauzei se arată că soluția primei instanțe este dată cu aplicarea și interpretarea greșită a legii în condițiile în care reclamanta nu a solicitat trimestrial la AJOFM Arad repartizarea de persoane cu handicap în vederea angajării fiind încălcate astfel dispozițiile art. 42 alin. 1 din OUG 109/99. Prima instanță în mod greșit a apreciat că societatea comercială nu mai are obligația de a angaja persoane cu handicap întrucât prin Lege 448/2008 nu se mai prevede această obligație iar prin aceasta s-a încălcat principiul neretroactivității legii civile întrucât perioada pentru care au fost calculate aceste obligații este cuprinsă între 1.07.2004 și 31.12.2006 iar Legea 448/2008 invocată de instanță nu se aplică acestei perioade.

Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de 24.867 lei cu accesoriile aferente se arată că pentru lucrările de construcții montaj efectuate în perioada 2004-2007 societatea a întocmit facturi fiscale în care a evidențiat sumele constituite drept garanție procedând la diminuarea valorii lucrărilor facturate cu valoarea garanțiilor sau respectiv cu 50% din valoarea garanțiilor iar consecința acestui mod de înregistrare îl reprezintă diminuarea veniturilor realizate din lucrările executate și implicit diminuarea profitului impozabil și a impozitului pe profit. Motivarea primei instanțe în sensul că reclamanta avea dreptul la deducerea provizioanelor pentru garanții de bună execuție acordate clienților conform art. 22 alin. 1 lit. b) din legea 571/2003 este vădit nelegală întrucât textul invocat prevede posibilitatea societății de a constitui provizioane care nu reprezintă însă și o obligație iar în fapt reclamanta nu și-a exercitat posibilitatea de a constitui în provizion în condițiile legii, în perioada fiscală verificată.

Referitor la TVA în sumă de 25.376 lei cu accesoriile aferente se arată că societatea a înregistrat ca și cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2005 suma de 42.796 ,08 lei reprezentând contravaloarea cantității de 79.202 kg mere. Organele de control au apreciat că operațiune nu intră sub incidența prevederilor art. 128 alin. 9 lit. b) Cod fiscal întrucât nu s-a făcut dovada că bunurile respective au fost degradate calitativ nemaiputând fi valorificate în condițiile legii.

De asemenea se mai arată că societatea nu a aplicat cota de TVA pentru livrările de bovine efectuate către SC **xxxx** SRL pe baza facturilor fiscale **xxxx** și **xxxx** din 17.12.2006 în valoare totală de 8.422,50 lei în condițiile în care societatea deținea documentele precizate la art. 2 alin. 4 din Instrucțiunile de aplicare a scutirilor de TVA pentru exporturi și alte acțiuni similare pentru a justifica astfel faptul că operațiunea era scutită cu drept de deducere pentru TVA conf. art. 143 alin. 1 lit. a) Cod fiscal, societatea neprezentând contractul încheiat cu comisionarul și nici copie de pe lista anexă la declarația vamală cu denumirea reclamantei înscrisă pe document astfel încât în mod corect organele de control au procedat la aplicarea cotei de TVA a asupra valorii înscrise în facturile respective.

Recurentele critică de asemenea modalitatea de efectuare a expertizei și concluziile expertului, acestea prezentând concluzii complet diferite în raportul suplimentar la expertiză față de cele înscrise în raportul inițial.

În drept, s-au invocat dispozițiilor., art. 304 pct. 7 și 9 și 304 indice-1 G:p.c , art. 1,7 și 11 din legea 554/2004, art. 218 Cod procedură fiscală , legea 571/2003 și ordinul 1846/2003.

Prin întâmpinarea depusă la dosar intimata a solicitat respingerea ambelor recursuri și menținerea hotărârii primei instanțe.

Referitor la excepțiile invocate de recurente se arată că decizia de respingere a contestației nu poate produce nici un efect juridic iar obiectul acțiunii în contencios în constituie decizia de impunere, aspect ce rezultă din interpretarea art. 8 alin. 1 din Legea 554/2004 câtă vreme obiectul acțiunii în contencios administrativ îl constituie actul administrativ fiscal(decizia de impunere) și nicidecum decizia dată contestației. Se mai arată că reclamanta a mai înțeles de altfel să-și precizeze acțiunea în sensul anulării deciziei nr. **xxxx** /2008.

Cu privire la sumele ce i-au fost impuse în mod nelegal intimata a arătat că soluția primei instanțe este corectă și legală întrucât suma de 39.360 lei reprezentând vărsăminte pentru persoane cu handicap neîncadrate întrucât suma este nelegală în condițiile în care reclamanta nu avea obligația să vireze această contribuție deoarece din adresa **xxxx** / **xxxx**.2008 a AJOFM **xxxx** a rezultat că aceasta nu avea în evidență persoane cu handicap calificate în meseriile solicitate, iar pe de altă parte prin decizia **xxxx** / **xxxx**.2007 Î.C.C.J a stabilit că neîndeplinirea cerinței formale a solicitărilor trimestriale nu are relevanță în cazul în care societatea nu ar fi avut cum-să angajeze persoane cu handicap.

Reclamanta a mai contestat suma de 24.867 lei reprezentând impozit pe profit suplimentar iar susținerile acesteia au fost confirmate de expertiza efectuată în cauză câtă vreme reclamanta avea drept de deducere a provizioanelor constituite din garanțiile de bună execuție acordate clienților.

În mod corect prima instanță a stabilit că reclamanta nu datorează nici suma de 25.376 lei reprezentând TVA suplimentar din care 23.766 lei TVA aferent cantității de 49.202 kg mere degradate și 1600 lei aferent livrării de bovine către SC **xxxx** SRL.

Referitor la suma de 23.776 lei se arată că deprecierea cantității de mere s-a produs în cauza unor boli specifice anilor umezi pe care societatea și angajații ei nu aveau cum să le prevadă iar degradarea a fost constatată prin procesul verbal nr. **xxxx** / **xxxx**.2005. Referitor la suma de 1600 lei se arată că documentele la care au făcut referire organele de control nu se aflau în posesia reclamantei ci a partenerului contractual care a prezentat expertului documentele care fac dovada faptului că animalele livrate de reclamantă au fost destinate exportului și în consecință sunt scutite de TVA conform art. 143 alin. 1 lit. a) Cod fiscal.

Analizând hotărârea recurată prin prisma motivelor de recurs, a probelor administrate și a dispozițiilor legale incidente inclusiv art. 304 indice 1 C.p.c.Curtea retine următoarele:

Prin acțiunea introductivă reclamanta SC **xxxx** SRL a solicitat în contradictoriu cu AFP **xxxx** și DGFP **xxxx** anularea parțială a deciziei de impunere nr. **xxxx** / **xxxx**.2007 în privința sumei de 89.603 Ron cu majorările și penalitățile aferente.

Pârâtele au invocat în fața primei instanțe atât excepția lipsei calității procesual pasive a DGFP **xxxx** raportat fa emitentii! deciziei de impunere cât și excepția inadmisibilității acțiunii ce nu avea ca obiect și anularea deciziei emise în soluționarea contestației formulate pe cale administrativă. Ca urmare a acestora, reclamanta și-a completat acțiunea solicitând anularea parțială și a deciziei



xxxx / xxxx .2008, la termenul de judecată din 18.11.2008 astfel încât prima instanță a procedat la respingerea excepțiilor invocate.

Soluția primei instanțe este legală și temeinică în condițiile în care reclamanta a chemat în judecată prin acțiunea introductivă ambele părți și a făcut dovada îndeplinirii procedurii prealabile reglementată de art. 205 și urm. C. p. fiscală prin însăși pronunțarea deciziei xxxx / xxxx.2008, decizie pronunțată anterior introducerii acțiunii la data de 07.05.2008. Este adevărat că potrivit art. 218 alin. 2 C. pr. fiscală deciziile emise în soluționarea contestațiilor pot fi atacate la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă în condițiile legii, iar obiectul acțiunii judiciare trebuie să-l constituie atât decizia de impunere ca act administrativ fiscal păgubitor pentru reclamant cât și decizia emisă în soluționarea contestației ca act final a procedurii prealabile dar, faptul că reclamanta nu a înțeles să atace ambele acte administrative prin acțiunea introductivă ci a procedat ulterior la completarea acțiunii în sensul anulării parțiale și a deciziei emise în soluționarea contestației nu poate conduce la concluzia inadmisibilității acțiunii întrucât aplicarea acestui text de lege s-ar realiza în prezenta cauză numai printr-o interpretare excesiv de riguroasă a normei legale amintite.

În consecință Curtea reține că reclamanta a procedat la respectarea dispozițiilor art. 218 C.p.r. fiscală, în fapt fiind atacate atât decizia de impunere cât și decizia de soluționare a contestației iar raportat la actele atacate se justifică calitatea procesual pasivă pentru ambii părți.

Pe fondul cauzei Curtea reține că prin decizia de impunere nr. xxxx / xxxx. 2007 emisă de AFP xxxx ce a avut la bază raportul de inspecție fiscală nr. xxxx / xxxx.2007 s-au stabilit în sarcina reclamantei obligații fiscale suplimentare în sumă de 287.762 lei din care reclamanta a contestat suma de 89.603 lei.

Referitor la suma de 39.360 lei reprezentând vărsăminte pentru persoane cu handicap neîncadrate, Curtea reține că în perioada supusă controlului, respectiv 1 07.2004. 31.12.2006 erau incidente dispozițiile cuprinse în OUG nr. 102/1999 care la art. 42 alin. 1 prevedea obligația agenților economiei care au cel puțin 75 de angajați de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați iar art., 43 stabilea că nerespectarea acestei obligații atrăgea în sarcina agenților economici obligația de a plăti lunar către bugetul de stat a unei sume egale cu salariul minim brut per țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap.

Prima instanță a apreciat că reclamanta nu datorează suma astfel reținută în sarcina sa, întrucât aceste dispoziții au fost abrogate de legea 448/2008 concluzie ce nu poate fi însușită de instanța de recurs întrucât aceasta presupune o retroactivare a Legii 448/2008 la situații juridice anterioare intrării sale în vigoare.

În condițiile în care se rețin în speță aplicarea prevederilor OUG nr.102/1999, Curtea urmează a verifica dacă reclamanta a îndeplinit condițiile impuse de art. 42 alin 1 din acest act normativ. Referitor la acest aspect, societatea a arătat inițial că nu datorează această sumă întrucât se află în imposibilitatea de a angaja persoane cu handicap datorită obiectului de activitate, iar pe de altă parte avea angajat un număr de 30 de sezonierijn agricultură, iar prin scăderea numărului acestora societatea nu mia deținea numărul de angajați prevăzut de art. 42 alin. 1 OUG 102/1999. Raportat la aceste sustineri Curtea reține că revoderiie art. 7 alin. 1 nu fac nici o referire în obiectul de activitate al agenților economici singura condiție fiind aceea privind existența a cel puțin 75 de angajați iar în speță, pentru angajații sezonieri în număr de 30 de persoane, rezultă din cuprinsul raportului de inspecție fiscală(pg.21 din raport) că aceste persoane avea calitatea de salariați fiind angajați pe bază de

contract individual de muncă și înregistrați în registrul de evidență al salariaților. De asemenea aceste persoane se regăsesc ca angajați și în raportările lunare efectuate de societate către C.J. Pensii **xxxx** astfel încât se reține că reclamanta se încadrează în ipoteza prev. de art. 42 alin. 1 din OUG 102/1999 și ca atare avea, obligația de a solicita repartizarea de persoane cu handicap calificate în meseriile respective, conform Instrucțiunilor nr. 1008/2003, această solicitare fiind dovedită prin depunerea cererii la AJOFM **xxxx**.

Din adresa nr. 6691/26.09.2007 emisă de AJOFM **xxxx** rezultă că reclamanta nu figurează în baza de date cu solicitări trimestriale privind cererea încadrării în muncă a persoanelor cu handicap. Este adevărat că potrivit deciziei 2041/17.04.2007 Î.C.C.J a stabilit că neîndeplinirea cerinței formale a solicitărilor trimestriale nu are relevanță în cazul în care societatea comercială nu ar fi avut cum să angajeze persoane cu handicap dar această concluzie se poate reține în ipoteza în care reclamanta și-a îndeplinit obligația legală de a solicita de la AJOFM **xxxx** repartizarea de persoane cu handicap în specialitatea necesară conform obiectului de activitate, obligație neîndeplinită în speță cu atât mai mult cu cât prin adresa nr. 5423/17.06.2008 emisă de AOJFM **xxxx** (fila 278 dosar fond) s-a comunicat reclamantei ca urmare a adresei acesteia din 13.05.2008 că în perioada 1.02.2004 -31.12.2006 a avut în evidențele sale o persoană - șomer indemnizat cu handicap, ce avea calitatea de inginer economist în perioada 24.12.2005 - 24.09.2006, iar în celelalte meserii solicitate nu au avut înregistrați șomeri indemnizați. În condițiile în care din adresa respectivă ar fi reieșit exclusiv faptul că pe perioada supusă controlului la AJOFM **xxxx** nu erau înregistrați șomeri indemnizați în meseriile solicitate de reclamantă, atunci concluziile deciziei invocate de intimată erau pe deplin aplicabile, dar în speță s-a făcut dovada existenței unei persoane într-una din meseriile solicitate astfel încât prin nesolicitarea trimestrială la vremea respectivă reclamanta și-a încălcat prev. de art. 42 alin. 1 din OUG 102/1999 astfel încât în mod corect organele fiscale au calculat suma de 39.360 lei reprezentând vărsăminte pentru persoane cu handicap neîncadrate.

Referitor la impozitul pe profit suplimentar stabilit în sumă de 24.867 lei cu accesoriile aferente, Curtea reține că în perioada 2004-2006 pentru lucrările de construcții montaj executate, societatea a întocmit facturi fiscale în care a evidențiat sumele constituite drept garanție pentru acoperirea eventualelor reclamații privind calitatea lucrărilor de construcții montaj iar cu valoarea garanțiilor a fost diminuată valoarea lucrărilor facturate, mod de înregistrare ce a condus la diminuarea veniturilor realizate din lucrările respective și implicit diminuarea venitului impozabil și a impozitului pe profit. Prima instanță a anulat obligația de plată impusă în sarcina reclamantei reținând în esență că potrivit art. 22 alin. 1 lit. b Cod fiscal contribuabilul are dreptul la deducerea provizioanelor pentru garanții de bună execuție acordate clienților, însușindu-și astfel concluziile raportului de expertiză efectuat în cauză. Aceasta însă nu poate fi însușită de instanța de recurs întucum presupune o altă stare de fapt decât cea dovedită în dosarul cauzei, luând în calcul situația ipotetică în care societatea și-ar fi constituit un provizion la nivelul valorii acestor garanții și chiar dacă art. 22 alin. 1 lit. b ) Cod fiscal dă dreptul contribuabilului la deducerea provizioanelor astfel constituite, acest drept de deducere se poate exercita numai în condițiile în care societatea ar fi constituit asemenea provizioane la nivelul valorii acestor garanții iar nu și în ipoteza în care societatea n-are înțeles să constituie asemenea provizioane. Curtea reține astfel că, doar pentru că reclamanta avea dreptul de a-și constitui un provizion, fără a uza în fapt de acest drept nu conferă societății dreptul de deducere astfel încât suma de 24.867 lei reprezentând impozit

pe profit a fost în mod corect calculată de organele fiscale. Instanța nu-și poate însuși susținerile intimitei potrivit cărora, indiferent de modul de înregistrare contabilă a veniturilor din garanții, consecința juridică este identică și anume aceea că reclamanta nu datorează impozit pe profit pe perioada de garanție prevăzută în c o n t r a c t e l e încheiate cu clienții și aceasta deoarece înregistrarea și evidența se face strict în condițiile Legii 81/1991 republicată, iar orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document ce stă la baza înregistrărilor în contabilitate dobândind astfel calitatea de document justificativ conf. art. 6 alin. 1 din actul normativ indicat iar rigurozitatea înregistrării operațiunilor financiare conduce la concluzia reținută de instanța de recurs.

În privința sumei de 1600 lei reprezentând TVA neaplicat pentru livrările de bovine efectuate de reclamantă către SC **xxxx** SRL pe baza facturilor fiscale nr. 5414174 și 5414175 ambele din 17.12.2006, Curtea reține că sunt scutite de TVA livrările de bunuri expediate sau transportate în afara țării de către furnizori sau de alte persoane în contul său dar, în aplicarea acestor dispoziții legale cuprinse la art. 143 alin. 1 lit. a) Cod fiscal, a fost emis Ordinul nr. 1846/2003 care la art. 2 alin. 4 stabilește că pentru exportul realizat prin comisionar care acționează în nume propriu dar în contul unui comitent din țară, scutirea de TVA se aplică atât de comisionar cât și de comitent. Comitentul justifică scutirea cu următoarele documente: contractul încheiat cu comisionarul din care să rezulte cantitățile de bunuri și data la care trebuie efectuat exportul, copie de pe declarația vamală de export și copia de pe lista anexă la declarația vamală în care comisionarul a înscris denumirea comitentului precum și factura fiscală emisă de comitent către comisionar. Documentele astfel indicate trebuie prezentate cumulativ de către comitent, astfel încât instanța nu poate reține faptul că scutirea se justifică doar pe baza facturii fiscale. Astfel nu pot fi reținute nici susținerile intimitei potrivit cărora nu era necesară încheierea unui contract scris între reclamantă și SC **xxxx** SRL; iar dovada o reprezintă facturile emise întrucât chiar dacă libertatea contractuală permite părților doar întocmirea facturilor nu și a unui contract aferent, normele fiscale în materia scutirii de TVA impun prezența acestui contract în situația contrară reclamanta neavând posibilitatea de a justifica o asemenea scutire. Reclamanta cunoștea dispozițiile legale cuprinse în Ordinul 1846/2003 referitoare la documentele ce trebuiau depuse pentru a justifica scutirea iar din această perspectivă sunt neîntemeiate și susținerile acesteia legale de faptul că nu se află în posesia listei anexei la declarația vamală de import. Chiar dacă aceste acte au fost întocmite de către SC **xxxx** SRL, reclamanta trebuia să se afle în posesia lor pentru a putea justifica scutirea. Obligativitatea prezentării tuturor documentelor a fost reținută și de prima instanță care a dat curs solicitării expertului prin formularea unei adrese către SC **xxxx** SRL pentru a pune la dispoziția acesteia a documentelor de export a bovinelor, dar în dosarul cauzei nu au fost depuse aceste acte și ruci expertul în raportul suplimentar nu face referire la existența contractului sau a listei anexa la declarația vamală de import, aspect de conduce instanța la concluzia inexistenței acestor documente cu atât mai mult cu cât intimata nu le-a putut prezenta nici în fața instanței de recurs.

În aceste condiții Curtea reține incidente dispozițiile art. 2 alin. 4 din Ordinul 1846/2003 și în condițiile în care reclamanta nu a prezentat toate documentele solicitate de dispoziția legală invocată, rezultă că în mod justificat organele de control au procedat la aplicarea cotei de TVA de 19% asupra valorilor înscrise în facturile indicate.

Referitor la suma de 23.776 lei reprezentând TVA aferent cantității de 79.202 kg mere degradate organele de control au stabilit că societatea datorează acest TVA întrucât reclamanta nu a făcut dovada incidenței dispozițiilor art. 128 alin. 1 lit. b) Cod fiscal. Potrivit acestei dispoziții fiscale, nu constituie livrare de bunuri și deci nu se aplică cota legală de TVA de 19% în cazul bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ care nu mai pot fi valorificate în condițiile stabile prin norme. În aplicarea acestui text de lege HG 44/2004 stabilește că trebuie îndeplinite cumulativ mai multe condiții și anume:degradarea să nu fie imputabilă și să se datoreze unor cauze obiective dovedite cu documente, făcându-se totodată dovada că bunurile s-au distrus și nu mai intră în circuitul economic. În speță, pentru cantitatea de 72.202 kg mere reclamanta a prezentat procesul verbal nr.388/30.12.2005 emis de comisia constituită pentru a constata degradarea calitativă a merelor, act ce se coroborează cu nota explicativă dată de administratorul societății și cea dată de membri comisiei astfel constituite din care a rezultat că acestea au fost afectate de apariția unor boli specifice anilor umezi, iar merele degradate au fost distruse prin abandonarea lor în livadă. Curtea apreciază că acest probatoriu este suficient în speță pentru a dovedi faptul că merele respective au fost degradate din motive neimputabile societății reclamante, aceasta procedând la întocmirea procesului verbal de constatarea degradării nr. 388/30.12.2005. Susținerea recurentelor potrivit căreia reclamanta nu a prezentat documente care să probeze că degradarea merelor a avut cauze obiective, ar presupune aplicarea excesiv de restrictivă a dispozițiilor legale cuprinse la art. 128 alin. 9 lit. b) Cod fiscal, acest aspect fiind dovedit în speță prin susținerile persoanelor audiate în cursul controlului fiscal.

Pentru aceste considerente de fapt și de drept, Curtea reține ca impunerea TVA-ului suplimentar în sumă de 23.776 lei s-a realizat cu încălcarea dispozițiilor art. 128 alin. 9 lit. b) Cod fiscal, astfel încât în baza art. 1 și 8 din Legea 554/2004 se impune anularea parțială a actelor administrativ fiscale atacate, respectiv a deciziei de impunere nr. xxxx / xxxx.2007 emisă de AFP xxxx și a deciziei nr. xxxx / xxxx. 2008 emisă de AFP xxxx, reclamanta fiind exonerată de plata acestei sume. Totodată, instanța va menține concluziile actelor fiscale în ceea ce privește celelalte sume contestate de reclamantă.

În consecință, în baza art. 312 alin. 1 și 3 cu raportare la ar. 304 pct.9 C.pc Curtea, apreciind că hotărârea primei instanțe este dată cu încălcarea sau aplicarea greșită a legii, va proceda la admiterea recursurilor declarate de pârâte cu modificarea hotărârii recurate în sensul celor arătate anterior.

PENTRU ACESTE MOTIVE,  
ÎN NUMELE LEGII  
DECIDE

Admite recursurile declaratele recurentele AFP xxxx si DGFP xxxx împotriva sentinței civile nr. xxxx / xxxx.2009 pronunțată de Tribunalul xxxx în contradictoriu cu intimata SC xxxx SRL xxxx.

Modifică sentința recurată în sensul că admite în parte acțiunea formulată de reclamanta SC xxxx SRL xxxx și în consecință dispune anularea parțială a deciziei de impunere nr. xxxx / xxxx.2007 emisă de AFP xxxx și a deciziei nr.

**xxxx / xxxx.2008** emisă de DGFP **xxxx** în privința sumei de 23.776 lei reprezentând TVA suplimentar.

Respinge în rest acțiunea.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședința publică din **xxxx** 2009.

**PREȘEDINTE**

**JUDECĂTOR**

**JUDECĂTOR**

**GREFIER**

Prima instanță - Tribunalul **xxxx**  
Judecător- **xxxx**