

**MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR**  
**AGENTIA NATIONALA**  
**DE ADMINISTRARE FISCALA**  
**Directia Generala a Finantelor**  
**Publice a judetului Arad**  
Serviciul Solutionare Contestatii

**DECIZIA**

Nr. .... / .....  
privind solutionarea contestației  
formulata de **S.C. X S.R.L.**  
inregistrata la D.G.F.P. a judetului Arad  
sub nr. ..../**14.03.2008**

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad a fost sesizata de catre Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii - Activitatea de Inspecție Fiscala Contribuabili Mijlocii cu adresa nr. ..../ad/14.03.2008, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad sub nr. ..../14.03.2008 asupra contestației formulate de

**S.C. X S.R.L.**

**cu sediul in localitatea ....., judetul Arad**

inregistrata la Activitatea de Inspecție Fiscala Contribuabili Mijlocii sub nr. ..../11.03.2008 si la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad sub nr. ..../14.03.2008, a procedat la analiza dosarului, constatand urmatoarele:

Petenta formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..../07.02.2008 emisa de Activitatea de Inspecție Fiscala Contribuabili Mijlocii.

Suma totala contestata este in cuantum de .... lei reprezentand:

**a)** .... lei reprezentand impozit pe profit, din care:

- .... lei – debit impozit pe profit stabilit suplimentar
- .... lei – majorari de intarziere aferente impozitului pe profit

**b)** .... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata, din care:

- .... lei taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare
- ..... lei – majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata

**c)** .... lei reprezentand fond de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap datorat conform prevederilor art. 42 alin. 1 din OUG nr. 102/1999 si art. 77 din Legea nr. 448/2006, din care:

- .... lei – debit fond solidaritate sociala

- ..... lei – majorari de intarziere fond solidaritate sociala

Contestatia a fost depusa in termenul legal de depunere prevazut de art. 207 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Contestatia a fost semnata de administratorul societatii petente, dl. ...., la dosarul cauzei fiind depusa si imputernicirea avocatiala in original – av. Rapan Florin -, asa cum prevede art. 206 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Fiind indeplinita procedura de forma, s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei:

**I.** Societatea petenta solicita anulara partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..../07.02.2008 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii – in sensul anularii obligatiei fiscale suplimentare de natura impozitului pe profit stabilit suplimentar, taxei pe valoarea adaugata si fondului de solidaritate sociala, impreuna cu accesoriile aferente, in motivarea contestatiei aratand urmatoarele:

**A) Cu privire la stabilirea suplimentara a impozitului pe profit si a accesoriilor**

**A.1.** Cu privire la stabilirea suplimentara a bazei de impozitare pentru impozitul pe profit, a impozitului pe profit rezultat suplimentar si a accesoriilor aferente, prin neacordarea dreptului de deducere a unor cheltuieli:

Pentru anii fiscali 2004 – 2007 organele de control nu au acordat deductibilitate pentru sume rerezentand comisioane de factoring si comisioane de finantare aferente facturilor cesionate in favoarea factorului, finantate de acesta si care ulterior au fost stornate, considerand ca “nu sunt aferente veniturilor impozabile in sensul art. 21 al. 1 din Legea 571/2003 (...)”.

Sunt invocate acordurile de factoring in lei cu regres incheiate intre societatea petenta si Banca Comerciala Romana prin care se stabilesc conditiile generale si specifice continand drepturile si obligatiile partilor, fiind definite in mod expres comisionul de factoring si comisionul de finantare.

Arata ca sumele provenite din finantare au fost folosite integral in vederea efectuarii de plati pentru nevoile activitatii, respectiv achitarea facturilor emise de furnizorii de materii prime si servicii, salarii, energie electrica, impozite, taxe si contributii, neplata acestor obligatii ducand “iminent” la intreruperea activitatii.

Considera ca organele fiscale nu au tinut cont de regulile de interpretare a art. 21 alin. 1 din Codul fiscal, din textul articolului reiesind clar ca “unicul mod prin care se pot interpreta cheltuielile, inclusiv cele reglementate prin lege, ca fiind aferente sau neaferente, realizarii de venituri impozabile, respectiv legatura de cauzalitate a acestora cu realizarea si comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrarilor”.

Astfel, considera cheltuielile de finantare ca fiind aferente veniturilor impozabile in sensul art. 22 din HG nr. 44/2004, fiind inregistrate cu realizarea bunurilor, pentru urmatoarele argumente:

- “A fortiori” - din sumele finantate au fost achitate sume legate strict de activitatea de productie si livrare, aferente cheltuielilor inregistrate cu realizarea bunurilor, conform legii. Sunt citate dispozitiile art. 23 lit. c) din HG nr. 44/2004, concluzionand ca “legea nu face distinctie asupra acestor creante, conditionand doar instrainarea si utilizarea potrivit legii, consideram comisionul de factoring – fiind retinut de catre factor direct din suma

finantata la data finantarii, prin acceptarea cesiunii de creanta -, ca si o cheltuiala aferenta instrainarii unei creante comerciale, sumele rezultate fiind folosite potrivit legii”;

- “Per a contrario” – in virtutea art. 23 alin. 1 din Codul fiscal daca cheltuielile cu comisionul de factoring sunt considerate de lege drept cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, ele nu pot fi nedeductibile deoarece nu sunt aferente veniturilor impozabile; sunt invocate prevederile art. 23 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 in sensul ca acordul de factoring nu poate fi luat in considerare in calculul gradului de indatorare intrucat scadenta obligatiei este sub un an, petenta considerand a pari ca dobanda aferenta finantarii avand ca sursa un contract de credit incheiat cu o societate bancara romana, cu termen de rambursare sub un an, este integral deductibila, atunci “si comisionul de finantare aferent, aferent sumelor finantate in baza unui contract de factoring incheiat cu o societate bancara romana, cu termen de scadenta a obligatiei de sub un an, stipulat in contract a fi egal cu nivelul dobandii la creditele pe termen scurt si definit in Codul fiscal drept dobanda, este integral deductibil”;

**A.2.** Cu privire la stabilirea suplimentara a bazei de impozitare pentru impozitul pe profit, a impozitului pe profit rezultat suplimentar si a accesoriilor aferente, prin aplicarea prescriptiei extinctive:

Pentru anul fiscal 2006 s-au constituit venituri suplimentare in suma de ..... lei reprezentand contravaloarea facturilor neachitate de catre SC X SRL mai mult de 36 luni, aceste sume considerandu-se prescrise conform art. 3 din Decretul 167/1958, stabilindu-se impozit pe profit suplimentar si accesorii.

Petenta considera ca pentru suma de .... lei – sume aferente facturilor emise de furnizori externi, persoane juridice italiene, pentru bunuri importate in Romania – s-a incalcat principiul teritorialitatii legii, prin aplicarea unei sanctiuni civile prevazuta de legea civila romana, unui drept situat in afara teritoriului Romaniei.

### **B. Cu privire la solutionarea decontului de taxa pe valoarea adaugata cu sume negative cu optiune de rambursare**

Solicita admiterea la rambursare a sumei de ..... lei si a accesoriilor aferente, pentru urmatoarele motive:

Societatea petenta a fost inregistrata la rubrica operatori din autorizatia de perfectionare activa detinuta de SC K SRL nr. .../16.06.2003 incepand cu data de 23.04.2005, serviciile prestate incepand insa cu data de 03.11.2004, pe aceasta perioada intocmindu-se facturi fara colectare de taxa pe valoarea adaugata avand inregistrata mentiunea “scutit fara drept de deducere”.

Petenta considera ca se incadreaza in exceptia prevazuta de art. 1 alin. 4 din Ordinul MFP nr. 1846/2003, avand in vedere ca:

- SC X SRL are calitatea de prestator;
- Inregistrarea pe autorizatia de perfectionare activa ca operator, este independenta de vointa sa, titularul autorizatiei fiind unica persoana indreptatita sa ceara autoritatilor vamale inregistrarea de operatori in aceasta autorizatie (art. 136 Cod vamal)
- S-au prezentat ca inregistrari probatorii, copii de pe facturile de export, lista documentelor atasate declaratiei de export si declaratiile vamale de export ale SC K SRL, intocmite de un comisionar vamal si “validate de Biroul Vamal Arad, in care este mentionata ca operator”, care fac dovada efectuarii exportului.

Invoca jurisprudenta Tribunalului Arad care prin Sentinta civila nr. .... pronuntata in sedinta publica din data 06.06.2007, intr-o speta similara a exonerat reclamanta de la plata taxei pe valoarea adaugata.

### **C. Cu privire la stabilirea contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap**

Societatea petenta in motivarea acestui capat de cerere invoca interpretarea oficiala jurisdictionala a dispozitiilor din OUG nr. 102/1999 data prin Decizia nr. ..../17.04.2007 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie, conform careia: "Este excesiva interpretarea potrivit careia agentul economic datoreaza plata contributiei (...) in conditiile in care Agentia Nationala pentru Ocuparea Fortei de Munca atesta faptul ca pentru perioada supusa controlului, nu avea in evidentele sale pentru repartizare persoane cu handicap calificate pentru activitatea agentului economic. O astfel de interpretare excede scopului urmarit in adoptarea legii, acela de a asigura protejarea drepturilor si intereselor persoanelor cu handicap, iar nu cel de a asigura executarea unei cerinte cu caracter formal".

**II.** Verificarea societatii petente s-a efectuat urmare Avizului de inspectie fiscala nr. ..../15.10.2007, si a cuprins verificarea obligatiilor datorate bugetului consolidat al statului pe perioada cuprinsa intre 01.02.2002 si 31.10.2007, verificarea taxei pe valoarea adaugata s-a efectuat in urma depunerii de catre societate a deconturilor cu suma negativa de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare inregistrate sub nr. ..../25.07.2007, aferent lunii iunie 2007 si nr. ..../25.09.2007, aferent lunii august 2007.

Urmare verificării efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

#### **A. Referitor la impozitul pe profit:**

##### **A.1. Cu privire la comisioanele de finantare si de factoring**

Organele fiscale au constatat ca in anii 2004 – 2007 societatea petenta a emis facturi fiscale catre SC O SRL din Bucuresti pe care le-a cesionat spre incasare Bancii Comerciale Romane si care ulterior au fost stornate. In vederea finantarii de catre Banca Comerciala Romana a creantelor cesionate spre incasare de catre petenta, SC X SRL a depus facturile fiscale emise pe baza de borderouri la Banca Comerciala Romana, acestea fiind incasate in momentul cumpararii creantelor de catre banca, in proportie de 80%, respectiv 90% (prin creditarea contului de disponibilitati detinute de catre petenta la Banca Comerciala Romana).

Prin adresa nr. ..../10.01.2008, organele fiscale au solicitat prezentarea de catre societatea petenta a situatiei privind calculul comisioanelor de finantare percepute de Banca Comerciala Romana in baza contractelor de factoring inregistrate in evidenta contabila in contul 666 "Cheltuieli privind dobanzile". Administratorul societatii a raspuns cu adresa nr. ..../14.01.2008 aratand ca evidenta operatiunilor de factoring este integral responsabilitatea bancii, ne reprezentand modul de calcul al comisioanelor.

Pe cale de consecinta, avand in vedere faptul ca facturile care au fost finantate de catre Banca Comerciala Romana, au fost stornate ulterior de catre societate, organele de control au stabilit ca aceste cheltuieli nu sunt aferente veniturilor impozabile, societatea incalcand prevederile art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, cheltuielile privind comisioanele repartizate astfel:

- anul 2004 – ..... lei
- anul 2005 – .... lei

- anul 2006 – ..... lei
- anul 2007 – .... lei

nefiind deductibile la calculul impozitului pe profit (la calculul comisioanelor luandu-se in considerare sumele acceptate in factoring de catre banca in cursul perioadei de calcul).

### **A.2. Cu privire la stabilirea impozitului pe profit suplimentar datorat in urma anularii din evidenta societatii petente a unor obligatii catre furnizori externi**

Organele de control au constatat ca societatea petenta, in perioada iulie – august 2006, a anulat din evidenta contabila obligatii datorate catre diversi furnizori externi, in suma totala de .... lei, stingerea obligatiilor efectuandu-se in evidenta contabila prin inregistrarea urmatoarei operatiuni contabile:

401 “Furnizori” = 542 “Avansuri de trezorerie”

S-a constatat de asemenea ca facturile nu au fost achitate furnizorilor de catre SC X SRL in termenul de prescriptie al acestora stabilit prin Decretul nr. 167/1958.

Organele de control, prin adresa nr. ..../10.01.2008, au solicitat prezentarea de catre societate pentru sumele stinse din avansuri de trezorerie, documentele de plata din care sa rezulte calitatea persoanelor care efectueaza operatiunea si justificarea naturii sumelor, precum si documente din care sa rezulte confirmarea soldurilor acestora cu ocazia efectuarii inventarierii anuale. Societatea petenta a raspuns cu adresa nr. ..../14.01.2008, prin care administratorul societatii a consemnat faptul ca nu detine aceste documente.

Conform Ordinului nr. 1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, in debitul contului 401”Furnizori” se evidentiaza datoriile aferente exercitiilor financiare anterioare prescrise sau anulate in corespondenta cu creditul contului 117.

Pe cale de consecinta, in conformitate cu prevederile art. 19 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si art. 13 din HG nr. 44/2004, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii petente venituri suplimentare in suma de .... lei reprezentand contravaloarea facturilor emise de furnizori externi si anulate din evidenta contabila fara a avea la baza documente justificative.

### **B. Referitor la taxa pe valoarea adaugata**

Organele fiscale, in urma verificarii efectuate au constatat ca societatea petenta a efectuat in perioada 03.11.2004 – 08.03.2005 prestari de servicii legate direct de bunurile plasate in regim de perfectionare activa pentru SC K SRL conform contractului de colaborare nr. ..../29.10.2004, avand ca obiect operatiunea de croit fete incaltaminte, operatiune care urma sa fie efectuata de societatea petenta. Analizand documentele de evidenta contabila ale SC X SRL s-a constatat faptul ca in listele anexa la declaratiile vamale de export ale SC K SRL sunt inscrise societatile care au executat operatiuni de prelucrare a materiilor prime in vederea obtinerii de produse finite destinate exportului acestora catre o firma din Italia. Printre societatile inscrise se numara atat SC X SRL, cat si SC K SRL, ambele societati realizand operatiuni de prelucrare in diferite faze ale procesului de productie.

Facturile fiscale emise de SC X SRL catre SC K SRL au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii verificate, operatiunile respective fiind incadrate ca “operatiuni scutite cu drept de deducere”. Aceste facturi au fost emise de societatea petenta fara a se calcula taxa pe valoarea adaugata, avand inscrise mentiunea scutit cu drept de deducere.

Conform adresei nr. ..../23.04.2005 emisa de Autoritatea Nationala a Vamilor – Directia Regionala Vamala Arad SC X SRL a fost inregistrata la rubrica de operatori din autorizatia de perfectionare activa nr. .../16.06.2003 detinuta de SC K SRL incepand cu data de 23.04.2005. Astfel, avand in vedere faptul ca SC X SRL a prestat servicii pentru SC K SRL si in perioada cuprinsa intre 03.11.2004 – 22.04.2005, perioada in care societatea petenta nu era inscrisa in autorizatia de perfectionare activa detinuta de catre SC K SRL, organele de control au stabilit ca petenta nu a respectat prevederile art. 5 alin. 4 din OMF nr. 1846/2003 pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirilor de taxa pe valoarea adaugata pentru exporturi si alte operatiuni similare, pentru transportul international si pentru operatiunile legate de traficul international de bunuri, prevazute la art. 143 alin. (1) si la art. 144 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv nu a prezentat copie de pe autorizatia de perfectionare activa, motiv pentru care in sarcina sa a fost calculata o taxa pe valoarea adaugata in suma de .... lei prin aplicarea cotei de taxa pe valoarea adaugata de 19% asupra operatiunilor realizate.

**C. Referitor la fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap datorat conform prevederilor art. 42 alin. 1 din OUG nr. 102/1999 si art. 77 din Legea nr. 448/2006:**

Organele fiscale, in urma verificarii efectuate au constatat ca societatea petenta nu a calculat pe perioada 01.03.2003 – 31.10.2007 contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, cu toate ca in perioada 01.03.2003 – 31.12.2006 avea peste 100 de angajati, dar nu a angajat persoane cu handicap cu contract individual de munca intr-un procent de 4% din numarul total de angajati, incalcand astfel prevederile art. 42 alin. 1 si art. 43 alin. 1 din OUG nr. 102/1999 privind protectia speciala si incadrarea in munca a persoanelor cu handicap, cu modificarile si completarile ulterioare, si art. 77 alin. 2 si alin. 3 din Legea nr. 448/06.12.2006 privind protectia si promovarea drepturilor persoanelor cu handicap.

Prin adresa inregistrata la societatea petenta sub nr...../10.01.2008, organele de control au solicitat petentei sa precizeze daca a solicitat trimestrial repartizarea de persoane cu handicap la Agentia Nationala pentru Ocuparea Fortei de Munca in perioada 01.03.2003 – 31.12.2006, conform prevederilor art. 43 alin. 2 din OUG nr. 102/1999 cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea petenta a raspuns cu scrisoarea inregistrata sub nr. 12/14.01.2008 in care a aratat ca nu s-a cerut repartizarea de persoane cu handicap si in consecinta nu se pot prezenta adresele solicitate.

Totodata in data de 29.01.2008, organele de control au luat o Nota explicativa administratorului societatii, in care au reiterat solicitarea de a prezenta cererile SC X SRL catre Agentia Nationala pentru Ocuparea Fortei de Munca, de repartizare de persoane cu handicap in vederea ocuparii posturilor de munca vacante in perioada 01.03.2003 – 31.12.2006 conform art. 43 alin. 2 din OUG nr. 102/1999, precum si raspunsurile Agentiei Nationale pentru Ocuparea Fortei de Munca.

**III. S.C. X S.R.L.** cu sediul in localitatea ....., judetul Arad, este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului Arad sub nr. J02/.../.... si are cont bancar ..... in lei si .... in euro, obiectul principal de activitate fiind fabricarea incaltamintei.

IV. Având în vedere contestația formulată de societatea petenta, motivele invocate de aceasta și prevederile actelor normative în vigoare, se retine ca Ministerul Economiei și Finantelor prin Direcția Generală a Finantelor Publice a județului Arad este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, reprezentanții Activității de Inspectie Fiscala Arad au stabilit în sarcina societății petente suma de ..... lei reprezentând impozit pe profit și majorări de întârziere aferente, taxa pe valoarea adăugată și majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, fond de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap datorat conform prevederilor art. 42 alin. 1 din OUG nr. 102/1999 și art. 77 din Legea nr. 448/2006 și majorări de întârziere aferente.

#### **A. A. Referitor la impozitul pe profit:**

##### **A.1. Cu privire la comisioanele de finanțare și de factoring**

Cauza supusă soluționării este dacă în mod corect și legal organele fiscale din cadrul Activității de Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii Arad *au considerat comisioanele de finanțare și de factoring pe anii 2004 – 2007 nedeductibile fiscal*, în condițiile în care *facturile care au făcut obiectul Acordului – cadru de factoring în lei cu regres, cesionate Bancii Comerciale Romane, au fost stornate de către societatea petenta ulterior încasării (în proporție de 80%, 90%)*.

În fapt, în anii 2004 – 2007 societatea petenta a emis facturi fiscale către SC O SRL din București pe care le-a cesionat spre încasare Bancii Comerciale Romane și care ulterior au fost stornate. În vederea finanțării de către Banca Comercială Română a creanțelor cesionate spre încasare de către petenta, SC X SRL a depus facturile fiscale emise pe baza de borderouri la Banca Comercială Română, acestea fiind încasate în momentul cumpărării creanțelor de către banca, în proporție de 80%, respectiv 90% (prin creditarea contului de disponibilități deținute de către petenta la Banca Comercială Română).

Prin adresa nr. ..../10.01.2008, organele fiscale au solicitat prezentarea de către societatea petenta a situației privind calculul comisioanelor de finanțare percepute de Banca Comercială Română în baza contractelor de factoring înregistrate în evidența contabilă în contul 666 “Cheltuieli privind dobânzile”. Administratorul societății a răspuns cu adresa nr. .../14.01.2008 arătând că evidența operațiunilor de factoring este integral responsabilitatea băncii, neprezentând modul de calcul al comisioanelor.

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Cheltuieli

#### **ART. 21**

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate **cheltuieli deductibile numai** cheltuielile efectuate **în scopul realizării de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Mai mult, facturile care au fost finanțate de către Banca Comercială Română, au fost stornate ulterior de către societatea petenta, care cu toate acestea a considerat că și cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, respectiv cheltuieli aferente veniturilor impozabile, cheltuielile privind comisioanele repartizate astfel:

- anul 2004 – ... lei
- anul 2005 – .... lei
- anul 2006 – .... lei
- anul 2007 – .... lei.

Din examinarea art. 21 alin. 1 din Codul fiscal rezulta ca legiuitorul a conditionat deductibilitatea cheltuielilor de “realizarea de venituri impozabile”.

Invederam faptul ca operatiunea de stornare reprezinta o operatiune de anulare a unei operatiuni care trebuie inregistrata in evidenta contabila atat a societatii furnizoare, cat si a societatii beneficiare, astfel ca SC X SRL cu nerespectarea prevederilor exprese ale art. 21 alin. 1 din Codul fiscal a considerat ca si cheltuieli deductibile a calculului impozitului pe profit cheltuielile privind comisioanele.

Pe cale de consecinta, avand in vedere ca facturile finantate de catre Banca Comerciala Romana, au fost stornate ulterior de societatea petenta, rezulta ca aceste cheltuieli nu sunt aferente veniturilor impozabile, legiuitorul conditionand deductibilitatea cheltuielilor de realizarea de venituri impozabile, prin stornarea facturilor anulandu-se sumele inscrise in acestea, reprezentand contravaloarea bunurilor livrate catre SC O SRL, astfel ca organele de control, in mod corect si legal, au considerat ca cheltuielile privind comisioanelor aferente facturilor mentionate in Anexa nr. 11 la Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 05.02.2008 sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Referitor la afirmatiile societatii petente din contestatia formulata, aratam urmatoarele:

1) Temeiul de drept invocat de societatea petenta in sustinerea cauzei – pct. 22 din HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza: “*Cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri de impozabile sunt cheltuieli inregistrate cu realizarea si comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrarilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare*” - nu este aplicabil in speta, pentru urmatoarele motive:

- facturile care au fost emise de catre SC X SRL catre SC O SRL din Bucuresti, in baza carora organele de inspectie fiscala au stabilit suma comisioanelor nedeductibile din punct de vedere fiscal, au fost integral stornate din evidenta contabila a societatii petente;

- SC X SRL nu a scazut din propria gestiune bunurile care au fost livrate catre SC O SRL in baza facturilor in cauza si care au fost stornate ulterior datei emiterii;

- din balantele de verificare intocmite de societatea petenta a rezultat ca la contul 542 “Avansuri de trezorerie s-au inregistrat urmatoarele solduri (aceste avansuri reprezinta sume ridicate de catre administrator conform dispozitiilor de plata inregistrate in contabilitatea societatii petente si care nu s-au justificat pana la data inchiderii evidentei contabile a lunii respective):

- sold la data de 31.12.2005: .... lei
- sold la data de 31.12.2006: ... lei (in cursul anului 2006, prin articolul contabil 401 “Furnizori” = 542 “Avansuri de trezorerie”, s-au anulat din evidenta societatii obligatii datorate catre diversi furnizori externi si catre furnizori neidentificati, in suma totala de ... lei, fara sa se fi prezentat documente justificative pentru aceste operatiuni)
- sold la data de 31.10.2007: .... lei.



Totodata pct. 22 din HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, citat mai sus, este dat de legiuitor in explicitarea art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, continul sau neputand sa adauge la lege, el explicitand art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 si subliniind vointa legiuitorului de conditionare a considerarii cheltuielilor deductibile de realizarea de venituri impozabile, prin stornarile efectuate anulandu-se veniturile reprezentand contravaloarea marfurilor comercializate de catre SC X SRL catre SC O SRL.

2) Referitor la pct. 23 lit. c) din HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, citat de societatea petenta: "... sunt **cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile** si urmatoarele ...c) cheltuielile privind valoarea creantelor comerciale instrainate potrivit legii." nu poate fi luat in considerare in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care petenta prin argumentatia prezentata ignora insusi vointa legiuitorului – cheltuielile sa fie realizate in scopul realizarii de venituri impozabile.

3) Definitile comisionului si dobanzii inserate in Codul fiscal la art. 7 pct. 9, respectiv pct. 13, nu au nici o relevanta in cauza supusa solutionarii, in situatia in care petenta a procedat la stornarea facturilor emise.

4) In cuprinsul contestatiei formulate petenta nu invoca nici un motiv de fapt, nici de drept, referitor la operatiunile de stornare a facturilor emise catre SC O SRL, cu toate ca acesta este motivul principal pentru care organele fiscale au considerat cheltuielile cu comisioanele ca nedeductibile fiscal, iar in temeiul art. 65 din OG nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala:

**“ART. 65**

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

(1) **Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.**

(2) *Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”*

Pe cale de consecinta, facturile emise catre SC O SRL au fost stornate ulterior, iar societatea petenta nu a justificat nici in timpul controlului, nici pe parcursul solutionarii contestatiei iesirea marfurilor din gestiune in momentul intocmirii facturilor initiale, marfurile cuprinse in facturile emise nefiind scazute cu regularitate din evidenta contabila a societatii petente. Astfel, avand in vedere ca societatii comerciale X SRL i s-au achitat creantele cedate in sistem factoring de catre Banca Comerciala Romana in baza facturilor emise initial, din evidenta contabila a societatii nerezultand faptul ca facturile de stornare ar fi fost transmise catre Factor (Banca Comerciala Romana) conform celor prevazute in acordurile cadru incheiate intre partile contractante [“Aderentul (SC X SRL are obligatia ca din momentul in care a transmis Factorului o factura asupra unui Debitor sa deruleze in sistem factoring toate facturile ulterioare asupra aceluiasi debitor”], rezulta ca, comisioanele privind creantele comerciale care au fost cesionate catre Banca Comerciala Romana nu pot fi considerate cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit intrucat creantele au fost scazute ulterior din evidenta contabila a agentului economic prin emiterea unor facturi de stornare integrala a valorii initiale a creantelor cesionate.

In concluzie, in conditiile in care aceste creante nu mai figureaza in evidenta contabila a societatii petente, cheltuielile privind comisioanele aferente acestora nu pot fi

considerate ca fiind efectuate in vederea realizarii de venituri impozabile, motiv pentru care pentru acest capat de cerere contestatia urmeaza a fi respinsa.

## **A.2. Cu privire la stabilirea impozitului pe profit suplimentar datorat in urma anularii din evidenta societatii petente a unor obligatii catre furnizori externi**

Cauza supusa soluționării este daca in mod corect si legal organele fiscale din cadrul Activitatii de Inspecție Fiscala Contribuabili Mijlocii Arad au stabilit *suma de .... lei ca venit suplimentar* in conditiile in care *societatea a anulat din proprie initiativa obligatiile sale catre furnizorii sai externi si nu a prezentat documente justificative de plata a furnizorilor externi*, in baza carora s-au efectuat inregistrarile de anulare a datoriilor prescrise.

In fapt, societatea petenta, in perioada iulie – august 2006, a anulat din evidenta contabila obligatii datorate catre diversi furnizori externi, in suma totala de .... lei, stingerea obligatiilor efectuandu-se in evidenta contabila prin inregistrarea urmatoarei operatiuni contabile:

401 “Furnizori” = 542 “Avansuri de trezorerie”

S-a constatat de asemenea ca facturile nu au fost achitate furnizorilor de catre SC X SRL in termenul de prescriptie al acestora stabilit prin Decretul nr. 167/1958.

Organele de control, prin adresa nr. .../10.01.2008, au solicitat prezentarea de catre societate pentru sumele stinse din avansuri de trezorerie, documentele de plata din care sa rezulte calitatea persoanelor care efectueaza operatiunea si justificarea naturii sumelor, precum si documente din care sa rezulte confirmarea soldurilor acestora cu ocazia efectuării inventarierii anuale. Societatea petenta a raspuns cu adresa nr. .../14.01.2008, prin care administratorul societatii a consemnat faptul ca nu detine aceste documente.

Conform Ordinului nr. 1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, in debitul contului 401 “Furnizori” se evidentiaza datoriile aferente exercitiilor financiare anterioare prescrise sau anulate in corespondenta cu creditul contului 117.

In drept, **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare:

“**CAP. II**

*Calculul profitului impozabil*

*Reguli generale*

**ART. 19**

*(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

**HG nr. 44 din 22 ianuarie 2004** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a **Legii nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

**“13. Veniturile sau cheltuielile inregistrate eronat sau omise se corecteaza prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale careia ii apartin. In cazul in care contribuabilul constata ca dupa depunerea declaratiei anuale un element de venit sau de cheltuiala a fost omis ori a fost inregistrat eronat, contribuabilul este obligat sa depuna declaratia rectificativa pentru anul fiscal respectiv. Daca in urma efectuării acestei corectii rezulta o**

suma suplimentara de plata a impozitului pe profit, atunci pentru aceasta suma se datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere conform legislatiei in vigoare.”

**Ordinul nr. 1.752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene**, cu modificarile si completarile ulterioare:  
“**GRUPA 40 "FURNIZORI ȘI CONTURI ASIMILATE"**

*Din grupa 40 "Furnizori și conturi asimilate" fac parte:*

**Contul 401 "Furnizori"**

*Cu ajutorul acestui cont se ține evidența datoriilor și a decontărilor în relațiile cu furnizorii, alții decât entitățile afiliate și entitățile legate prin interese de participare, pentru aprovizionările de bunuri, lucrările executate sau serviciile prestate.*

*Contul 401 "Furnizori" este un cont de pasiv.*

(...)

*În **debitul** contului 401 "Furnizori" se înregistrează:*

(...)

*- **datorii aferente exercițiilor financiare anterioare, prescrise sau anulate** (117); (...)"*

Pe cale de consecință, rezulta ca organele fiscale au procedat in mod corect si legal, in conformitate cu dispozitiile legale citate mai sus, respectiv in cazul datoriilor prescrise ale furnizorilor externi si in conditiile in care societatea petenta a anulat din proprie initiativa obligatiile sale fata de furnizorii externi si nu a prezentat documente justificative (documente de plata a furnizorilor externi) in baza carora s-au efectuat inregistrările de anulare a datoriilor, rezulta ca in speta sunt aplicabile dispozitiile Ordinului nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, petenta avand obligatia legala de a evidentia in debitul contului 401 "Furnizori" datoriile aferente exercitiilor financiare anterioare prescrise sau anulate in corespondenta cu creditul contului 117.

Invederam faptul ca in contestatia formulata petenta ignora prevederile art. 65 din OG nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, care prevede:

“**ART. 65**

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

*(1) **Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.***

*(2) **Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.***”

petenta neprezentand nici un document justificativ care sa probeze plata efectiva a furnizorilor externi anulati din evidenta contabila, prezentand doar facturile externe de achizitie a bunurilor, respectiv declaratiile vamale de import.

Motivatia petentei din contestatia formulata, referitoare la incalcarea de catre organele de inspectie fiscala a principiului teritorialitatii legii consacrat de Legea nr. 105/1992 cu privire la reglementarea raporturilor de drept international privat, nu a putut fi luata in considerare in conditiile in care **insasi petenta si-a anulat din evidenta contabila obligatii datorate catre diversi furnizori externi, in suma totala de .... lei**, stingerea obligatiilor efectuandu-se in evidenta contabila conform **Ordinului nr. 1.752 din 17 noiembrie 2005** pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele

europene, actul normativ invocat de organele fiscale – Decretul nr. 167/1958, art. 3 – fiind un argument in plus a inregistrarii in evidenta contabila, respectiv anulara din evidenta a obligatiilor datorate catre diversi furnizori externi.

Referitor la majorarile de intarziere aferente in suma de .... lei stabilite suplimentar, calculate in Decizia de impunere atacata, se retine ca stabilirea de majorari in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul. Deoarece pentru debitul de natura impozitului pe profit, stabilit in sarcina petentei, contestatia formulata de petenta urmeaza a fi respinsa, si pentru debitul reprezentand accesorii in suma de .... lei, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestatia va fi respinsa.

## **B. Referitor la taxa pe valoarea adaugata**

Cauza supusa soluționării este daca in mod corect si legal organele fiscale din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii Arad ***au stabilit in sarcina petentei .... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in conditiile in care societatea petenta*** nu a respectat prevederile art. 5 alin. 4 din OMF nr. 1846/2003 pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirilor de taxa pe valoarea adaugata pentru exporturi si alte operatiuni similare, pentru transportul international si pentru operatiunile legate de traficul international de bunuri, prevazute la art. 143 alin. (1) si la [art. 144 alin. \(1\) din Legea nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, respectiv ***nu a prezentat copie de pe autorizatia de perfectionare activa***.

In fapt, societatea petenta a efectuat in perioada 03.11.2004 – 08.03.2005 prestari de servicii pentru SC K SRL conform contractului de colaborare nr. .../29.10.2004, avand ca obiect operatiunea de croit fete incaltaminte, operatiune care urma sa fie efectuata de societatea petenta. Analizand documentele de evidenta contabila ale SC X SRL, organele fiscale au constatat faptul ca in listele anexa la declaratiile vamale de export ale SC K SRL sunt inscrise societatile care au executat operatiuni de prelucrare a materiilor prime in vederea obtinerii de produse finite destinate exportului acestora catre o firma din Italia. Printre societatile inscrise se numara atat SC X SRL, cat si SC K SRL, ambele societati realizand operatiuni de prelucrare in diferite faze ale procesului de productie.

Facturile fiscale emise de SC X SRL catre SC K SRL au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii verificate, operatiunile respective fiind incadrate ca “operatiuni scutite cu drept de deducere”. Aceste facturi au fost emise de societatea petenta fara a se calcula taxa pe valoarea adaugata, avand inscrise mentiunea scutit cu drept de deducere.

Conform adresei nr. .../23.04.2005 emisa de Autoritatea Nationala a Vamilor – Directia Regionala Vamala Arad SC X SRL a fost inregistrata la rubrica de operatori din autorizatia de perfectionare activa nr. .../16.06.2003 detinuta de SC K SRL incepand cu data de 23.04.2005. Astfel, avand in vedere faptul ca SC X SRL a prestat servicii pentru SC K SRL si in perioada cuprinsa intre 03.11.2004 – 22.04.2005, perioada in care societatea petenta nu era inscrisa in autorizatia de perfectionare activa detinuta de catre SC K SRL, organele de control au stabilit ca petenta nu a respectat prevederile art. 5 alin. 4 din OMF nr. 1846/2003 pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirilor de taxa pe valoarea adaugata pentru exporturi si alte operatiuni similare, pentru transportul international si pentru

operatiunile legate de traficul international de bunuri, prevazute la art. 143 alin. (1) si la art. 144 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv nu a prezentat copie de pe autorizatia de perfectionare activa, motiv pentru care in sarcina sa a fost calculata o taxa pe valoarea adaugata in suma de .... lei prin aplicarea cotei de taxa pe valoarea adaugata de 19% asupra operatiunilor realizate.

In drept, Ordinul nr. 1.846 din 22 decembrie 2003 pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutiilor de taxa pe valoarea adaugata pentru exporturi si alte operatiuni similare, pentru transportul international si pentru operatiunile legate de traficul international de bunuri, prevazute la art. 143 alin. (1) si la art. 144 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“ART. 5

(1) În baza art. 143 alin. (1) lit. a), c) și p) din Legea nr. 571/2003 se aplică scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru prestările de servicii legate de bunurile plasate în regim de perfecționare activă, precum și pentru livrările de bunuri contractate cu beneficiarul stabilit în străinătate de către alte unități decât cea care are autorizația de perfecționare activă și care sunt încorporate în produsele compensatoare.

(...)

(4) Unitățile care efectuează prestări de servicii care concură la realizarea produselor compensatoare sau orice alte prestări de servicii legate direct de bunurile plasate în regim de perfecționare activă **justifică scutirea cu următoarele documente:**

a) contractul încheiat cu titularul autorizației pentru operatiunile de perfecționare activă sau cu beneficiarul din străinătate;

b) **copia de pe autorizatia pentru operatiuni de perfecționare activă;**

c) **factura fiscală pentru prestația efectuată.**”

Din normele legale mai sus citate rezulta ca prestarile de servicii legate de bunurile plasate in regim de perfectionare activa si livrarile de bunuri contractate cu beneficiarul stabilit in strainatate de catre alte unitati decat cea care autorizatia de perfectionare activa si care sunt incorporate in produsele compensatoare, sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata. Modalitatea de justificare a scutiilor de taxa pe valoarea adaugata pentru asemenea operatiuni este reglementata de art. 5 din Ordinul nr. 1.846 din 22 decembrie 2003.

Referindu-se la prestările de servicii legate de bunurile plasate în regim de perfecționare activă, precum și pentru livrările de bunuri contractate cu beneficiarul stabilit în străinătate de către alte unități decât cea care are autorizația de perfecționare activă, art. 5 alin. 4 **conditioneaza justificarea scutirii cu copia de pe autorizatia pentru operatiuni de perfecționare activă**, petenta fiind inclusa **ca operator in autorizatia de perfectionare activa nr. .../2003, apartinand SC K SRL, incepand cu data de 23.04.2005, astfel ca pentru perioada 03.11.2004 – 08.03.2005, nu beneficiaza de scutire de taxa pe valoarea adaugata .**

La data de 15.04.2008, Direcția Generala a Finantelor Publice a județului Arad – Serviciul Soluționare Contestatăii, cu adresa nr. .../15.04.2008 a solicitat Ministerului Economiei si Finantelor - punctul de vedere, in considerarea dispozitiilor art. 212 alin 2 din Codul de procedura fiscala, republicat unde se arata: „(2) *Organul de soluționare competent*

*pentru lămurirea cauzei poate solicita punctul de vedere al direcțiilor de specialitate din minister sau al altor instituții și autorități.” termenul de soluționare a contestației formulata de petenta prelungindu-se cu perioada cuprinsă între data solicitării și data primirii informațiilor solicitate, conform dispozițiilor legale care reglementează în materie.*

Cu adresa nr. .../30.06.2008 înregistrata la D.G.F.P a judetului Arad sub nr. .../04.07.2008, Ministerul Economiei si Finantelor – Direcția Generala Legislatie si Proceduri Fiscale a comunicat următoarele: „**asa cum rezulta din adresa nr. .../23.04.2005 a Autoritatii Nationale a Vamilor – Direcția Regionala Vamala Arad, SC X SRL a fost inclusa ca operator in autorizatia de perfectionare activa nr. 328/2003, apartinand SC K SRL, incepand cu data de 23.04.2005, precizam ca pe perioada supusa controlului, respectiv 03.11.2004 – 08.03.2005, SC X SRL nu beneficiaza de scutire de TVA, in baza art. 5 alin. 1 din OMFP nr. 1846/2003, pentru serviciile legate direct de bunurile plasate regim de perfectionare activa prestate SC K SRL”.**

Intrucat operatiunile scutite de taxa pe valoarea adaugata sunt precis reglementate si delimitate, nefiind permisa extinderea lor prin analogie, si avand in vedere ca atat conditiile de acordare a scutirilor cat si documentele justificative a acestor operatiuni sunt de stricta aplicare, prestarile de servicii realizate de petenta in modalitatile explicate anterior, nu pot fi incadrate in categoria operatiunilor scutite, urmand ca pentru acest capat de cerere contestatia sa fie respinsa.

Invederam ca motivele prezentate de petenta în contestatia formulata referitor la invocarea Sentintei civile nr. ... pronuntata in sedinta publica din data de 06.06.2007 de Sectia Comerciala si Contencios Administrativ a Tribunalului Arad, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, în conditiile în care **jurisprudenta nu reprezinta izvor de drept.**

Referitor la majorarile de intarziere aferente in suma de .... lei stabilite suplimentar, calculate in Decizia de impunere atacata, se retine ca stabilirea de majorari in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul. Deoarece pentru debitul de natura taxei pe valoarea adaugata, stabilita in sarcina petentei, contestatia formulata de petenta urmeaza a fi respinsa, si pentru debitul reprezentand accesorii in suma de .... lei, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestatia va fi respinsa.

**C. Referitor la fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap datorat conform prevederilor art. 42 alin. 1 din OUG nr. 102/1999 si art. 77 din Legea nr. 448/2006:**

Cauza supusa soluționării este daca in mod corect si legal organele fiscale din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii Arad ***au stabilit in sarcina petentei .... lei reprezentand fond solidaritate sociala in conditiile in care societatea petenta nu a facut dovada ca a solicitat trimestrial la Agentia Nationala pentru Ocuparea Fortei de Munca repartizarea de persoane cu handicap.***

In fapt, in perioada 01.03.2003-31.12.2006 societatea petenta, in considerarea dispozitiilor exprese ale art. 42 alin. (1) din O.U.G. nr. 102/1999 privind protectia speciala si

incadrarea in munca a persoanelor cu handicap, modificata si completata prin Legea nr. 343/2004 nu a respectat obligatia dispusa prin actul normativ citat –aceea de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de munca in procent de cel puțin 4% din numărul total de angajati.

De asemenea, la solicitarea organelor de inspectie fiscala nu a putut face dovada respectarii art. 43 din O.U.G. nr. 102/1999 privind protectia speciala si incadrarea in munca a persoanelor cu handicap, modificata si completata prin Legea nr. 343/2004, in sensul de a plati lunar catre bugetul de stat o suma egala cu salariul minim brut pe tara inmultit cu numărul de locuri de munca in care nu a incadrat persoane cu handicap, in conditiile in care nu a solicitat trimestrial la Agentia Judeteana de Ocupare a Fortei de Munca Arad, repartizarea de persoane cu handicap in vederea angajarii, asa cum este reglementat prin prevederile art. 5 din Instructiunile nr.1008/2003 privind aplicarea art. 43 alin.2 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 102/1999 privind protectia speciala si incadrarea in munca a persoanelor cu handicap.

In drept, **OUG nr. 102 din 29 iunie 1999** privind protecția specială și încadrarea în munca a persoanelor cu handicap:

**“ART. 42**

*(1) Persoanele juridice care au un număr de cel puțin 100 de angajați au obligația de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de munca într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați.*

(...)

**ART. 43**

*(1) Persoanele juridice care nu respecta prevederile art. 42 alin. (1) au obligația de a plati lunar către bugetul de stat o suma egala cu salariul minim brut pe țara inmultit cu numărul de locuri de munca în care nu au încadrat persoane cu handicap.*

*(2) Sunt exceptate de la plata obligatorie prevăzută la alin. (1) persoanele juridice care fac dovada ca au solicitat trimestrial la Agenția Nationala pentru Ocuparea Forței de Munca repartizarea de persoane cu handicap.”*

**Incepand cu data de 15 iulie 2004**, prin Legea nr. 343/2004 continutul art. 42 alin. 1 si art. 43 alin. 1 si 2 din OUG nr. 102/1999, aprobata cu modificari si completari prin Legea nr. 519/2002, a fost modificat astfel :

« "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."

**16. Articolul 43 va avea următorul cuprins:**

**"Art. 43. - (1) Agenții economici, autoritățile și instituțiile publice care nu respectă prevederile art. 42 alin. (1) au obligația de a plăti lunar către bugetul de stat o sumă egală cu salariul minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap.**

*(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.”*

**Instrucțiunile nr. 1.008 din 20 mai 2003** privind aplicarea art. 43 alin. (2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 102/1999 privind protecția specială și încadrarea în munca a persoanelor cu handicap, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 519/2002

“ ART. 2

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

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

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

*3. oferta de loc de munca pentru persoanele cu handicap cuprinde următoarele informații complete:*

*A. datele de identificare ale persoanei juridice:*

*a) denumirea persoanei juridice/numele persoanei fizice;*

*b) codul fiscal/codul unic de înregistrare;*

*c) forma de proprietate;*

*d) forma de organizare;*

*e) mărimea persoanei juridice, numărul de salariați;*

*f) codul CAEN;*

*g) adresa sediului social sau, după caz, a punctului de lucru;*

*h) numărul de telefon, fax, e-mail;*

*i) persoana de contact;*

*j) conducătorul persoanei juridice;*

*k) perspectivele de dezvoltare sau de restrângere a activității pe termen scurt, mediu și lung;*

*B. numărul de locuri de munca vacante pentru persoanele cu handicap, pe categorii și grad de handicap;*

*C. informații despre locurile de munca vacante:*

*a) meseria/specialitatea, conform Clasificării Ocupațiilor din România (COR);*

*b) codul COR;*

*c) natura postului, permanent sau temporar, cu program complet sau parțial;*

*d) descrierea sarcinilor de lucru;*

*e) experiența, pregătirea profesională, calitățile personale, diplomele, certificatele, adeverințele prin care se atestă calificarea;*

*f) timpul de lucru;*

*g) modalitatea de selecție: examen/concurs/interviu;*

*h) data sustinerii examenului/concursului/interviului;*

*i) termenul limită de depunere a cererilor de angajare;*

*j) alte informații despre cerințele postului;*

*k) data anunțării locului de munca vacant;*

*l) informații cu privire la locurile de munca vacante, noi sau reluate;*

*m) durata contractului individual de muncă;*

*n) condițiile de muncă;*



- o) adresa locului de munca;
- p) adaptările și înlesnirile asigurate.

**ART. 4**

(1) Agenția pentru Ocuparea Forței de Muncă, în baza ofertei de loc de munca pentru persoanele cu handicap primite de la persoana juridică, mediază persoanele cu handicap din evidenta sa.

(2) Agenția pentru Ocuparea Forței de Muncă asigura servicii de informare și consiliere profesională fiecărei persoane cu handicap înregistrate ca persoana în căutarea unui loc de munca.

(3) Agenția pentru Ocuparea Forței de Muncă eliberează, în termen de 30 de zile de la data înregistrării ofertei, un răspuns scris prin care informează persoana juridică cu privire la numele persoanelor cu handicap care au primit dispoziție de repartizare conform prevederilor legale și care se vor prezenta pentru angajare sau, după caz, cu privire la imposibilitatea satisfacerii pentru moment a ofertei de loc de munca.

**ART. 5**

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

(2) **Persoana juridică îi comunica Agenției pentru Ocuparea Forței de Muncă rezultatul probelor, în termen de 3 zile de la data sustinerii examenului/concursului/interviului.**

**Incepand cu data de 21.12.2006**, a intrat in vigoare **Legea nr. 448 din 6 decembrie 2006** privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, publicata in M.O. nr. 1.006 din 18 decembrie 2006, care precizeaza:

“**ART. 77**

(...)

(2) **Autoritățile și instituțiile publice, persoanele juridice, publice sau private, care au cel puțin 50 de angajați, au obligația de a angaja persoane cu handicap într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați.**

(3) **Autoritățile și instituțiile publice, persoanele juridice, publice sau private, care nu angajează persoane cu handicap în condițiile prevăzute la alin. (2), pot opta pentru îndeplinirea uneia dintre următoarele obligații:**

a) **să plătească lunar către bugetul de stat o sumă reprezentând 50% din salariul de bază minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au angajat persoane cu handicap;**

b) **să achiziționeze produse sau servicii de la unități protejate autorizate, pe bază de parteneriat, în sumă echivalentă cu suma datorată la bugetul de stat în condițiile prevăzute la lit. a).”**

**HG nr. 268 din 14 martie 2007** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor **Legii nr. 448/2006** privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap:

«**ART. 43**

**În sensul art. 77 alin. (3) lit. b) din lege, achiziționarea produselor sau serviciilor de la unitățile protejate se realizează lunar în baza unui contract, însoțit de factură și de dovada plății.”**

Din textele de lege mai sus citate rezulta ca toti agenti economici care au cel putin 75 de angajati, au obligatia de a angaja persoane cu handicap intr-un procent de cel putin 4% din numarul total de angajati. In cazul in care nu respecta acesta reglementare, au obligatia de a plati lunar catre bugetul de stat o suma egala cu salariul minim brut pe tara inmultit cu numarul de locuri de munca in care nu au incadrat persoane cu handicap

S.C. X S.R.L. nu se incadreaza in exceptia reglementata de art. 43, alin (1) la ordonanta deoarece nu a putut proba cu inscrisuri ca a solicitat trimestrial la Agentia Judeteana de Ocupare a Fortei de Munca Arad, repartizarea de persoane cu handicap in vederea angajarii.

Conform prevederilor legale mai sus citate, se retine ca societatea petenta pentru a fi exceptata de la plata contributiei datorate conform art.43, alin.1 din Legea 519/2002 pentru aprobarea OUG 102/1999 cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art. 77 din [Legea nr. 448 din 6 decembrie 2006](#) privind protectia și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, **trebuia sa faca dovada ca a solicitat trimestrial** la Agentia Nationala pentru Ocuparea Fortei de Munca repartizarea de persoane cu handicap conform procedurii reglementate de Instructiunile nr. 1.008 din 20 mai 2003 privind aplicarea art. 43 alin. (2) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 102/1999 privind protectia specială și încadrarea în munca a persoanelor cu handicap, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 519/2002, mijlocul de proba care dovedeste solicitarea privind repartizarea cu persoane de handicap in vederea incadrării in munca reprezentandu-l raspunsul scris al Agentiei pentru Ocuparea Fortei de Munca, in conformitate cu actele normative mai sus prezentate.

Pe cale de consecinta, avand in vedere situatia de fapt raportata la normele legale aplicabile, se retin urmatoarele :

- pentru perioada **01.03.2003 – 21.12.2006**, SC X SRL avea obligatia platii sumelor lunare la bugetul statului datorate ca urmare a neangajarii de persoane cu handicap, aceasta indeplinind conditiile referitoare la numarul minim de angajati prevazut de lege pentru a fi obligata la plata acestor sume, in lipsa dovezilor legale privind incadrarea sa in exceptia prevazuta la art. 43 alin.2 din OUG nr. 102/1999, asa cum acesta a fost modificat prin succesiunea actelor normative expusa mai sus ;

- pentru perioada **22.12.2006 – 31.10.2007**, SC X SRL avea obligatia platii sumelor lunare la bugetul statului datorate ca urmare a neangajarii de persoane cu handicap, aceasta indeplinind conditiile referitoare la numarul minim de angajati prevazut de lege pentru a fi obligata la plata acestor sume, in lipsa dovezilor ca a achizitionat produse si servicii de la unitatile protejate autorizate pe baza de parteneriat in suma echivalenta cu suma datorata la bugetul de stat in conditiile prevazute la art. 77 alin. 3 lit. a) din Legea nr. 448/2006 si la art. 43 din Normele metodologice date in aplicarea acestei legi, aprobate prin HG nr. 268/2007.

Afirmatiile societatii petente din contestatia formulata “Se constata astfel absurdul situatiei in care societatea este pusa sa plateasca o suma lunara, prevazuta in Lege pentru neangajarea numărului prevazut de persoane cu handicap, acestia neexistand ca numar in intregul an in oferta pe piata fortei de munca si prin urmare societatea nu putea efectiv angajarea acestui numar de persoane.” Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei, in virtutea principiului general de drept *Ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*, avand in vedere ca legiuitorul nu a instituit obligatia cuprinsa la art. 42 din O.U.G. nr. 102/1999 privind protectia speciala si incadrarea in munca a persoanelor cu handicap, modificata si completata prin Legea nr. 343/2004, respectiv art. 77 alin. 3 lit. a) din Legea nr. 448/2006 numai in sarcina agentilor economici cu un anume profil de activitate, obligatia fiind generala pentru toti agentii economici.

In ceea ce priveste argumentul societatii petente referitor la adresa Agentiei Judetene pentru Ocuparea Fortei de Munca Arad nr. ..../04.03.2008, in care se precizeaza ca:

“in perioada 2003 – 2006 in baza noastra de date au figurat persoane cu handicap declarat si persoane cu capacitate partiala de munca calificate in meseria de confectioner incaltaminte si confectioner articole din piele si inlocuitori dupa cum urmeaza:

2003 – nici o persoana

2004 – 2 persoane

2005 – 6 persoane

2006 – 5 persoane”, nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei

intrucat adresa la care face referire petenta are data de 04.03.2008, ulterior perioadei verificate, cand societatea nu mai avea posibilitatea sa angajeze personal cu handicap pentru perioada verificata, in conditiile in care in anii 2004, 2005, 2006 in evidentele Agentiei Judetene pentru Ocuparea Fortei de Munca Arad existau persoane calificate in meseria de confectioner incaltaminte si confectioner articole din piele si inlocuitori.

Invederam ca motivele prezentate de petenta în contestatia formulata referitor la invocarea Deciziei nr. ... din 17 aprilie 2007 pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie – Sectia de contencios administrativ si fiscal, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, în conditiile în care **jurisprudenta nu reprezinta izvor de drept**.

Referitor la majorarile de intarziere si penalitatile aferente in suma de .... lei stabilite suplimentar, calculate in Decizia de impunere atacata, se retine ca stabilirea de majorari in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul. Deoarece pentru debitul de natura fondului special de solidaritate sociala, stabilit in sarcina petentei, contestatia formulata de petenta urmeaza a fi respinsa, si pentru debitul reprezentand accesorii in suma totala de .... lei, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestatia va fi respinsa.

Pentru considerentele mai sus prezentate si in temeiul art. 19, art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 13 din HG nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, Ordinul nr. 1.752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 5 din Ordinul nr. 1.846 din 22 decembrie 2003 pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutiilor de taxa pe valoarea adaugata pentru exporturi si alte operatiuni similare, pentru transportul international si pentru operatiunile legate de traficul international de bunuri, prevazute la art. 143 alin. (1) si la art. 144 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 42, art. 43 din OUG nr. 102 din 29 iunie 1999 privind protectia speciala si incadrarea in munca a persoanelor cu handicap, Instructiunile nr. 1.008 din 20 mai 2003 privind aplicarea art. 43 alin. (2) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 102/1999 privind protectia speciala si incadrarea in munca a persoanelor cu handicap, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 519/2002, art. 77 din Legea nr. 448 din 6 decembrie 2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, art. 43 din HG nr. 268 din 14 martie 2007 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Legii nr. 448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, coroborat cu art. 65, si art. 217 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, se

## ***DECIDE***

Respingerea contestatiei formulata de **S.C. X S.R.L.** cu sediul in localitatea ....., judetul Arad, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..../07.02.2008 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii, pentru suma totala de ..... lei reprezentand: impozit pe profit, taxa pe valoarea adaugata si fond de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap datorat conform prevederilor art. 42 alin. 1 din OUG nr. 102/1999 si art. 77 din Legea nr. 448/2006, cu accesoriile aferente, ca neintemeiata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Arad in termen de 6 luni de la data comunicarii.

**DIRECTOR EXECUTIV,**

.....