

**DECIZIA nr. 257 / 17.09.2009**

privind solutionarea contestatiei formulata de **SC X SRL**,  
inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. , completata cu adresa nr.

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Activitatea de Inspecție Fiscala - Serviciul Inspecție Fiscala 3 Contribuabili Mijlocii, cu adresa nr. , cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL**, cu sediul in Bucuresti, , sector 3.

Obiectul contestatiei, inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. , completata cu adresa inregistrata sub nr. , il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. , intocmita de organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspecție Fiscala - Serviciul Inspecție Fiscala 3 Contribuabili Mijlocii, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. , comunicata sub semnatura la data de **08.09.2008**, prin care s-au stabilit in sarcina societatii obligatii fiscale suplimentare de plata in suma totala de Y lei, din care aceasta contesta:

- TVA Y1 lei;
- majorari de intarziere aferente Y2 lei;
- varsaminte de la persoanele juridice  
pentru persoanele cu handicap Y3 lei;
- majorari de intarziere aferente Y4 lei.

Constatand ca, in speta, sunt indeplinite conditiile prevazute de art.205 alin.(1), art.207 alin.(1) si art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SRL**.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea contestatiei.

**I.** Prin contestatia formulata, SC X SRL solicita anularea in parte a Deciziei de impunere si a Raportului de inspectie fiscala si recalcularea sumelor impuse in sarcina societatii.

In sustinerea contestatiei societatea aduce urmatoarele argumente:

1. Cu privire la TVA

- societatea, in calitate de locatar a incheiat contracte de subinchiriere cu societati care fac parte din grupul de firme, pentru care nu ii sunt aplicabile dispozitiile art. 141 lit.k din Legea nr.571/2003, subinchirierea nefiind trecuta la exceptiile pentru care se aplica scutirea de TVA care se refera la "arendare, concesionare, inchirierea si leasingul de bunuri imobile";

- si legea civila face diferente intre contractul de inchiriere si cel de subinchiriere prin prevederea lor in articole separate (art.1413 si art.1418 din Codul civil, care da dreptul locatarului de a subinchiria sau subarenda), iar potrivit principiului de drept "*ubi lex non*

*distinguit, nec nos distinguere debemus*”, unei formulări generale a textului legal trebuie să îi corespundă o aplicare a sa tot generală;

- societatea nu trebuia să opteze conform art.9 alin.6 din Legea nr.345/2002, respectiv art.141 alin.3 din Legea nr.571/2003 pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art.141 alin.2 lit.k, întrucât este înregistrată ca platitor de TVA din 1993.

2. Cu privire la varsaminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap

- societatea a determinat corect contribuția pentru protecția socială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, având în vedere numărul de zile efectiv lucrate în luna de un salariat, în funcție de data angajării, data plecării, data detasării sau data suspendării, în baza adresei nr.460/06.03.2007 emisă de Autoritatea Națională pentru Persoanele cu Handicap către SC T SRL care realizează programul informatic de salarii pentru societate și adresei nr.14838/SJCRU/28.08.2008 emisă de ANPH către SC X SRL;

- dacă în calculul fondului pentru handicapați s-ar avea în vedere numărul total de angajați indiferent de numărul de ore/zile efectiv lucrate în luna de un salariat s-ar înregistra un număr de salariați la nivel național peste cel real.

**II.** Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. , organele de inspectie fiscală din cadrul Activității de Inspectie Fiscală - Serviciul Inspectie Fiscală 3 Contribuabili Mijlocii au stabilit în sarcina societății obligații fiscale suplimentare de plată în suma totală de Y lei, din care aceasta contestă următoarele:

- TVA	Y1 lei;
- majorări de întârziere aferente	Y2 lei;
- varsaminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap	Y3 lei;
- majorări de întârziere aferente	Y3 lei.

**III.** Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile contestării, constatările organului de inspectie fiscală, precum și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

S.C. X S.R.L. este înmatriculată la Registrul Comerțului sub nr. J40/18760/1993 și are codul unic de înregistrare RO .

Obiectul de activitate principal, conform actului constitutiv, îl reprezintă "Comert cu ridicata al calculatoarelor, echipamentelor periferice și software" - cod CAEN 4651.

Prin raportul de inspectie fiscală nr. ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscală - Serviciul Inspectie Fiscală 3 Contribuabili Mijlocii a efectuat verificarea SC X SRL, pentru perioada 01.01.2003 - 31.12.2007, din punct de vedere al modului de constituire și virare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor datorate bugetului general consolidat.

### **3.1. Referitor la TVA și majorări de întârziere aferente**

### 3.1.1. Cu privire la TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de Y1 lei.

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza TVA stabilita in urma inspectiei fiscale in conditiile in care, potrivit dispozitiilor legale in vigoare pentru perioada verificata, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor si/sau serviciilor care sunt utilizate de catre o persoana impozabila pentru efectuarea atâta de operatiuni ce dau drept de deducere, cât si de operatiuni care nu dau drept de deducere se determina pe baza de pro-rata, în raport cu gradul de utilizare a bunurilor si/sau serviciilor respective la realizarea operatiunilor care dau drept de deducere, iar activitatea de subinchiriere intra in sfera operatiunilor scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere.*

**In fapt**, in perioada verificata, societatea a incheiat in calitate de locator contracte de inchiriere cu diverse societati, avand ca obiect subinchirierea unor parti din imobilele detinute cu chirie de aceasta in perioada 2002-2006, astfel:

1. Cu SC A SRL:

- contractul nr. , valabil pana la data de 01.01.2004;
- contractul nr. , valabil pana la data de 31.12.2006;
- contractul nr. , valabil pana la data de 31.03.2008.

2. Cu SC B SRL:

- contractul nr. , valabil pana la data de 01.01.2004;
- contractul nr. , valabil pana la data de 31.12.2006.

3. Cu SC C SRL:

- contractul nr. , valabil pana la data de 09.01.2008.

4. Cu SC D SRL:

- contractul nr. , valabil pana la data de 09.01.2008.

5. Cu SC Arc Service SRL:

- contractul nr. , valabil pana la data de 09.01.2008.

Pentru activitatea de subinchiriere, in perioada 2003-2006, S.C. X S.R.L a emis facturi cu TVA, iar in luna ianuarie 2007 a stornat TVA colectata pentru facturile emise in perioada 2005-2006 si a procedat la refacturarea fara TVA a operatiunilor de subinchiriere realizate anterior.

Totodata, S.C. X S.R.L. a optat pentru taxarea operatiunilor de subinchiriere incepand cu data de 01.11. 2007, conform Notificarii depuse la DGFPMB sub nr. , pentru imobilul detinut cu chirie in Bd. si subinchiriat SC A SRL.

Prin raportul de inspectie fiscala se precizeaza ca, in calitate de persoana impozabila S.C. X S.R.L. nu a optat, conform art.9 alin.(6) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, respectiv art.141 alin.(3) din Legea nr.571/2003 pentru taxarea operatiunilor prevazute la art.141 alin.(2) lit.k) din Codul fiscal si, in mod eronat, a dedus integral TVA aferenta achizitiilor efectuate.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea se incadreaza in prevederile art.147 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, intrucat a desfasurat atat operatiuni care dau drept de deducere, cat si operatiuni care nu dau drept de deducere, pentru care avea obligatia sa deduca TVA aferenta achizitiilor efectuate pe baza de prorata.

In consecinta au procedat la calculul prorataei pentru veniturile reprezentand contravaloarea chiriei facturate si a determinarii TVA deductibila in functie de aceasta prorata.

Ca urmare, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. , organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala - Serviciul Inspectie Fiscala 3 Contribuabili Mijlocii nu au admis la deducere TVA in suma de Y1 lei pentru perioada 2004-2007.

**In drept**, in ceea ce priveste sfera operatiunilor impozabile si dreptul de deducere a TVA, potrivit prevederilor Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata si a Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.598/2002, precum si ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ale Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004:

Legea nr.345/2002:

“**Art. 8** - (1) Operatiunile impozabile cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se clasifica, din punct de vedere al regimului de impozitare, astfel:

a) operatiuni taxabile, la care se aplica cota standard a taxei pe valoarea adaugata; nivelul cotei standard se stabileste prin prezenta lege;

b) operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere, pentru care furnizorii si/sau prestatorii au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor si/sau serviciilor achizitionate, destinate realizarii operatiunilor respective; în prezenta lege aceste operatiuni sunt prevazute la art. 11 alin. (1) si la art. 12;

c) *operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere, pentru care furnizorii/prestatorii nu au dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor si/sau serviciilor achizitionate, destinate realizarii operatiunilor respective; în prezenta lege aceste operatiuni sunt prevazute la art. 9; (...).*”

“**Art. 9** - (2) Alte operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata:

(...);

o) *arendarea, concesiunea si închirierea de bunuri imobile*, cu urmatoarele exceptii:

1. operatiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu functie similara, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. închirierea amplasamentelor pentru stationarea vehiculelor;

3. închirierea utilajelor si a masinilor fixate în bunurile imobile;

4. închirierea seifurilor.

(6) Persoanele impozabile pot opta pentru plata taxei pe valoarea adaugata în cazul:

a) operatiunilor de arendare, concesiune si închiriere de bunuri imobile, prevazute la alin. (2) lit. o), în conditiile stabilite prin normele de aplicare a legii; (...).”

“**Art.22** - (4) Persoanele impozabile înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor si serviciilor destinate realizarii de:

a) operatiuni taxabile; (...).”

“**Art. 23** - (1) *Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor si/sau serviciilor care sunt utilizate de catre o persoana impozabila pentru efectuarea*

*atât de operatiuni ce dau drept de deducere, cât si de operatiuni care nu dau drept de deducere se determina în raport cu gradul de utilizare a bunurilor si/sau serviciilor respective la realizarea operatiunilor care dau drept de deducere.”*

Norme metodologice:

“**Art.22<sup>1</sup>** (4) Persoanele impozabile înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, care au continuat dupa data de 1 martie 2003 regimul de taxare pentru contractele în derulare, se considera ca au optat tacit pentru regimul de taxare pentru operatiuni de natura celor prevazute la art. 9 alin. (2) lit. o) din lege.

(5) Persoanele impozabile înregistrate ca platitori de impozite si taxe, dar neînregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, precum si cele înfiintate dupa data de 1 martie 2003, daca opteaza pentru regimul de taxare al operatiunilor prevazute la art. 9 alin. (2) lit. o) din lege, vor solicita înregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, urmând procedurile privind înregistrarea fiscala a platitorilor de impozite si taxe. Dupa dobândirea calitatii de platitor de taxa pe valoarea adaugata vor notifica în scris organelor fiscale competente asupra bunurilor imobile sau partilor de bunuri imobile, pentru care opteaza pentru regimul de taxare. În situatia în care numai o parte dintr-un imobil este utilizata pentru realizarea operatiunilor prevazute la art. 9 alin. (2) lit. o) din lege si se opteaza pentru taxarea acestora, în notificarea transmisa organului fiscal se va înscrie în procente partea din imobil destinata acestor operatiuni. Formularul pentru notificarea optiunii (modelul este prevazut în anexa nr. 3 la norme) se depune la organul fiscal la care persoanele impozabile sunt înregistrate ca platitori de impozite si taxe. Regimul de taxare pentru operatiunile prevazute la art. 9 alin. (2) lit. o) din lege se aplica de la data înscrisa în notificare. Taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor imobile dobândite anterior datei de la care aceste persoane devin platitori de taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa.

(6) *Persoanele impozabile înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata pot opta pentru aplicarea regimului de taxare pentru orice operatiune prevazuta la art. 9 alin. (2) lit. o) din lege. Optiunea se notifica organelor fiscale teritoriale conform procedurii descrise la alin. (5) si se aplica de la data înscrisa în notificare.*

(7) Persoanele care au optat pentru regimul de taxare pentru orice operatiune prevazuta la art. 9 alin. (2) lit. o) din lege nu mai pot aplica regimul de scutire pentru operatiunile respective timp de 5 ani. Dupa aceasta perioada persoanele impozabile pot anula optiunea. Formularul pentru notificarea anularii optiunii (modelul este prevazut în anexa nr. 4 la norme) se depune la organul fiscal la care persoanele impozabile sunt înregistrate ca platitori de impozite si taxe.

(8) Prin derogare de la prevederile alin. (7), persoanele prevazute la alin. (4), care la data de 1 martie 2003 au optat tacit pentru taxarea operatiunilor prevazute la art. 9 alin. (2) lit. o) din lege, pot renunta oricând la aceasta optiune în vederea aplicarii regimului de scutire. Formularul pentru notificarea anularii optiunii (modelul este prevazut în anexa nr. 4 la norme) se depune la organul fiscal la care persoanele impozabile sunt înregistrate ca platitori de impozite si taxe. Daca ulterior vor opta pentru taxare, se vor conforma prevederilor alin. (7). “

Codul fiscal:

“**Art.126 - (9)** Operatiunile impozabile pot fi:

a) operatiuni taxabile, pentru care se aplica cotele prevazute la art. 140;

b) operatiuni scutite de taxa cu drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa, dar este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii. În prezentul titlu aceste operatiuni sunt prevazute la art. 143-144<sup>1</sup>;

c) *operatiuni scutite de taxa fara drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa si nu este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii. În prezentul titlu aceste operatiuni sunt prevazute la art. 141;*

(...).”

**Art.141** - (2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa:

k) **arendarea, concesiunea, închirierea si leasingul de bunuri imobile**, cu urmatoarele exceptii:

1. operatiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu functie similara, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. închirierea de spatii sau locatii pentru parcare a autovehiculelor;

3. închirierea utilajelor si a masinilor fixate definitiv în bunuri imobile;

4. închirierea seifurilor;

(...).

(3) Orice persoana impozabila poate opta pentru taxarea operatiunilor prevazute la alin. (2) lit. e) si f), în conditiile stabilite prin norme.”

**Art.145** - (2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;

(...).”

**Art.146** - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5);

b) pentru taxa aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau, dar pentru care persoana impozabila este obligata la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. b)-g):

1. sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevazute la art. 155 alin. (1); si

2. sa înregistreze taxa ca taxa colectata în decontul aferent perioadei fiscale în care ia nastere exigibilitatea taxei;

(...).”

**Art.147** - (1) *Persoana impozabila care realizeaza sau urmeaza sa realizeze atât operatiuni care dau drept de deducere, cât si operatiuni care nu dau drept de deducere este denumita în continuare persoana impozabila cu regim mixt.*

(2) Dreptul de deducere a taxei deductibile aferente achizitiilor efectuate de catre o persoana impozabila cu regim mixt se determina conform prezentului articol. Persoana partial impozabila nu are drept de deducere pentru achizitiile destinate activitatii pentru care nu are calitatea de persoana impozabila. Daca persoana partial impozabila desfasoara activitati în calitate de persoana impozabila, din care rezulta atât operatiuni cu drept de deducere, cât si operatiuni fara drept de deducere, este considerata persoana impozabila mixta pentru respectivele activitati si aplica prevederile prezentului articol. În conditiile stabilite prin norme, persoana partial impozabila poate solicita aplicarea unei pro-rata speciale în situatia în care nu poate tine

evidente separate pentru activitatea desfasurata în calitate de persoana impozabila si pentru activitatea pentru care nu are calitatea de persoana impozabila.

(3) Achizitiile destinate exclusiv realizarii de operatiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, inclusiv de investitii destinate realizarii de astfel de operatiuni, se înscriu într-o coloana distincta din jurnalul pentru cumparari, iar taxa deductibila aferenta acestora se deduce integral.

(4) Achizitiile destinate exclusiv realizarii de operatiuni care nu dau drept de deducere, precum si de investitii care sunt destinate realizarii de astfel de operatiuni se înscriu într-o coloana distincta din jurnalul pentru cumparari pentru aceste operatiuni, iar taxa deductibila aferenta acestora nu se deduce.

***(5) Achizitiile pentru care nu se cunoaste destinatia, respectiv daca vor fi utilizate pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere sau pentru operatiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proportia în care sunt sau vor fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere si operatiuni care nu dau drept de deducere se evidentiaza într-o coloana distincta din jurnalul pentru cumparari, iar taxa deductibila aferenta acestor achizitii se deduce pe baza de pro-rata.***

(6) Pro-rata prevazuta la alin. (5) se determina ca raport între:

a) suma totala, fara taxa, dar cuprinzând subventiile legate direct de pret, a operatiunilor constând în livrari de bunuri si prestari de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numarator; si

b) suma totala, fara taxa, a operatiunilor prevazute la lit. A) si a operatiunilor constând în livrari de bunuri si prestari de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor. Se includ sumele primite de la bugetul statului sau bugetele locale, acordate în scopul finantarii operatiunilor scutite fara drept de deducere sau operatiunilor care nu se afla în sfera de aplicare a taxei.

(7) Se exclud din calculul pro-rata urmatoarele:

a) valoarea oricarei livrari de bunuri de capital care au fost utilizate de persoana impozabila în activitatea sa economica;

b) valoarea oricaror livrari de bunuri sau prestari de servicii catre sine efectuate de persoana impozabila si prevazute la art. 128 alin. (4) si la art. 129 alin. (4), precum si a transferului prevazut la art. 128 alin. (10);

c) valoarea operatiunilor prevazute la art. 141 alin. (2) lit. a) si b), precum si a operatiunilor imobiliare, altele decât cele prevazute la lit. a), în masura în care acestea sunt accesorii activitatii principale.

8) Pro-rata definitiva se determina anual, iar calculul acesteia include toate operatiunile prevazute la alin. (6), pentru care exigibilitatea taxei ia nastere în timpul anului calendaristic respectiv. Pro-rata definitiva se determina procentual si se rotunjeste pâna la cifra unitatilor imediat urmatoare. La decontul de taxa prevazut la art. 156<sup>2</sup>, în care s-a efectuat ajustarea prevazuta la alin. (12), se anexeaza un document care prezinta metoda de calcul al pro-rata definitiva.

(9) Pro-rata aplicabila provizoriu pentru un an este pro-rata definitiva, prevazuta la alin. (8), determinata pentru anul precedent, sau pro-rata estimata pe baza operatiunilor prevazute a fi realizate în anul calendaristic curent, în cazul persoanelor impozabile pentru care ponderea operatiunilor cu drept de deducere în totalul operatiunilor se modifica în anul curent fata de anul precedent. Persoanele impozabile trebuie sa comunice organului fiscal competent, la începutul fiecarui an fiscal, cel mai târziu pâna la data de 25 ianuarie inclusiv, pro-rata

provizorie care va fi aplicata în anul respectiv, precum si modul de determinare a acesteia. În cazul unei persoane impozabile nou-înregistrate, pro-rata aplicabila provizoriu este pro-rata estimata pe baza operatiunilor preconizate a fi realizate în timpul anului calendaristic curent, care trebuie comunicata cel mai târziu pâna la data la care persoana impozabila trebuie sa depuna primul sau decont de taxa, prevazut la art. 156<sup>2</sup>.”

Norme metodologice:

“**42(3).** *Persoanele impozabile înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata pot opta pentru aplicarea regimului de taxare pentru orice operatiune prevazuta la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal. Optiunea de aplicare a regimului de taxare se notifica organelor fiscale teritoriale pe formularul prevazut în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice si se aplica de la data înscrisa în notificare. În situatia în care numai o parte dintr-un imobil este utilizata pentru realizarea operatiunilor prevazute la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal si se opteaza pentru taxarea acestora, în notificarea transmisa organului fiscal se va înscrie în procente partea din imobil destinata acestor operatiuni.*

**44. Scutirile de taxa pe valoarea adaugata prevazute de art. 141 din Codul fiscal sunt obligatorii**, cu exceptia operatiunilor prevazute la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal pentru care art. 141 alin. (3) din Codul fiscal prevede dreptul de optiune pentru aplicarea regimului de taxare. Scutirile de taxa pe valoarea adaugata se aplica livrarilor de bunuri si/sau prestarilor de servicii realizate de orice persoana impozabila. Daca o persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata a facturat în mod eronat cu taxa pe valoarea adaugata livrari de bunuri si/sau prestari de servicii scutite de taxa pe valoarea adaugata catre beneficiari care au sediul activitatii economice sau un sediu permanent ori, în lipsa acestuia, domiciliul sau resedinta obisnuit în România, este obligata sa storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operatiuni nu au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, aplicata în mod eronat pentru o operatiune scutita; acestia trebuie sa solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxa pe valoarea adaugata si emiterea unei noi facturi fara taxa pe valoarea adaugata.”

Ulterior, prevederi legale similare referitoare la scutirea operatiunilor de inchiriere si posibilitatea taxarii lor prin optiune au fost reglementate la art.141 alin.(2) lit.e) si alin.(3) din Codul fiscal si pct.36 din Normele metodologice, urmare modificarilor aduse prin Legea nr.343/2006 si intrate în vigoare dupa data aderarii Romaniei la UE.

*Fata de prevederile legale anterior mentionate si de documentele existente la dosarul cauzei se retine dreptul contribuabililor de a deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate numai daca sunt efectuate in beneficiul firmei si **daca sunt destinate realizarii operatiunilor taxabile si/sau scutite cu drept de deducere**; pe cale de consecinta, nu este deductibila taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de bunuri si servicii, care nu sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor pentru care legea acorda drept de deducere, iar in cazul in care nu se cunoaste o anume destinatie, taxa de dedus se determina pe baza de pro-rata.*

Totodata, in sfera operatiunilor impozabile se includ, pe langa operatiunile taxabile si operatiunile scutite cu drept de deducere si operatiunile scutite de taxa fara drept de deducere, asa cum sunt mentionate la art.9 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea



adaugata, respectiv la art. 141 alin.1 si 2 din Codul fiscal, pentru acestea taxa nefiind datorata si nici permisa deducerea taxei aferenta achizitiilor efectuate.

Din constatările prezentate în raportul de inspectie fiscala rezulta ca, în perioada 2003-2007 societatea a procedat la emiterea facturilor cu taxa pe valoarea adaugata aferente subinchirierii unor parti din imobilele detinute cu chirie, desi aceasta operatiune este scutita de taxa în mod obligatoriu, în lipsa depunerii notificarilor privind optiunea de taxare pentru contractele incheiate ulterior datei de 1 martie 2003; totodata, a procedat la deducerea TVA aferenta achizitiilor efectuate, fara a proceda la calcularea pro-ratei corespunzator ponderii veniturilor obtinute reprezentand contravaloarea chiriei facturate, contrar dispozitiilor legale care prevad în mod expres ca deducerea TVA aferenta atat achizitiilor cu drept de deducere, cat si achizitiilor fara drept de deducere se face pe baza de pro-rata. Ulterior, societatea a procedat la stornarea facturilor emise initial si la emiterea unor noi facturi, fara TVA, iar în data de 01.11.2007 a depus optiunea de taxare a operatiunii de subinchiriere realizata în baza contractului cu SC A SRL.

**Ca atare, se retin afirmatiile contradictorii ale societatii care, pe de-o parte sustine ca activitatea de subinchiriere nu intra în categoria operatiunilor scutite de TVA, iar pe de alta parte, în luna ianuarie 2007 a stornat TVA colectata pentru facturile de subinchiriere emise în perioada 2005-2006, refacturand fara TVA, iar începând cu data de 01.11. 2007 si-a exprimat optiunea pentru taxarea operatiunilor de inchiriere prin depunerea notificarii la organul fiscal.**

Totodata, nu poate fi retinuta în solutionarea favorabila a cauzei simpla afirmatie a contestatarei precum ca, în cazul subinchirierii nu sunt aplicabile dispozitiile legale referitoare la inchiriere, având în vedere urmatoarele:

Potrivit clasificatiei CAEN, activitatea de subinchiriere este inclusa în sectiunea “Tranzactii imobiliare”, respectiv “Închirierea si subînchirierea bunurilor imobiliare, proprii sau închiriate” (cod CAEN - 7020), incluzând: serviciile de închiriere sau leasing imobiliar; apartamente sau alte cladiri de locuit; cladiri nerezidentiale, inclusiv pavilioane expozitionale; terenuri, activitate inclusa în obiectul de activitate al societatii.

De asemenea, desi sustine ca activitatea de inchiriere este diferita de cea de subinchiriere, din constatările organelor de inspectie fiscala rezulta ca însasi societatea a înscris pe facturile emise catre locatari mentiunea “chirie.”

Ca atare, nici invocarea de catre societatea contestatara a legii civile nu poate fi retinuta în solutionarea favorabila a cauzei, intrucat potrivit dispozitiilor Codului civil, atat contractul de inchiriere cat si cel de subinchiriere sunt contracte de locatiune, astfel:

Codul civil:

**“Art. 1411. - Locatiunea lucrurilor este un contract prin care *una din partile contractante se indatoreste a asigura celeilalte folosinta unui lucru pentru un timp determinat, drept un pret determinat.*”**

**“Art. 1414. - Se considera ca o locatiune orice *concesiune temporara a unui imobil drept o prestatie anuala, ori sub ce titlu ar fi facuta.* O asemenea concesiune nu trece**

catre cesionar nici o proprietate, chiar cand s-ar fi stipulat contrariul, ceea ce va fi fara nici un efect.”

Se retine ca neintemeiata si sustinerea societatii potrivit careia nu trebuia sa opteze pentru taxarea operatiunilor intrucat este inregistrata ca platitor de TVA din 1993, in conditiile in care notiunea de platitor de TVA ii confera calitatea de persoana impozabila, obligata sa respecte dispozitiile legale in materie in succesiunea modificarii lor de-a lungul timpului, in vreme ce, in materie de deducere a TVA, conditiile de exercitare a acestui drept sunt prevazute in mod expres de dispozitiile legale anterior citate.

In consecinta, avand in vedere ca faptul ca, in perioada verificata societatea a realizat atat operatiuni care dau drept de deducere, cat si operatiuni care nu dau drept de deducere, aceasta avea obligatia deducerii TVA aferenta achizitiilor efectuate pe baza de pro-rata.

Se retine si faptul ca, in sustinerea contestatiei, societatea nu a adus argumente si nu a depus documente noi care sa modifice situatia existenta in evidenta organului de inspectie fiscala referitoare la perioada analizata, singura motivatie fiind aceea ca pentru operatiunea de subinchiriere nu se aplica scutirea de TVA.

Potrivit art.206 si ale art.213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“Art.206 (1)-Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

(...)

c) **motivele de fapt si de drept;**

d) **dovezile pe care se întemeiaza;**

(...)”

“Art.213 (4) - **Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora**”.

Tinand seama de aspectele prezentate si de prevederile art.213 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, republicat, prin care se precizeaza ca "*In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii*", urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata pentru TVA in suma de Y1 lei stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. .

**3.1.2. Cu privire la majorarile de intarziere aferente TVA in suma de Y2 lei, cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza aceste accesorii, in conditiile in care in sarcina acesteia a fost stabilita o diferenta de TVA pentru care s-a dispus respingerea contestatiei.**

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.        i s-au comunicat societatii majorari de intarziere aferente TVA suma de Y2 lei, calculate pentru perioada 25.02.2004-31.08.2008.

Prin contestatia formulata, societatea nu aduce niciun argument privind majorarile de intarziere calculate si nu depune niciun document din care sa rezulte modul de calcul al accesoriilor contestate.

**In drept**, potrivit art.119 si 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“**Art. 119** - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere. (...).

(4) Majorarile de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în conditiile aprobate prin ordin al ministrului economiei si finantelor, cu exceptia situatiei prevazute la art. 142 alin. (6).”

“**Art. 120** - (1) Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

Conform prevederilor legale mai sus prezentate, calcularea majorarilor de intarziere reprezinta o masura accesorie in raport cu debitul, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*. Intrucat in sarcina contestatarei a fost stabilita o diferenta de TVA de plata de catre inspectia fiscala, pentru care s-a dispus respingerea contestatiei, urmeaza a se respinge si contestatia formulata impotriva majorarilor de intarziere in suma de Y2 lei aferente diferentei de TVA stabilita suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.        , in conformitate cu cele retinute la pct.3.1.1. din prezenta decizie.

### **3.2. Referitor la varsaminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate si la majorari de intarziere aferente**

#### **3.2.1. Cu privire la varsaminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate in suma de Y3 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea contestatara datoreaza suma de Y3 lei reprezentand varsaminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate, in conditiile in care constatarile organelor de inspectie fiscala nu sunt de natura sa clarifice situatia de fapt a societatii cu privire la numarul de angajati care trebuie luati in calcul, in vederea calcularii corecte a contributiei.*

**In fapt**, in perioada 01.01.2003-31.12.2007, societatea a calculat si virat contributia pentru protectia speciala si incadrarea in munca a persoanelor cu handicap, in cuantum de 4% din numarul total de salariati, pentru perioadele in care a depasit numarul de salariati prevazut de legislatia in vigoare pentru fiecare perioada.

Prin raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au constatat ca, pentru perioada iulie 2004-31.12.2006 si pentru anul 2007, societatea a calculat si virat eronat contributia privind protectia speciala si încadrarea în munca a persoanelor cu handicap, prin luarea in considerare a numarului de zile efectiv lucrate in luna de un salariat, in functie de data angajarii, data plecarii, data detasarii sau data suspendarii, influentand in minus numarul de salariatii luati in calcul.

Astfel a fost stabilita o diferenta privind obligatia de plata a contributiei privind protectia speciala si încadrarea în munca a persoanelor cu handicap in suma de Y3 lei.

Ca urmare, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. s-au stabilit in sarcina societatii varsaminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate in suma de Y3 lei.

**In drept**, in speta sunt incidente prevederile O.U.G. nr.102/1999 privind protectia speciala si încadrarea în munca a persoanelor cu handicap, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel:

**"Art. 42. - (1) Agentii economici care au cel putin 75 de angajati**, precum si autoritatile si institutiile publice care au cel putin 25 de functii contractuale, **au obligatia de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de munca într-un procent de cel putin 4% din numarul total de angajati, respectiv din numarul de functii contractuale prevazute în statul de functii."**

**"Art. 43. - (1) Agentii economici**, autoritatile si institutiile publice **care nu respecta prevederile art. 42 alin. (1) au obligatia de a plati lunar catre bugetul de stat o suma egala cu salariul minim brut pe tara înmultit cu numarul de locuri de munca în care nu au încadrat persoane cu handicap.**

**(2) Sunt exceptati de la plata obligatorie prevazuta la alin. (1) agentii economici, autoritatile si institutiile publice care fac dovada ca au solicitat trimestrial la agentiile judetene de ocupare a fortei de munca, respectiv a municipiului Bucuresti, repartizarea de persoane cu handicap calificate în meseriile respective si ca acestea nu au repartizat astfel de persoane în vederea angajarii."**

**Incepand cu data de 21.12.2006**, prin Legea nr.448/2006 privind protectia si promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, publicata in M.O. nr. 1006 din data de **18.12.2006**, republicata in anul 2008, se stipuleaza:

**"Art. 78. - (1) Persoanele cu handicap pot fi încadrate în munca conform pregatirii lor profesionale si capacitatii de munca, atestate prin certificatul de încadrare în grad de handicap, emis de comisiile de evaluare de la nivel judetean sau al sectoarelor municipiului Bucuresti.**

**(2) Autoritatile si institutiile publice, persoanele juridice, publice sau private, care au cel putin 50 de angajati, au obligatia de a angaja persoane cu handicap într-un procent de cel putin 4% din numarul total de angajati.**

**(3) Autoritatile si institutiile publice, persoanele juridice, publice sau private, care nu angajeaza persoane cu handicap în conditiile prevazute la alin. (2), pot opta pentru îndeplinirea uneia dintre urmatoarele obligatii:**

*a) sa plateasca lunar catre bugetul de stat o suma reprezentând 50% din salariul de baza minim brut pe tara înmulțit cu numarul de locuri de munca în care nu au angajat persoane cu handicap;*

*b) sa achizitioneze produse sau servicii de la unitati protejate autorizate, pe baza de parteneriat, în suma echivalenta cu suma datorata la bugetul de stat în conditiile prevazute la lit. a).*

*(4) Fac exceptie de la prevederile alin. (2) institutiile publice de aparare nationala, ordine publica si siguranta nationala."*

*(5) Monitorizarea si controlul respectarii prevederilor alin. (2) si (3) se fac de catre Inspectoria Muncii."*

Fata de cadrul legal mentionat anterior si de documentele existente la dosarul contestatiei se retine obligatia de a angaja persoane cu handicap într-un procent de cel puțin 4% din numarul total de angajati, in conditiile prevazute la art.42 din O.U.G. nr.102/1999 si art.78 din Legea nr.448/2006, a urmatoarelor categorii de contribuabili:

- *agentii economici care au cel puțin 75 de angajati, incepand cu data de 18.07.2004, potrivit Legii nr.343/2004 pentru modificarea si completarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 102/1999 privind protectia speciala si încadrarea în munca a persoanelor cu handicap;*

- *persoanele juridice care au cel puțin 50 de angajati, incepand cu data de 21.12.2006, potrivit art.78 din Legea nr.448/2006 privind protectia si promovarea drepturilor persoanelor cu handicap.*

Totodata, legiuitorul a prevazut in mod expres faptul ca, in cazul nerespectarii acestor prevederi legale, angajatorii au obligatia de a plati lunar catre bugetul de stat a unei sume egale cu salariul minim brut pe tara înmulțit cu numarul de locuri de munca în care nu au încadrat persoane cu handicap sau, potrivit art.78 din Legea nr.448/2006 privind protectia si promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, pot opta, fie pentru plata lunara catre bugetul de stat a unei sume reprezentând 50% din salariul de baza minim brut pe tara înmulțit cu numarul de locuri de munca în care nu au angajat persoane cu handicap, fie pentru achizitionarea de produse sau servicii de la unitati autorizate, în suma echivalenta cu suma datorata la bugetul de stat.

In ceea ce priveste numarul de angajati care se iau in calculul contributiei pentru protectia speciala si încadrarea in munca a persoanelor cu handicap, in speta sunt aplicabile prevederile Ordinului Ministerului Muncii, Familiei si Egalitatii de Sanse si al Autoritatii Nationale pentru Persoane cu Handicap nr.590/2008 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea art.78 din Legea nr.448/2006 privind protectia si promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, potrivit caruia:

*"Art. 2. - (1) Numarul de angajati care se ia în calcul este numarul mediu de angajati din luna.*

*(2) Se determina numarul mediu lunar de salariati din fiecare luna ca medie aritmetica simpla rezultata din suma efectivelor zilnice de salariati din luna respectiva, inclusiv zilele de repaus saptamânal, zilele de sarbatori legale si alte zile în care, potrivit dispozitiilor legale, nu se lucreaza, împartitala numarul total de zile calendaristice. În efectivele zilnice nu vor fi inclusi salariatii afla si în concediu fara plata, cei aflatsi în greva, cei detasati la lucru în*

strainatate si nici cei ale caror contracte individuale de munca sunt suspendate. Pentru fiecare zi de repaus saptamânal sau de sarbatoare legala se vor lua în calcul efectivele de salariati din ziua lucratoare precedenta, cu exceptia persoanelor al caror contract individual de munca a încetat în acea zi.

(3) Salariatii care nu sunt angajati cu norma întreaga vor fi inclusi în numarul mediu proportional cu timpul de lucru prevazut în contractul individual de munca.”

Prin raportul de inspectie fiscala se precizeaza ca SC X SRL a calculat eronat contributia pentru protectia speciala si incadrarea in munca a persoanelor cu handicap, luand in considerare numarul de zile efectiv lucrate in luna de un salariat, in functie de data angajarii, data plecarii, data detasarii sau data suspendarii, influentand in minus numarul de salariati luati in calcul, pentru perioada iulie 2004 - decembrie 2006, iar pentru anul 2007 salariatii care nu au lucrat intreaga luna, avand la baza modulul de calcul a contributiei adresa nr. 460/06.03.2007 emisa de ANPH pe numele SC T SRL cu care societatea are incheiat un contract pentru realizarea programului informatic de salarii.

Organele de inspectie fiscala sustin faptul ca, societatea avea obligatia calcularii contributiei pentru persoanele cu handicap, luand ca baza numarul de salariati conform centralizatoarelor statelor de salarii.

In sustinerea contestatiei SC X SRL a prezentat adresa nr.14838/SJCRU/28.08.2008, transmisa de Ministerul Muncii, Familiei si Egalitatii de Sanse - Autoritatea Nationala pentru Persoanele cu Handicap, ca raspuns la intrebarea formulata de societate prin adresa nr. 721/18.08.2008, prin care se precizeaza:

*"Numarul mediu lunar de salariati din fiecare luna se determina ca medie aritmetica rezultata din suma efectivelor zilnice de salariati din luna respectiva (inclusiv zilele de repaus saptamanal, zilele de sarbatori legale si alte zile in care potrivit dispozitiilor legale nu se lucreaza), impartita la numarul total de zile calendaristice.*

*In numarul mediu proportional cu timpul de lucru prevazut in contractul individual de munca vor fi inclusi si salariatii care nu sunt angajati cu norma întreaga.*

*In efectivele zilnice nu vor fi inclusi salariatii aflati in concediu fara plata, cei aflati in greva, cei detasati la lucru in strainatate si nici cei aflati ale caror contracte individuale de munca sunt suspendate."*

Potrivit art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane** privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, **in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse (...)**".

De asemenea, conform art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "**organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate**

**informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz", iar potrivit art. 65 alin. (2) "organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii".**

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

Cu privire la regulile privind inspectia fiscala, potrivit art.105 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prin care se precizeaza ca "**inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere**" si Normei metodologice pentru aplicarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobata prin HG nr.1050/2004:

*"102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.*

*102.2. Când este necesar, organul de inspectie fiscala va anexa la actul de inspectie fiscala copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspectiei.(...)." "*

Organele de inspectie fiscala s-au rezumat numai la constatarea ca societatea a calculat eronat contributia pentru persoanele cu handicap si la afirmatia ca prevederile OUG nr.102/1999, cu modificarile si completarile ulterioare si ale Legii nr.448/2006 reglementeaza clar modul de determinare a acesteia, fara a lua in considerare instructiunile date prin OMMFES si al ANPH nr. 590/2008 privind aplicarea art.78 din Legea nr.448/2006 si a celorlalte precizari prezentate de societate si asupra carora inspectia fiscala s-a pronuntat, in sensul ca nu sunt de natura sa schimbe fondul problemei si modul de calcul.

Avand in vedere dispozitiile art.78 alin.(5) din Legea nr.448/2006 privind protectia si promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, republicata in anul 2008, respectiv "*Monitorizarea si controlul respectarii prevederilor alin. (2) si (3) se fac de catre inspectia Muncii*", prin adresa nr. 17649/21.11.2008 Serviciul solutionare contestatii a solicitat Directiei Generale Juridice precizari referitoare la modul de aplicare a acestor prevederi, cu privire la competenta organelor de inspectie fiscala in verificarea numarului de angajati si a corectitudinii stabilirii contributiei pentru protectia speciala de catre inspectia fiscala.

Prin adresa nr.823142/02.12.2008, inregistrata la DGFPMB sub nr.57708/03.12.2008, Directia Generala Juridica din cadrul ANAF comunica urmatoarele:

*"(...) mentionam ca nu ne putem pronunta asupra corectitudinii modului de stabilire a contributiei pentru protectia speciala, intrucat aspectul divergent pus in discutie nu*

*este de natura fiscala, ci tine de domeniul legislatiei muncii, asupra acestuia urmand a se pronunta exclusiv organele din cadrul Inspectiei Muncii.*

*Avand in vedere ca in prezent va aflati in procedura de solutionare a contestatiei formulata de contribuabil si ca solutionarea cauzei tine de stabilirea corectitudinii "numarului total de angajati" apreciem ca organele de solutionare a contestatiilor ar trebui sa solicite Inspectiei Muncii opinia asupra corectitudinii stabilirii numarului total de angajati, si numai ulterior dupa primirea opiniei Inspectiei Muncii ar trebui sa solutioneze contestatia."*

Intrucat Inspectia Muncii nu a dat curs solicitarilor transmise prin adresele nr.17649/11.12.2008, nr. 17649/28.01.2008 si nr.2892/04.02.2009 privind verificarea numarului de angajati care se ia in calcul la stabilirea contributiei pentru protectia speciala si incadrarea in munca a persoanelor cu handicap, cu adresa nr.2892/30.04.2009, Serviciul solutionare contestatii a solicitat Directiei Generale Juridice dispunerea masurilor necesare in vederea solutionarii juste a cauzei.

Ca urmare, prin adresa nr. 823149/04.09.2009, inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr.46702/07.09.2009, Directia Generala Juridica din cadrul ANAF a comunicat urmatoarele:

"1. In ceea ce priveste organul competent sa monitorizeze si sa controleze respectarea prevederilor alin.(2) si alin.(3) ale art.78 din Legea nr.448/2006 privind protectia si promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, cu modificarile si completarile ulterioare, va facem cunoscut ca, la nivelul institutiilor publice aflate in subordinea Ministerului Muncii, Familiei si Protectiei Sociale, respectiv Autoritatea Nationala pentru Persoanele cu Handicap si Inspectia Muncii, exista divergenta de opinii.

Astfel, daca prin adresa nr. 657411/2009 si adresa nr. P911/8300/2009, Inspectoratul Teritorial de Munca al Municipiului Bucuresti din cadrul Inspectiei Muncii arata ca <<Determinarea numarului de angajati care se ia in calcul la stabilirea contributiei pentru protectia speciala si incadrarea in munca a persoanelor cu handicap este atributul Autoritatii Nationale pentru Persoanele cu Handicap>>, iar prin adresa nr. 11550/SJCRU/2009, Autoritatea Nationala pentru Handicap mentioneaza ca <<este de competenta organelor din cadrul Inspectiei Muncii de a verifica contributia la bugetul de stat privind protectia sociala si incadrarea in munca a persoanelor cu handicap>>, prin adresa nr.1954/2008, Autoritatea Nationala pentru Persoanele cu Handicap mentioneaza ca <<,atat Inspectia Muncii cat si Agentia Nationala de Administrare Fiscala pot controla din punct de vedere al competentelor ce le revin, conform actelor normative in materie, punerea corecta in aplicare a acestui articol.>>

In conditiile in care obligatia reglementata de art.78 alin.(3) lit.a din Legea nr.448/2006 privind protectia si promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, cu modificarile si completarile ulterioare, este cuprinsa in "Declaratia privind obligatiile de plata la bugetul general consolidat" prevazuta de Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr 101/2008, cu modificarile si completarile ulterioare si avand in vedere faptul ca organelor de inspectie fiscala din cadrul A.N.A.F. le revine competenta materiala de a stabili diferente fata de sumele declarate si de a emite decizii de impunere, va facem cunoscut ca, subscriem la punctul de vedere exprimat prin adresa nr.865.208/2008 de catre Directia Generala de Coordonare Inspectie Fiscala din cadrul A.N.A.F. conform careia, <<(...) competenta de control revine atat organelor Inspectiei Muncii, cat si organelor de inspectie fiscala, dar fara a exista o suprapunere intre acestea.>>



Prin urmare, (...), contributia la bugetul de stat privind protectia sociala si incadrarea in munca a persoanelor cu handicap reglementata de art.78 alin.(2) si alin.(3) din Legea nr.448/2006, cu modificarile si completarile ulterioare, poate fi verificata atat de Inspectoria Muncii cat si de Agentia Nationala de Administrare Fiscala, potrivit competentelor de ce le revin.

2. In ceea ce priveste intelesul expresiei "numarul total de salariati" din textul art.78 alin.(2) din Legea nr.448/2006 , cu modificarile si completarile ulterioare, (...), acesta este dat de Ordinul Ministerului Muncii, Familiei si Egalitatii de Sanse si al Autoritatii Nationale pentru Persoane cu Handicap nr.590/2008 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea art.78 din Legea nr.448/2006 privind protectia si promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, care la art. 2 alin.(1) stipuleaza ca, <<Numarul de angajati care se ia in calcul este numarul mediu de angajati din luna.>>

*Alin.(2) al art.2 din actul normativ mai sus precizat dispune: <<Se determina numarul mediu lunar de salariati din fiecare luna ca medie aritmetica simpla rezultata din suma efectivelor zilnice de salariati din luna respectiva, inclusiv zilele de repaus saptamanal, zilele de sarbatori legale si alte zile in care, potrivit dispozitiilor legale, nu se lucreaza, impartita la numarul total de zile calendaristice. In efectivele zilnice nu vor fi inclusi salariatii aflati in concediu fara plata, cei aflati in greva, cei detasati la lucru in strainatate si nici cei aflati ale caror contracte individuale de munca sunt suspendate. Pentru fiecare zi de repaus saptamanal sau de sarbatoare legala se vor lua in calcul efectivele de salariati din ziua lucratoare precedenta, cu exceptia persoanelor al caror contract individual de munca a incetat in acea zi.>>*

*In continuare, alin.(3) al art.2 si art.3 din ordin prevad ca, <<salariatii care nu sunt angajati cu norma intreaga vor fi inclusi in numarul mediu proportional cu timpul de lucru prevazut in contractul individual de munca>>, iar Procentul de 4% rezultat conform legii va fi un nuamr format din doua zecimale, acre se va inmulti cu 50% din salariul minim brut pe tara stabilit prin hotarare a Guvernului in vigoare in luna pentru care se plateste."*

Avand in vedere aspectele mai sus prezentate si faptul ca organele de inspectie fiscala nu au utilizat toate informatiile si documentele existente in evidenta societatii in vederea calcularii corecte a contributiei pentru persoanele cu handicap, desi potrivit art.105 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata: "**inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere**", precum si faptul ca respectivul calcul presupune cercetarea amanuntita a contractelor individuale de munca si a evidentei zilelor lucrate de personalul societatii si tinand seama de art.213 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, republicat, urmeaza a se proceda la aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, respectiv la desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. , cu privire la contributia pentru protectia speciala si incadrarea in munca a persoanelor cu handicap in suma de Y3 lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu cele retinute in prezenta decizie, prin aplicarea corecta a prevederilor legale in vigoare si a precizarilor din adresa nr. 823149/04.09.2009 transmisa de Directia Generala Juridica.

În speta sunt incidente și prevederile pct. 12.6-12.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 care prevăd următoarele:

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

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

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

### ***3.2.2. Cu privire la accesoriile în suma de Y4 lei aferente contribuției privind protecția specială și încadrarea în munca a persoanelor cu handicap***

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile calculate de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care în sarcina acesteia a fost stabilită contribuția privind protecția specială și încadrarea în munca a persoanelor cu handicap în suma de Y3 lei pentru care s-a dispus desființarea deciziei de impunere.*

**In fapt,** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. ... i s-au comunicat societății majorări de întârziere/penalități de întârziere aferente contribuției privind protecția specială și încadrarea în munca a persoanelor cu handicap, calculate pentru perioada 25.09.2004-31.08.2008.

**In drept,** potrivit art.119 și 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

*“Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.*

*(...)*

*(4) Majorările de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al ministrului economiei și finanțelor, cu excepția situației prevăzute la art. 142 alin. (6).”*

*“Art. 120 - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”*

Conform prevederilor legale mai sus prezentate, calcularea majorărilor de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul, în virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*. Întrucât în sarcina contestatarii a fost stabilită o diferență de contribuției privind protecția specială și încadrarea în munca a persoanelor cu handicap de plată de către inspecția fiscală, pentru care s-a dispus desființarea Deciziei de impunere, urmează a se desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția

fiscala nr. si cu privire la majorarile de intarziere in suma de Y4 lei, in conformitate cu cele retinute la pct.3.2.1. din prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art.8, art.9, art.22, art.23 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, cu modificarile si completarile ulterioare, art.22<sup>1</sup> din Normele metodologice aprobate prin HG nr.598/2002, art.126, art.141, art.145, art.146 si art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.42(3) si pct.44 din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, art. 42 si art.43 din O.U.G. nr.102/1999 privind protectia speciala si încadrarea în munca a persoanelor cu handicap, cu modificarile si completarile ulterioare, art.78 din Legea nr.448/2006 privind protectia si promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, cu modificarile si completarile ulterioare, art.2 din OMMFES si al ANPH nr.590/2008, art.1411 si art.1414 din Codul civil, art.7, art.94, art.105, art.119, art.120, art.206, art.213 alin.(1) si alin.(4) si art.216 alin.(1) si alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct. 102.1 si 102.2 din Normele metodologice aprobate prin HG nr.1050/2004 si pct. 12.6 - 12.8 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005:

## **DECIDE**

**1.** Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X SRL impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. emisa de DGFPMB - Activitatea de Inspectie Fiscala, cu privire la TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de Y1 lei si la majorarile de intarziere in suma de Y2 lei.

**2.** Desfiinteaza Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. , cu privire la contributia privind protectia speciala si încadrarea în munca a persoanelor cu handicap in suma de Y1 lei si la majorarile de intarziere/penalitatile de intarziere aferente in suma de Y2 lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata potrivit legii, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.

