

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA de ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR. 278 - 13.12.2006
privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. "S"

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala de administrare a marilor contribuabili, cu privire la contestatia formulata de S.C. "S".

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere emisa in baza raportului de inspectie fiscala incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspectie fiscala, prin care s-au stabilit debite suplimentare in suma totala de ... **RON** reprezentand:

- impozit pe venituri de natură salarială;
- dobânzi întârziere aferente;
- penalități de întârziere aferente;
- contributie la Fondul special de solidaritate socială pentru persoane cu handicap;
- dobânzi de întârziere aferente;
- penalitati de întârziere aferente;
- taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plată;
- dobânzi de întârziere aferente;
- penalități aferente;
- impozit pe profit suplimentar;
- dobânzi de întârziere aferente;
- penalități de întârziere aferente.

Contestatia a fost formulata de reprezentantul legal - administrator judiciar lichidator avocat "D" numit prin Incheierea din 31.03.2005 a Tribunalului "B", si transmisa Directiei generale de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspectie fiscala in data de 05.05.2006 cu posta, asa cum reiese din stampila aplicata pe confirmarea de primire anexata in copie la dosarul cauzei, in termenul prevăzut de art. 177 (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, fata de data de 06.04.2006, data comunicării deciziei de impunere nr. 47/29.03.2006.

Constatând ca în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 175, art. 176, art. 177 (1) și art. 179 alin.1 lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de S.C. "S" S.A..

I. Prin contestația formulată, S.C. "S" S.A. invocă în susținerea cauzei următoarele argumente:

S.C. "S" S.A. solicită anularea măsurilor stabilite de organul de inspecție fiscală, după cum urmează.

a) Impozitul pe veniturile de natură salariată

Societatea contestatoare arată ca *"plățile compensatorii făcute către salariații societății, însumând ... lei ROL, au fost acordate în baza contractului colectiv de muncă și a sentinței civile nr. 669/28.03.2005 a Tribunalului "B" pronunțată în dosarul nr.5599/C/2004 - hotărâre rămasă irevocabilă prin respingerea recursului"*, și conform careia *"obligația de plată a compensațiilor convenite salariaților revine D.G.F.P. "B" conform art.160, 161 Cod procedura fiscală"*.

S.C. "S" S.A. susține că organul de inspecție fiscală *"a procedat greșit asimilând plățile compensatorii salariilor potrivit art.56 alin. 2 lit. j) Cod fiscal, calculând astfel impozitul pe venitul aferent, câtă vreme alin. 4 lit. j) al aceluiași text de lege exceptează de la impozitare veniturile primite cu titlu de plăți compensatorii"* și că *"în ipoteza în care s-ar considera că aceste venituri sunt supuse impozitării ... plata impozitului trebuia făcută de D.G.F.P. "B" care a valorificat silit bunurile societății"*.

b) Contribuția la Fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap

Societatea susține că organul de inspecție fiscală *"nu a ținut cont de succesiunea în timp a normelor legale incidente și de efectele produse pe timpul cât acestea au fost în vigoare"*.

S.C. "S" S.A. susține că deși *"nu a identificat nici o ofertă de angajare de personal cu handicap care să fi fost refuzată de societate"*, organul de inspecție fiscală a calculat *"contribuțiile, dobânzile și penalitățile pentru perioada mai 2000 - iulie 2002 conform art. 43 din O.U.G. nr. 102/99, cu toate că prin modificarea adusă prin O.U.G. nr. 40/2001 obligația de plată contribuției revine numai societăților <<care refuză să angajeze persoane cu handicap>>"*.

De asemenea, societatea sustine ca intrucat "O.U.G. nr. 40/2001 a produs efecte ale legii până la data invalidării sale de Legea nr. 518/2002 publicată în Monitorul Oficial din 29 iulie 2002 ... contribuția datorată, inclusiv penalitățile și dobânzile, trebuie recalulate prin excluderea contribuțiilor aferente intervalului de timp mai 2000-iulie2002".

c) Taxa pe valoare adăugată

1. Referitor la suma de ... lei, S.C. "S" S.A. sustine ca "în raportul de inspecție fiscală nu sunt specificate documentele nelegale avute în vedere și nici mărfurile achiziționate pe baza acelor documente".

2. In ceea ce privește taxa pe valoarea adaugata în sumă de ... lei, societatea contestatoare sustine ca organul de inspectie fiscala "nu precizează componența stocurilor, care sunt limitele legale de perisabilități și în ce constă depășirea limitelor legale".

3. Diferenta de taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei "aferentă perioadei anterioare controlului" a fost stabilita de organul de inspectie fiscala fara a prezenta "nici un fel de detaliu".

d) Impozitul pe profit pe anul 2004

1. S.C. "S" S.A. sustine ca suma de ... lei reprezentand cheltuieli nedeductibile cu perisabilități peste limita legală este "arbitrară și nelegală în lipsa oricăror elemente care să poată face verificabile susținerile organului de control".

2. Si cheltuiala nedeductibila in suma de ... lei reprezentând imputații prescrise a fost stabilita "fără nici un alt element concret".

3. Referitor la cheltuiala nedeductibilă in suma de ... lei reprezentând amortizări nedeductibile fiscal, S.C. "S" S.A. sustine ca este "aberantă, lipsită de orice temei legal, fiind probabil rezultatul unei interpretări defectuoase a art. 24 alin. 15 Cod fiscal".

Astfel, nu s-a avut in vedere faptul ca "valoarea rămasă neamortizata a mijloacelor fixe este consecința vânzării silita efectuate de către D.G.F.P. "B" la o valoare "cu mult mai puțin decât valoarea lor contabilă", organul de inspectie fiscala impozitand "nu câștigul, ci pierderea suferită de societate prin valorificarea silită a mijloacelor fixe la 60% din valoarea lor contabilă".

De asemenea, societatea contestatoare arata ca "în ipoteza vânzării prin licitație organizată potrivit legii, art. 24 alin. 15 Cod fiscal, modificat prin O.G. nr. 83/2004, dispune că valoarea rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, este deductibilă la calculul profitului".

II. Prin decizia de impunere organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspectie fiscala au stabilit debite suplimentare in baza urmatoarelor constatari din raportul de inspectie fiscala:

S.C. "S" S.A. este o societate comerciala cu capital autohton care are ca principal obiect de activitate fabricarea zaharului si la care s-a declanșat procedura de faliment in data de 21.01.2005.

1. IMPOZITUL PE VENITURILE DE NATURA SALARIALA

Verificarea a vizat perioada 01.06.2003 - 31.12.2004.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca in luna august 2004, pentru compensațiile bănești înregistrate in evidenta contabila in suma de ... lei, "*conform art. 88 alin. 1 din Contractul colectiv de munca, unitatea verificata nu a constituit, inregistrat, virat si declarat, suma de ... lei ROL drept impozit pe veniturile din salarii conform prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal - art.56 (2) lit. j*".

Pentru neachitarea la scadenta a impozitului pe veniturile din salarii s-au calculat dobinzi de intirziere si penalități de intirziere, conform art. 114 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

2. CONTRIBUȚIA LA FONDUL SPECIAL DE SOLIDARITATE SOCIALA PENTRU PERSOANE CU HANDICAP conform art.43 din O.U.G. nr. 102/1999 (4%)

Verificarea a vizat perioada 01.01.2001 - 31.12.2004.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca societatea nu a calculat, înregistrat, transmis la organele fiscale competente si virat lunar la Fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, suma cuvenita conform art. 43 din O.U.G. nr. 102/1999 privind protecția sociala si încadrarea in munca a persoanelor cu handicap.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a constatat ca S.C. "S" S.A. nu a angajat "persoane cu handicap, cu contracte individuale de munca , intr-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați si nici nu a făcut dovada ca a solicitat trimestrial la Agenția Naționala pentru ocuparea forței de munca repartizarea de persoane cu handicap".

In aceste conditii, s-a stabilit ca obligație de plata la Fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap suma de ... ROL, pentru neplata caruia s-au calculat dobinzi de intirziere si penalități de intirziere calculate pina la data de 27.01.2005, data declanșării falimentului.

3. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATA

Verificarea a vizat perioada 01.06.2003 - 31.12.2004.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugata deductibila

Organul de inspectie fiscala a constatat ca S.C. "S" S.A. a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei *“avind la baza alte documente decit facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele sau, de către persoane impozabile inregistrate ca plătitori de taxa pe valoarea adăugata, incalcindu-se astfel prevederile art. 24 (1) a) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugata si Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, art. 145 (8) lit.a)”*.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugata colectata

Societatea contestatoare *“avea obligația colectării taxei pe valoarea adaugata in suma de ... ROL, conform art. 128 alin (9) lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările ulterioare”* aferent bunurilor *“de natura stocurilor, degradate peste limita legala stabilita, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare”*.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a constatat “o diferența de ... lei reprezentind taxa pe valoarea adaugata de plata, aferenta perioadelor anterioare controlului” intre datele din evidenta contabila a societatii la data de 01.06.2003 si datele cuprinse in fisa plătitorului.

4. IMPOZITUL PE PROFIT

Verificarea a vizat perioada 01.01.2003 - 31.12.2004.

Anul fiscal 2004

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca S.C. "S" S.A. *“trebuia sa înregistreze cheltuieli nedeductibile in suma de ... ROL constituite din: perisabilități peste limitele legale in suma de ... ROL (art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal), amortizări nedeductibile fiscal in suma de ... ROL (art. 24 alin. (15) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal); sume reprezentind imputații, prescrise, înregistrate pe cheltuieli in suma de ... ROL (art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal)”*.

III. Luand in considerare constatarile organului de control, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:

1. IMPOZITUL PE VENITURILE DE NATURA SALARIALA

Verificarea a cuprins perioada 01.06.2003 - 31.12.2004.

Referitor la suma de ... lei reprezentand impozit pe venituri de natură salarială, Agenția Naționala de Administrare Fiscala prin

Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. "S" S.A. datorează acest impozit în condițiile în care acesta este aferent unor plăți compensatorii stabilite prin contractul colectiv de muncă.

In fapt, în luna august 2004, în baza prevederilor contractului colectiv de muncă, S.C. "S" S.A. a acordat compensații banesti personalului disponibilizat fără a constitui, înregistra și vira impozitul aferent acestora.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 56 (1) și (2) lit. j) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează următoarele:

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

(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor: [...]

j) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor”.

Regimul plăților compensatorii acordate personalului disponibilizat este reglementat prin O.U.G. nr. 98/1999 privind protecția socială a persoanelor ale căror contracte individuale de muncă vor fi desfăcute ca urmare a concedierilor colective, care stabilește următoarele:

“ART. 28

Plata compensatorie reprezintă o sumă neimpozabilă al cărei quantum lunar este egal cu salariul mediu net pe unitate, realizat în luna anterioară disponibilizării. [...]

ART. 32

(1) Suma totală de bani acordată cu titlu de plată compensatorie se stabilește, pentru fiecare persoană careia i s-a desfăcut contractul individual de muncă potrivit prezentei ordonanțe de urgență, diferențiat, după cum urmează:

a) 6 salarii medii nete pe unitate pentru salariații cu o vechime în muncă mai mică de 5 ani;

b) 9 salarii medii nete pe unitate pentru salariații cu o vechime în muncă între 5 și 15 ani;

c) 12 salarii medii nete pe unitate pentru salariații cu o vechime în muncă mai mare de 15 ani.

(2) Suma totală de bani acordată potrivit alin. (1) poate fi majorată cu un salariu mediu net pe unitate, dacă beneficiarul are domiciliul într-un județ în care nivelul ratei șomajului este cu 5% peste nivelul mediu la

nivel național, înregistrat în ultimele 3 luni consecutive, anterioare lunii în care are loc disponibilizarea. [...]

ART. 37

(1) Sumele de bani aferente plăților compensatorii se transferă, lunar, de către agențiile pentru ocupare și formare profesională județene, respectiv a municipiului București, în conturi curente personale, purtătoare de dobândă, deschise pe numele beneficiarilor la Casa de Economii și Consemnațiuni, cu care Agenția Națională pentru Ocupare și Formare Profesională va încheia convenție în acest scop. [...]

ART. 55

(1) Resursele financiare pentru finanțarea plăților compensatorii și a serviciilor de preconcediere colectivă se constituie din:

a) o cotă de până la 25% din veniturile provenind din contribuția de 5% datorată de agenții economici potrivit prevederilor Legii nr. 1/1991 privind protecția socială a șomerilor și reintegrarea lor profesională, republicată, cu completările și modificările ulterioare;

b) alte surse financiare, inclusiv din finanțare externă, în condițiile legii.

(2) Resursele financiare de la alin. (1) se prevăd, se aprobă, se evidențiază și se urmăresc distinct în cadrul capitolului de venituri al bugetului Fondului pentru plata ajutorului de șomaj”.

Din textele de lege sus invocate se retine ca platile compensatorii **neimpozabile** se stabilesc in baza salariului mediu net pe unitate, cuantumul acestora este cuprins intre 6 si 12 salarii medii nete pe unitate, plata efectiva este efectuata de agențiile pentru ocupare și formare profesională județene, respectiv a municipiului București si sunt finantate in principal dintr-o cotă de până la 25% din veniturile provenind din contribuția de 5% datorată de agenții economici potrivit prevederilor Legii nr. 1/1991 privind protecția socială a șomerilor și reintegrarea lor profesională, republicată, cu completările și modificările ulterioare.

Fata de cele de mai sus, se retine ca suma totala de 269.862 lei evidentiata in luna august 2004 de S.C. "S" S.A. cu titlul de compensatii banesti acordate conform contractului colectiv de munca, nu poate fi incadrata in categoria platilor compensatorii neimpozabile asa cum au fost ele definite de legiutor in legea specifica, respectiv O.U.G. nr. 98/1999 privind protecția socială a persoanelor ale căror contracte individuale de muncă vor fi desfăcute ca urmare a concedierilor colective, intrucat, pe de o parte, asa cum rezulta din evidenta contabila a societatii, acestea au fost acordate din fondul de salarii conform articolului contabil 641 "Cheltuieli cu salariile" = 421 "Decontari cu salariatii", iar pe de alta parte, cuantumul acestora nu a fost stabilit in baza salariului mediu net pe unitate si fara a respecta marja de maxim 12 salarii medii nete pe unitate.

De altfel, natura platilor compensatorii inregistrate de S.C. "S" S.A. rezulta si din sentinta civila din 2005 pronuntata de Tribunalul "B".

Astfel, instanta retine ca *"regimul juridic al platilor compensatorii prevazut de contractul colectiv de munca este diferit de cele prevazute de O.U.G. nr. 98/1999"* intrucat *"platile compensatorii din contractul colectiv de munca au un caracter conventional, in timp ce platile compensatorii acordate in temeiul legii se platesc numai in conditiile strict prevazute de O.U.G. nr. 98/1999"* si *"cele doua categorii de plati compensatorii difera si sub aspectul surselor de finantare, in sensul ca in cazul celor prevazute de ordonanta acestea se platesc din fondul asigurarilor de soma"*.

In ceea ce priveste sustinerea S.C. "S" S.A. conform careia art. 56 (4) lit. j) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, ar fi temeiul legal corect aplicabil in speta, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat acesta se refera la *"sumele reprezentând plățile compensatorii, calculate pe baza salariilor medii nete pe unitate, primite de persoanele ale căror contracte individuale de muncă au fost desfăcute ca urmare a concedierilor colective"* si nu la plati compensatorii a caror quantum a fost stabilit prin contractul colectiv de munca.

Fata de cele retinute anterior, contestatia formulata de S.C. "S" S.A. va fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cere privind impozitul pe venituri de natură salarială in suma de ... lei, dobânzile întârziere aferente in suma de ... lei si penalitățile de întârziere in suma de ... lei.

2. CONTRIBUTIA LA FONDUL SPECIAL DE SOLIDARITATE SOCIALA PENTRU PERSOANE CU HANDICAP

Verificarea a cuprins perioada 01.01.2001 - 31.12.2004.

Referitor la perioada 01.01.2001 - 28.07.2002, Agenția Naționala de Administrare Fiscala prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunte asupra legalitatii obligarii S.C. "S" S.A. la plata contributiei la Fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, in conditiile in care din documentele aflate la dosar rezulta ca societatea nu a refuzat angajarea de persoane cu handicap.

In fapt, in perioada 01.01.2001 - 28.07.2002 S.C. "S" S.A. a depasit numarul de 100 de angajati si nu a solicitat Agentiei judetene de ocupare a fortei de munca "B" repartizarea de persoane cu handicap in vederea angajarii cu contract individual de munca.

În drept, pentru perioada 01.01.2001 - 28.07.2002 sunt aplicabile dispozițiile art. 42 (1) din O.U.G. nr. 102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, care precizează următoarele:

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

Totodată, art. 43 al aceluși act normativ, astfel cum a fost modificat prin pct. 9 al O.U.G. nr. 40/2000, stipulează:

“Societățile comerciale, regiile autonome, societățile și companiile naționale și alți agenți economici, care refuză să angajeze persoane cu handicap în condițiile prevăzute la art. 42 alin. (1), au obligația de a plăti lunar către Fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap o sumă egală cu salariul minim brut pe economie înmulțit cu numărul locurilor de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap, potrivit dispozițiilor prezentei ordonanțe de urgență”.

În consecință, în perioada 01.01.2001 - 28.07.2002 S.C. "S" S.A. era obligată să calculeze și să vireze lunar contribuția la Fondul special de solidaritate socială pentru persoane cu handicap calculată prin înmulțirea salariului minim brut pe economie cu numărul locurilor de muncă în care nu a încadrat persoane cu handicap, numai în situația în care a refuzat angajarea de persoane cu handicap.

Obligația de a face dovada că societatea contestatoare a refuzat angajarea de persoane cu handicap revenea organelor de inspecție fiscală, fapt confirmat și prin punctul de vedere al Ministerului Sănătății și Familiei - Secretariatul de stat pentru persoanele cu handicap, care prin adresa nr. 321898/2001 a precizat următoarele:

“Referitor la art. 43 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 102/1999, cu modificările și completările ulterioare, facem precizarea că unitățile care nu au înregistrat cereri de angajare a unor persoane cu handicap și, în consecință, nu au refuzat angajarea unor persoane cu handicap, nu au obligația de a contribui la bugetul Fondului special de solidaritate socială cu sumele prevăzute la art. 43”.

Din dosarul cauzei rezulta că organele de inspecție fiscală nu au întreprins propriile demersuri în sensul de a verifica la Agenția județeană de ocupare a forței de muncă “B” dacă societatea a refuzat angajarea de persoane cu handicap, ci s-au bazat numai pe documentele puse la dispoziție de societatea contestatoare.

La solicitarea Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Direcția generală

de administrare a marilor contribuabili a comunicat cu adresa din 06.09.2006, inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor in data de 06.09.2006, aflata la dosarul cauzei, faptul ca societatea contestatoare *“nu a prezentat un refuz de a angaja persoane cu handicap, dar nici solicitari din partea A.N.O.F.M. de angajare de astfel de persoane”*.

De asemenea, Directia generala de administrare a marilor contribuabili a comunicat cuantumul varsamintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate aferent perioadei 01.01.2001 - 28.07.2002, cu dobanzile si penalitatile de intarziere aferente, respectiv ... lei reprezentand contributia la Fondul special de solidaritate sociala pentru persoane cu handicap, ... lei reprezentand majorari de intarziere si ... lei reprezentand penalitati de intarziere.

In consecinta, se va admite contestatia formulata de S.C. "S" S.A. pentru suma de ... lei reprezentand varsamintele de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate din perioada 01.01.2001 - 28.07.2002, cu dobanzile de intarziere in suma de ... lei si penalitatile de intarziere in suma de ... lei.

Referitor la perioada 29.07.2002 - 31.12.2004, Agenția Naționala de Administrare Fiscala prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunte asupra legalitatii obligarii S.C. "S" S.A. la plata contributiei la Fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, in conditiile in care din documentele aflate la dosar rezulta ca societatea nu a solicitat trimestrial repartizarea de persoane cu handicap in vederea angajarii.

In fapt, in perioada 29.07.2002 - 31.12.2004, S.C. "S" S.A. a depasit numarul de 100 de angajati si nu a solicitat trimestrial, la Agentia judeteana de ocupare a fortei de munca "B" repartizarea de persoane cu handicap in vederea angajarii.

In drept, incepand din data de 29 iulie 2002, data intrarii in vigoare a Legii nr. 519/2002 pentru aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, articolul 43 al ordonantei a fost modificat in sensul ca:

“(1) Persoanele juridice 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 exceptate de la plata obligatorie prevăzută la alin. (1) persoanele juridice care fac dovada că au solicitat trimestrial la

Agenția Națională pentru Ocuparea Forței de Muncă repartizarea de persoane cu handicap”.

Obligația prevăzută de legiuitor în sarcina agenților economici este aceea de a solicita trimestrial repartizarea de persoane cu handicap în vederea angajării.

Aceste dispoziții legale au fost menținute pentru perioada de după 18.07.2004 prin prevederile Legii nr. 343/12.07.2004 pentru modificarea și completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, care la art. 43 prevede ca :

“(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.”

Fata de aceste dispoziții imperative, se reține că pentru perioada de după 29.07.2002 S.C. "S" S.A. avea obligația de a calcula și de a efectua lunar varsamintele de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate, stabilită prin înmulțirea salariului minim brut pe țară cu numărul de locuri de muncă în care nu a încadrat persoane cu handicap, în condițiile în care nu a solicitat trimestrial la Agenția județeană de ocupare a forței de muncă "B" repartizarea de persoane cu handicap.

În ceea ce privește susținerea S.C. "S" S.A. conform căreia organul de inspecție fiscală *“nu a identificat nici o ofertă de angajare de personal cu handicap care să fi fost refuzată de societate”*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât existența unor oferte refuzate eventual de societate presupune că societatea sa fi solicitat anterior repartizarea de persoane cu handicap, fapt care, așa cum s-a reținut mai sus, nu a putut fi dovedit.

Fata de cele reținute, contestația formulată de S.C. "S" S.A. va fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma de ... lei reprezentând contribuția la Fondul special de solidaritate socială pentru persoane cu handicap în perioada 29.07.2002 - 31.12.2004, dobânzile de întârziere aferente în suma de ... lei și penalitățile de întârziere în suma de ... lei.

3. TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

Verificarea a cuprins perioada 01.06.2003 - 31.12.2004.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de ... lei, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei, in conditiile in care, urmare a intocmirii raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au emis decizie de impunere pentru suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

In fapt, in urma verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au stabilit ca "la data de 31.12.2004, ... S.C. "S" S.A. are taxa pe valoarea adaugata de recuperat in suma de ... lei si nu ... lei asa cum figureaza in fisa pe platitor".

Pentru diferenta in suma totala de ... lei cu care a fost diminuata taxa pe valoarea adaugata de rambursat, organul de inspectie fiscala a dispus "urmatoarele masuri de natura fiscala in sarcina societatii:

1. Inregistrarea in evidenta contabila si plata sumei de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plata constatata cu ocazia verificarii;

2. Inregistrarea si plata de dobanzi in suma de ... lei si penalizari de intarziere in suma de ... lei, aferente obligatiilor suplimentare determinate.

3. Plata sumei de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata neinregistrata in fisa pe platitor, inregistrarea si plata accesoriilor fiscale ...".

In baza raportului de inspectie fiscala s-a emis decizia de impunere, prin care s-a stabilit ca obligatie fiscala suplimentara taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, suma completata in rubrica "Impozit, taxa, contributie stabilita suplimentar/Obligatii fiscale, accesorii" de la capitolul 2.2.1. "Obligatii fiscale suplimentare".

In drept, art. 83 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

"(1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declaratie fiscala, în conditiile art. 79 alin. (2) si art. 83 alin. (4);

b) prin decizie emisa de organul fiscal, în celelalte cazuri.

(2) Dispozitiile alin. (1) sunt aplicabile si în cazurile în care impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general

consolidat sunt scutite la plata conform reglementarilor legale, precum si în cazul unei rambursari de taxa pe valoarea adaugata."

Punctul 107.1 din Hotararea Guvernului nr.1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede:

"Titlul de creanta este actul prin care, potrivit legii, se stabileste si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptatite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a)decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii".

In aplicarea acestor prevederi legale, prin Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr. 1378/19.09.2005 s-a aprobat modelul si continutul formularului « *Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala* », a carei competenta de emitere, potrivit art. 2 din ordin, "*revine organelor de inspectie fiscala care au efectuat inspectia fiscala*".

Din raportul de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis decizia de impunere, se retine ca taxa pe valoarea adaugata de rambursat in suma de ... lei a fost diminuata cu suma totala de ... lei, S.C. "S" S.A. fiind in drept sa recupereze diferenta in suma de ... lei.

Urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au completat in decizia de impunere rubrica « ***Obligatii fiscale suplimentare*** », respectiv punctul 2.2.1 cu taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei care reprezinta taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

Avand in vedere prevederile legale mentionate precum si principiul "ex officio", potrivit caruia orice act administrativ fiscal este susceptibil de a fi pus in executare, in speta decizia de impunere isi atinge finalitatea executorie prin rolul care il are de decizie de rambursare.

Prin urmare, punctul 2.2.1 al deciziei de impunere ca titlu de creanta si instiintare de plata trebuie sa reprezinte ***diferente de obligatii fiscale de plata*** ceea ce nu este cazul in speta, intrucat taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei inscrisa la acest punct nu poate constitui diferente de obligatii fiscale de plata atata timp cat, asa cum s-a aratat, S.C. "S" S.A. este in pozitia de a recupera taxa pe valoarea adaugata.

In acest sens a fost emis Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" publicat in Monitorul Oficial al Romaniei nr.528/19.06.2006, in baza prevederilor art. 84 alin. (2), art. 107 si art.

196 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care explicita modul de completare al Deciziei de impunere, respectiv la punctul 2.2.1 se evidentiaza "Obligatii fiscale suplimentare de plata".

Avand in vedere cele precizate mai sus, faptul ca decizia de impunere nu este intocmita conform Ordinului Ministrului Finantelor Publice nr. 1378/19.09.2005 precum si prevederile art. 183 alin. 5 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza ca *"Organul de solutionare competent se va pronunta mai întâi asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar când se constata ca acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei"*, se va anula punctul 2.2.1 din decizia de impunere pentru suma de ... lei cu care a fost diminuată taxa pe valoarea adaugata de rambursat evidentiata in fisa pe platitor a S.C. "S" S.A..

In conditiile in care punctul 2.2.1 din decizia de impunere este anulat, se retine ca S.C. "S" S.A. nu are de plata suma de ... lei fiind in situatia de a recupera taxa pe valoarea adaugata, dar, conform raportului de inspectie fiscala are de adus la indeplinire *"urmatoarele masuri de natura fiscala in sarcina societatii:*

1. *Inregistrarea in evidenta contabila si plata sumei de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plata constatata cu ocazia verificarii;*

2. *Inregistrarea si plata de dobanzi in suma de ... lei si penalizari de intarziere in suma de ... lei, aferente obligatiilor suplimentare determinate.*

3. *Plata sumei de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata neinregistrata in fisa pe platitor, inregistrarea si plata accesoriilor fiscale..."*.

Modalitatea de contestare a masurilor dispuse de organele de inspectie fiscala este reglementata prin art. 179 (1) si (2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, care stabileste urmatoarele :

"(1) Contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a titlurilor de creanță privind datoria vamală se soluționează după cum urmează:

a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora, al căror quantum este sub 500.000 lei (RON), se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatorii au domiciliul fiscal sau, după caz, de către organul fiscal stabilit la art. 33 alin. (3);

b) contestațiile formulate de marii contribuabili, care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală, precum și accesorii ale acestora, al căror quantum este sub 500.000 lei (RON), se soluționează de către organele competente constituite în cadrul respectivelor direcții generale de administrare a marilor contribuabili;

c) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală, accesoriile acestora, al căror quantum este de 500.000 lei (RON) sau mai mare, precum și cele formulate împotriva actelor emise de organe centrale se soluționează de către organe competente de soluționare constituite la nivel central.

(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente”.

Cum diminuarea taxei pe valoarea adaugata de rambursat cu suma de ... lei nu face, asa cum s-a aratat anterior, obiectul deciziei de impunere, in esenta fiind vorba de o serie de masuri dispuse de organul de inspectie fiscala, se retine ca, in conformitate cu prevederile punctului 102.7 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit carora “Măsurile, termenele și condițiile stabilite de organele de inspecție fiscală potrivit art. 102 alin. (9) din Codul de procedură fiscală vor fi aduse la cunoștința contribuabilului prin actul emis de organul de inspecție fiscală competent”, organul de inspectie fiscala avea obligatia de a aplica art. 2 din Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", care precizeaza urmatoarele:

“În baza art. 83 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, competența de a emite formularul <<Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală>> revine organelor de inspecție fiscală care au efectuat inspecția fiscală” coroborat cu pct.1 din Anexa nr.2 din OMFP nr.1939/2004.

Cu alte cuvinte, organul de inspectie fiscala avea obligatia de a intocmi formularul “Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală”, dand astfel forma prevazuta de legiuitor tuturor masurilor inscrise in raportul de inspectie fiscala, si implicit punand contribuabilul in contextul legal prezentat anterior, respectiv acela de a putea formula contestație împotriva “altor acte administrative fiscale” conform art. 179 (2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Fata de cele retinute anterior, raportul de inspectie fiscala urmeaza a fi remis organului de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspectie

fiscala, in vederea valorificarii si emiterii Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

4. IMPOZIT PE PROFIT

Verificarea a cuprins perioada 01.01.2003 - 31.12.2004.

Referitor la impozitul pe profit in suma de ... lei, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta asupra deductibilitatii fiscale a cheltuielilor in quantum de ... lei in conditiile in care, din raportul de inspectie fiscala, nu rezulta motivele care au condus la neacordarea deductibilitatii.

In fapt, in raportul de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis decizia de impunere contestata, organul de inspectie fiscala a stabilit ca *“societatea trebuia sa inregistreze cheltuieli nedeductibile in suma de ... lei constituite din: perisabilități peste limitele legale in suma de ... lei (art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal), amortizări nedeductibile fiscal in suma de ... lei (art. 24 alin. (15) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal); sume reprezentind imputații, prescrise, înregistrate pe cheltuieli in suma de ... lei (art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal)”*.

In drept, la art. 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se precizeaza:

“Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”.

Acelasi act notmativ, prezinta la art. 43, *“Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal [...]*

(2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) **motivele de fapt;***
- f) temeiul de drept;*
- g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) ștampila organului fiscal emitent;*

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;

j) mențiuni privind audierea contribuabilului”.

Mai mult, la art. 64 (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, legiuitorul stabileste “*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale [...]*

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

Din temeiurile legale sus invocate se retine ca actul administrativ fiscal emis de organul de inspectie fiscala ca urmare a constatarilor complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză trebuie sa contina motivele de fapt care au condus la stabilirea debitelor suplimentare inscrise in decizia de impunere motivata pe baza de probe.

Or, in raportul de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis decizia de impunere, organul de inspectie fiscala se limiteaza numai la enumerarea unor cheltuieli stabilite ca fiind nedeductibile fiscal fara a le analiza distinct, pe fiecare categorie de cheltuieli.

Astfel, privitor la cheltuielile in suma de ... lei reprezentand perisabilități peste limitele legale, se retine ca organul de inspectie fiscala nu prezinta o analiza a acestora in sensul prevederilor legale care guverneaza speta, respectiv H.G. nr. 1569/2002 pentru aprobarea Normelor privind limitele legale de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, in sensul explicitarii daca acestea se incadreaza in limitele maxime de perisabilitate acordate de legiuitor la mărfurile produse si comercializate de S.C. "S" S.A., daca constituie pierderi incluse in normele de consum tehnologic sau sunt pierderi produse prin sustrageri sau din cauze imputabile unor persoane, lipsa analizei constatandu-se si in cazul celorlalte cheltuieli.

Privitor la “*amortizări nedeductibile fiscal in suma de ... lei*”, se retine ca din raportul de inspectie fiscala nu rezulta motivul neacordarii deductibilitatii fiscale pentru cheltuielile de amortizare, mentionandu-se numai articolul si alineatul temeiului legal fara a se analiza aceasta cheltuiala.

Fata de cele retinute si avand in vedere prevederile art. 186 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza ca “*(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare*”, capitolul “Impozit pe profit” - Anul fiscal 2004 din raportul de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis decizia de impunere va fi desfiintat, cu consecinta reverificarii de catre o alta echipa decat cea care a intocmit actul de control contestat a aceluiasi impozit, vizand

aceeasi perioada, avand in vedere retinerile din prezenta decizie cat si sustinerile societatii contestatoare.

La reverificare, referitor la cheltuielile cu amortizarea, se vor avea in vedere si prevederile Ordinului Ministrului Finantelor Publice nr. 576 din 16 aprilie 2004 pentru aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 2 din 7 aprilie 2004 privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la impozitul pe profit, convențiile de evitare a dublei impuneri, accize și taxa pe valoarea adăugată, punctul 3, ultimul paragraf.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 56(1) si (2) lit. j) din Legea nr. 571/2003, art. 28, art. 32 (1) si (2), art. 37(1), art. 55(1) si (2) din O.U.G. nr. 98/1999, H.G. nr. 1569/2002, art. 43, art. 42 (1) din O.U.G. nr. 102/1999, art. 43 (1) si (2) din Legea nr. 519/2002, pct. 102.7 si 107.1 din H.G. nr. 1050/2004, O.M.F.P. nr. 1378/2005, O.M.F.P. nr. 972/2006, O.M.F.P. nr. 576/2004, art. 2 din O.M.F.P. nr. 1939/2004, art. 6, art. 43 (2), art. 64 (2), art. 83 (1) si (2), art. 84 (2), art. 107, art. 179 (1) si (2), art. 183 (5), art. 186 (3) si art. 196 (2) din O.G. nr. 92/2003, se

DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de S.C. "S" S.A. pentru suma totala de ... **lei** reprezentand:

- impozit pe venituri de natură salarială;
- dobânzi întârziere aferente;
- penalități de întârziere aferente;
- contributie la Fondul special de solidaritate socială pentru persoane cu handicap;
- dobânzi de întârziere aferente;
- penalitati de întârziere aferente.

2. Admiterea contestatiei formulate de S.C. "S" S.A. pentru suma totala de ... **lei** reprezentand:

- contributie la Fondul special de solidaritate socială pentru persoane cu handicap;
- dobânzi de întârziere aferente;
- penalitati de întârziere aferente.

3. Anularea punctului 2.2.1 al deciziei de impunere emisa de Directia generala de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspectie fiscala, pentru suma totala de ... **lei** reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plată;

- dobânzi de întârziere aferente;
- penalități aferente.

4. Transmiterea la Directia generala de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspectie fiscala, a raportului de inspectie fiscala in vederea valorificarii si emiterii Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

5. Desfiintarea raportului de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis decizia de impunere pentru suma totala de ... lei reprezentand:

- impozit pe profit suplimentar;
- dobânzi de întârziere aferente;
- penalități de întârziere aferente, urmand ca organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decat cea care a intocmit actul contestat, sa reanalizeze situatia de fapt pentru acelasi impozit si aceeasi perioada avand in vedere cele retinute in cuprinsul prezentei decizii si actele normative incidente in materie in perioada verificata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel, in termen de 6 luni de la comunicare.

ANEXA LA DECIZIA nr. 278/13.12.2006

- Impozit pe venit

- aferent platilor compensatorii

- Contributii sociale

- Contributia la Fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap - cine are obligatia de a face dovada refuzului de a angaja persoane cu handicap

- Contributia la Fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap - obligatia societatii de a solicita trimestrial repartizarea de persoane cu handicap

- Procedura

- emiterea eronata a titlului de creanta

- neanalizarea de catre organele de inspectie fiscala a documentelor prezentate de societate.