

# **ICCJ – Obligație de a încadra în muncă persoane cu handicap. Vărsăminte pentru persoane cu handicap. Sanctiune. Cheltuieli nedeductibile. Impozit pe venit**

R O M Â N I A

ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE

SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Decizia nr. 911/2014	Dosar nr. 881/2/2009
----------------------	----------------------

Ședința publică de la 25 februarie 2014

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel București, secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, sub nr. 881/2/2009 din 30 ianuarie 2009, reclamanta SC G.I.E. SA Botoșani a solicitat în contradictoriu cu pârâții Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice Botoșani, ca prin hotărârea ce se va pronunța să se dispună anularea în parte a Deciziei nr. 365/2008 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin care a fost soluționată contestația formulată de societate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile

suplimentare de plată din 30 mai 2008, respectiv Dispoziției de măsuri din 9 iunie 2008 și pe cale de consecință împotriva Raportului de inspecție fiscală din 30 mai 2008, acte administrativ-fiscale încheiate de Direcția Generală a Finanțelor Publice Botoșani – Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Botoșani, acte prin care au fost stabilite în mod nelegal în sarcina societății reclamante următoarele obligații suplimentare de plată:

1. impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor – 685.658 RON;
2. majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor – 643.137 RON;
3. contribuția pentru asigurările de sănătate reținută de la asigurați – 164.836 RON;
4. majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurările de sănătate reținută de la asigurați -141.010 RON;
5. vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate – 161.768 RON;
6. majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate – 123.959 RON.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că Decizia nr. 365/2008 este în parte netemeinică și nelegală, organele fiscale nerespectând decizia de desființare a raportului de inspecție fiscală anterior, cu privire la vărsămintele pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

S-a arătat că Agenția Județeană pentru Ocuparea Forței de Muncă Botoșani nu a avut în baza de date astfel de persoane, motiv pentru care consideră că s-a aflat în imposibilitate de a aduce la îndeplinire obligația legală.

În ceea ce privește impozitul pe venituri din salarii,

contribuția la asigurări de sănătate și accesoriile acestora, reclamanta a arătat că organele fiscale nu au respectat cele stabilite prin prima decizie de soluționare a contestației referitoare la dubla impozitare a aceleiași baze impozabile, sumele respective fiind constatate anterior ca fiind cheltuieli nedeductibile.

Prin întâmpinarea depusă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Județene Botoșani s-a solicitat respingerea contestației ca neîntemeiată.

La dosarul cauzei au fost depuse și concluzii scrise de către pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală prin care s-a solicitat respingerea cererii de chemare în judecată formulată de reclamantă, ca nefondată, în esență pentru aceleași argumente precizate și în întâmpinarea pârâtei Direcția Generală a Finanțelor Publice Botoșani și în Decizia de soluționare a contestației din 31 octombrie 2008.

În cauză a fost administrată proba cu înscrisuri și proba cu expertiză contabilă.

Prin Sentința nr. 1472 din 29 februarie 2012 a Curții de Apel București, secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, s-a admis acțiunea formulată de reclamanta SC G.I.E. SA în contradictoriu cu pârâții Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice Botoșani.

S-a anulat, în parte, Decizia din 31 octombrie 2008 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, în ceea ce privește pct. 1 și 2, a fost anulată Decizia de impunere privind obligații suplimentare de plată din 30 mai 2008 și Raportul de inspecție fiscală din 30 mai 2008 emise de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Botoșani și exonerată reclamanta de plata următoarelor sume: 685.658 RON – impozit pe venituri de natură salarială, 643.137 RON – accesorii aferente impozitului pe venituri de natură salarială, 161.768

RON – vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, 123.559 RON – majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, 164.836 RON – contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați și 141.010 RON majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați.

Pentru a pronunța această soluție, Curtea de Apel a reținut sub aspectul situației de fapt, că împotriva Raportului de inspecție fiscală din 30 mai 2008, Deciziei de impunere din 30 mai 2008 și Dispoziției de măsuri din 9 iunie 2008, reclamanta a formulat contestație, ce a fost soluționată prin Decizia din 31 octombrie 2008 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, prin care a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru suma totală de 1.614.122 RON reprezentând: 685.658 RON – impozit pe venituri de natură salarială, 643.137 RON – accesorii aferente impozitului pe venituri de natură salarială, 161.768 RON – vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate și 123.559 RON – majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate; a fost respinsă ca nemotivată contestația formulată pentru suma totală de 305.846 RON reprezentând: 164.836 RON – contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, 141.010 RON majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați; a fost trimisă contestația formulată împotriva Deciziei de măsuri din 9 iunie 2008 spre competentă soluționare la Direcția Generală a Finanțelor Publice Botoșani.

S-a arătat în considerentele sentinței atacate că, în ceea ce privește contribuția la fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap, reclamanta avea, în perioada august 2002 – 31 decembrie 2006, potrivit art. 42 din O.U.G. nr. 102/1999 (în forma în vigoare pentru perioada respectivă),

obligatia de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de munca intr-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați, nerespectarea acestei prevederi, potrivit art. 43 alin. (1) din același act normativ, fiind sancționată cu obligatia de a plăti lunar către bugetul de stat o sumă egală cu salariul minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de munca în care nu au încadrat persoane cu handicap.

S-a mai reținut că, în ceea ce privește excepția prevăzută de art. 43 alin. (2), reclamanta nu s-a adresat agenției județene pentru ocuparea forței de muncă pentru a solicita trimestrial repartizarea de persoane cu handicap, însă s-a adresat ulterior, în luna februarie 2007, Agenției Județene pentru Ocuparea Forței de Muncă Botoșani comunicându-i cu adresele nr. 3031, 3032, 3033, 3034 și 3035 din 14 februarie 2007 faptul că în perioada 2002 – 2006 nu a avut în evidență persoane cu handicap calificate în meseriile societății.

În aceste condiții, instanța a reținut că reclamanta nu putea să-și îndeplinească obligatia de a angaja persoane cu handicap, chiar dacă solicita trimestrial agenției județene de ocupare a forței de muncă repartizarea de persoane cu handicap, fiind nelegală obligarea reclamantei la plata sumelor de 161.768 RON – vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate și 123.559 RON – majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

Cu privire la impozitul pe venituri de natură salarială, s-a reținut că sumele ce reprezintă plăți către comercianți sau extrageri de numerar efectuate de E.C.R. și C.G. au fost înregistrate în contabilitatea reclamantei ca fiind cheltuieli de protocol, pe baza extraselor de cont.

S-a reținut că în urma primei inspecții fiscale s-a considerat că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit întrucât nu au la bază documente

justificative, iar ulterior, când s-a realizat cea de-a doua inspecție fiscală, ce formează obiectul cauzei de față, organele fiscale au considerat aceste sume ca fiind venituri de natură salarială supuse impozitului pe venit, făcând aplicarea prevederilor art. 9 alin. (1) din O.G. nr. 7/2001 (aplicabil până la 1 ianuarie 2004), respectiv art. 41 lit. b) și art. 55 din C. fisc. (aplicabil după 1 ianuarie 2004).

Instanța a apreciat că modul în care au procedat organele fiscale este nelegal, întrucât au calificat aceleași operațiuni, în mod diferit la verificarea impozitului pe profit al societății față de verificarea impozitului pe venit la salariaților, în ambele situații organele fiscale întemeindu-și susținerile pe lipsa documentelor justificative, motiv pentru care judecătorul fondului a constatat că acestea nu puteau fi calificate decât ca fiind nedeductibile fiscal pentru impozitul pe profit în temeiul art. 21 alin. (4) lit. f) din C. fisc., și nu ca și venituri de natură salarială.

În aceeași măsură și angajarea unor consumațiuni de materiale de construcții și servicii în cuantum total de 835.121 RON, s-a apreciat că au fost greșit considerate venituri de natură salarială, ele neputând fi considerate decât cel mult având natura unor dividende, astfel cum sunt definite de art. 7 alin. (1) pct. 12 din C. fisc. (inclusiv în forma inițială).

S-a apreciat că, în condițiile în care reglementările legale referitoare la impozitarea veniturilor din salarii, reținute de organele fiscale, au rămas în vigoare și după modificarea C. fisc., prin introducerea dispoziției prevăzute de art. 7 alin. (1) pct. 12 lit. d) din C. fisc., organele fiscale au calificat greșit respectivele sume ca fiind venituri salariale, și nu dividende, neputând fi admis ca în baza aceluiași dispoziții legale să se poate ajunge la concluzii diferite.

Pentru aceste considerente, Curtea de apel a apreciat că este nelegală și obligarea reclamantei la plata sumelor de 685.658

RON – impozit pe venituri de natură salarială, 643.137 RON – accesorii aferente impozitului pe venituri de natură salarială și obligarea reclamantei la plata sumelor de 164.836 RON – contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați și 141.010 RON majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, care au fost stabilite având în vedere aceleași sume considerate nejustificat de către organele fiscale ca fiind venituri de natură salarială.

S-a reținut și că reclamanta a invocat aceleași argumente atât cu privire la impozitul pe venitul din salarii cât și cu privire la contribuția la fondul de sănătate datorată de asigurați, astfel că a fost constatată neîntemeiată soluția dată prin Decizia de soluționare a contestației din 31 octombrie 2008, de respingere a acestui capăt de cerere al contestației ca nemotivat.

Împotriva acestei sentințe au formulat recurs Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași (fostă Direcția Generală a Finanțelor Publice Botoșani), criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie.

Motivele de recurs invocate de autoritățile pârâte sunt comune ambelor recursuri și se încadrează în dispozițiile art. 304 pct. 9 din C. proc. civ. invocându-se greșita aplicare a legii în ceea ce privește soluția recurată prin care s-a dispus anularea în parte a Deciziei din 31 octombrie 2008 emisă de Agenția Națională pentru Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor în ceea ce privește pct. 1 și 2 și prin care s-a dispus anularea Deciziei de impunere privind obligații suplimentare de plată din 30 mai 2008 și a Raportului de inspecție fiscală din 30 mai 2008 emise de Administrația Finanțelor Publice Botoșani și a fost exonerată reclamanta-intimată de plata sumelor reținute în actele contestate și a majorărilor de întârziere aferente obligațiilor principale.

Primul aspect al nelegalității privește vărsămintele de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate în cuantum de 161.768 RON plus accesorii în cuantum de 123.559 RON.

Se arată că instanța de fond a aplicat greșit dispozițiile art. 42 alin. (1) și art. 43 din O.U.G. nr. 102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap apreciind că solicitarea trimestrială repartizării de persoane cu handicap este formală și lipsa acestuia nu poate determina sancționarea societății reclamante, în condițiile în care fapt de necontestat de către reclamantă nu și-a îndeplinit obligația prevăzută de art. 42 alin. (1) și 43 din O.U.G. nr. 102/2009.

În baza acestor dispoziții egale, reclamanta-intimată avea obligația să solicite agenției pentru ocuparea forței de muncă repartizarea de persoane cu handicap, iar nerespectarea acestei obligații conduce la stabilirea de obligații reprezentând contribuția la fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap.

Al doilea aspect de nelegalitate privește impozitul pe veniturile de natură salarială în cuantum de 685.658 RON plus accesorii aferente.

Recurentele-pârâte arată că în mod nelegal, în raport de incidența dispozițiilor O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit și a Normelor metodologice de aplicare a acesteia, H.G. nr. 54/2003, prima instanță a apreciat că organele fiscale nu au calculat corect impozitul pe venit aferent bazei impozabile stabilite în plus vizând perioada supusă calendarului – 2002 – 2006.

Recurentele arată că instanța de fond nu a ținut cont de obiecțiunile formulate la raportul de expertiză privind modalitatea de stabilire a obligației principale în cuantum de 835.121 RON – materiale de construcții și servicii imobile din

București și Sinaia diferită de cea menționată în raportul de expertiză.

Se arată că în mod corect s-a calculat impozitul pe venit aferent bazei de calcul stabilite în plus, având în vedere că aceste cheltuieli nu au fost efectuate în interesul desfășurării activității economice, imobilele nefiind în proprietatea societății reclamante, ci în proprietatea unei persoane fizice, iar societatea reclamantă avea obligația să calculeze impozitul pe venit în condițiile în care cheltuielile au fost efectuate pentru obținerea de către societate a profitului impozabil.

Se arată că cheltuielile au reprezentat avantaje acordate persoanelor fizice E.C. și C.G., fiind corect încadrate, în raport de dispozițiile O.G. nr. 7/2001 și al Legii nr. 571/2003 ca și cheltuielile nedeductibile și totodată venituri impozabile din punct de vedere al impozitului pe venit.

Se arată că în cadrul impozitului pe venit, după data de 1 aprilie 2004 sunt aplicabile dispozițiile Legii nr. 571/2003 privind C. fisc. se încadrează și veniturile din salarii diferite de art. 55, în baza art. 41 lit. b) din C. fisc.

Se arată că prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată nu s-au contrazis reținerile din Decizia nr. 27/2008 în sensul că, prin acea decizie s-a statuat că același venit nu poate fi tratat ca bază de impunere pe veniturile din salarii, nicidecum faptul că în condițiile încadrării sumei ca o cheltuială nedeductibilă fiscal pentru societate aceeași sumă nu poate reprezenta venit impozabil la persoana fizică.

Aceste cheltuieli au reprezentat avantaje acordate persoanelor fizice fiind corect încadrate, în raport de dispozițiile O.G. nr. 7/2001 și al Legii nr. 571/2003, ca și cheltuieli nedeductibile fiscal și totodată venituri impozabile din punct de vedere al impozitului pe venit.

În ceea ce privește contribuția pentru asigurări de sănătate reținute de la asigurați în cuantum de 164.836 RON plus accesorii aferente recurentele arată că această sumă a fost calculată în mod corect fiind aferentă bazei impozabile în plus, iar legalitatea stabilirii bazei impozabile determină legalitatea stabilirii contestației pentru asigurări de sănătate.

Se arată că obligațiile suplimentare au fost calculate corect în baza O.U.G. nr. 150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, modificată prin O.G. nr. 93/2004 aplicabilă până la data intrării în vigoare a Legii nr. 95/2006.

Se arată că în mod corect prin Decizia din 31 octombrie 2008 s-a respins ca nemotivată contestația reclamantei-intimate.

Recurentele solicită admiterea recursurilor și modificarea sentinței atacate în sensul respingerii acțiunii ca neîntemeiate și menținerii ca legale și temeinice a actelor fiscale contestate.

La dosar intimata-reclamantă a formulat întâmpinare în care a solicitat respingerea recursurilor ca nefondate și menținerea sentinței atacate ca legală și temeinică.

Analizând recursurile declarate în raport de motivele de nelegalitate, Curtea apreciază pentru următoarele considerente că acestea sunt nefondate, în cauză sentința recurată fiind dată cu aplicarea corectă a legii, în raport de probele administrate, față de toate aspectele de nelegalitate contestate .

Situația de fapt, care a determinat prezentul litigiu astfel cum rezultă din probele administrate acte și expertiza contabilă este următoarea.

Reclamanta-intimată a fost supusă unei inspecții fiscale ce a vizat perioada ianuarie 2002 – decembrie 2006, în urma căreia

s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală din 31 iulie 2007 și Decizia de impunere din 31 iulie 2007 emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice Botoșani.

Prin Decizia din 31 ianuarie 2008 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, s-a dispus printre altele, desființarea raportului de inspecție fiscală și deciziei de impunere de mai sus, pentru suma totală de 1.968.796 RON reprezentând: 180.967 RON – vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, 134.672 RON – majorări de întârziere aferente, 18.516 RON – penalități de întârziere, 685.658 RON – impozit pe venituri din salarii, 545.920 RON majorări de întârziere aferente, 97.217 RON – penalități de întârziere, 164.836 RON – contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, 120.734 RON – majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, 15.305 RON – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, 4.971 RON – penalități stopaj aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare care au făcut obiectul actului desființat în conformitate cu cele reținute în motivarea deciziei și cu prevederile actelor normative incidente în materie.

În urma reverificării dispusă prin decizia de mai sus, au fost întocmite, de către Direcția Generală a Finanțelor Publice Botoșani – Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Botoșani, Raportul de inspecție fiscală din 30 mai 2008, Decizia de impunere din 30 mai 2008 și Dispoziția de măsuri din 9 iunie 2008.

Prin Decizia de impunere din 30 mai 2008 au fost stabilite în sarcina reclamantei următoarele obligații suplimentare de plată: 685.658 RON – impozit pe venituri de natură salarială, 643.137 RON – accesorii aferente impozitului pe venituri de

natură salarială, 164.836 RON – contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, 141.010 RON majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, 161.768 RON – vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate și 123.559 RON – majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

Pentru a stabili aceste obligații suplimentare, organele fiscale au considerat ca fiind venituri de natură salarială: retragerea din conturile bancare a sumei de 2.346.579 RON de către persoane care au calitatea de angajat al societății (231.851 RON de către E.C.R. angajată cu contract individual de muncă înregistrat la 16 septembrie 2009 și 2.114.728 RON de către C.G. având calitatea de acționar majoritar și președinte al Consiliului de administrație) și angajarea unor consumațiuni de materiale de construcții și servicii în cuantum total de 835.121 RON, la obiectivele “construcție Sinaia, str. F.” și “construcție București, str. P.S., sector 1” la care actele de proprietate și autorizațiile de construcție aparțin persoanei fizice C.G.

A fost supusă unei inspecții fiscale ce a vizat perioada ianuarie 2002 – decembrie 2006, în urma căreia s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală din 31 iulie 2007 și Decizia de impunere din 31 iulie 2007 emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice Botoșani.

Prin Decizia din 31 ianuarie 2008 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, s-a dispus printre altele, desființarea raportului de inspecție fiscală și deciziei de impunere de mai sus, pentru suma totală de 1.968.796 RON reprezentând: 180.967 RON – vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, 134.672 RON – majorări de întârziere aferente, 18.516 RON – penalități de întârziere, 685.658 RON – impozit pe venituri din salarii, 545.920 RON majorări de

întârziere aferente, 97.217 RON – penalități de întârziere, 164.836 RON – contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, 120.734 RON – majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, 15.305 RON – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, 4.971 RON – penalități stopaj aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare care au făcut obiectul actului desființat în conformitate cu cele reținute în motivarea deciziei și cu prevederile actelor normative incidente în materie.

În urma reverificării dispusă prin decizia de mai sus, au fost întocmite, de către Direcția Generală a Finanțelor Publice Botoșani – Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Botoșani, Raportul de inspecție fiscală din 30 mai 2008, Decizia de impunere din 30 mai 2008 și Dispoziția de măsuri din 9 iunie 2008.

Prin Decizia de impunere din 30 mai 2008 au fost stabilite în sarcina reclamantei următoarele obligații suplimentare de plată: 685.658 RON – impozit pe venituri de natură salarială, 643.137 RON – accesorii aferente impozitului pe venituri de natură salarială, 164.836 RON – contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, 141.010 RON majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, 161.768 RON – vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate și 123.559 RON – majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

Pentru a stabili aceste obligații suplimentare, organele fiscale au considerat ca fiind venituri de natură salarială: retragerea din conturile bancare a sumei de 2.346.579 RON de către persoane care au calitatea de angajat al societății

(231.851 RON de către E.C.R. angajată cu contract individual de muncă înregistrat la 16 septembrie 2009 și 2.114.728 RON de către C.G. având calitatea de acționar majoritar și președinte al Consiliului de administrație) și angajarea unor consumațiuni de materiale de construcții și servicii în cuantum total de 835.121 RON, la obiectivele "construcție Sinaia, str. F." și "construcție București, str. P.S., sector 1" la care actele de proprietate și autorizațiile de construcție aparțin persoanei fizice C.G.

Curtea apreciază că soluția primei instanțe prin care reclamanta-intimată a fost exonerată de la plata sumelor de 161.768 RON, vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate plus majorări de întârziere aferente este dată cu aplicarea și interpretarea corectă a dispozițiilor art. 42 – 45 din O.U.G. nr. 102/1999, în raport de situația de fapt și de scopul urmărit de legiuitor prin instituirea acestor obligații în sarcina agenților economici în perioada august 2002 – 31 decembrie 2006.

Reclamanta-intimată avea obligația conform art. 42 din O.U.G. nr. 102/1999, în forma în vigoare pentru perioada respectivă de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați, iar nerespectarea acestei prevederi, potrivit art. 43 alin. (1) din același act normativ, se sancționează cu 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.

De la această obligație art. 43 alin. (2) prevede o excepție și anume în situația în care agentul economic face dovada că a solicitat trimestrial repartizarea de persoane cu handicap și că agențiile de ocupare a forței de muncă nu au repartizat astfel de persoane în vederea angajării.

Fapt de necontestat intimata nu s-a adresat agenției pentru ocuparea forței de muncă pentru a solicita trimestrial

repartizarea de persoane cu handicap, însă s-a adresat ulterior în luna februarie 2007, când Agenția Județeană pentru Ocuparea Forței de Muncă Botoșani a comunicat cu adresele 3031, 3032, 3033, 3034 și 3035 din 14 februarie 2007 faptul că în perioada 2002 – 2006 nu a avut în evidență persoane cu handicap calificate în înscrierile societății.

În mod corect prima instanță a contestat că intimata nu putea să-și îndeplinească obligația de a angaja persoane cu handicap chiar dacă îndeplinea cerința formulată de a solicita agenției repartizarea de persoane cu handicap și a apreciat corect în raport de situația de fapt că intimata a fost în imposibilitate obiectivă de a-și îndeplini această obligație prevăzută de art. 42 din O.U.G. nr. 102/2009.

În cauză nu se impune sancționarea intimatei pentru nerespectarea obligației prevăzute de art. 42 din O.U.G. nr. 102/1999, scopul legii prin dispozițiile art. 42 – 43 din O.U.G. nr. 102/1999 fiind acela de a proteja persoanele cu handicap și nu de a sancționa agenții economici pentru neîndeplinirea obligației de a solicita formal agenției repartizarea de persoane cu handicap.

Față de situația concretă a reclamantei, în perioada 2002 – 2006 agenția teritorială a comunicat ulterior în februarie 2007 că nu a avut în evidență persoane cu handicap necesare activității. Așadar, intimata și în situația în care solicita trimestrial în perioada supusă controlului repartizarea de persoane cu handicap agenția nu putea să-i repartizeze astfel de persoane deoarece nu le avea în evidență.

S-a apreciat corect că în raport de situația de fapt, neîndeplinirea cerinței formale a solicitărilor trimestriale nu are relevanță și aplicarea formală și excesivă a textului nu poate să determine sancționarea reclamantei-intimate.

În acest sens există și practica instanței de recurs, respectiv Decizia nr. 2041 din 17 aprilie 2007 pronunțată de

Înalta Curte de Casație și Justiție, secția de contencios administrativ și fiscal.

Aspectul de nelegalitate cu privire la impozitul pe venituri de natură salarială nu este fondat, în cauză prima instanță interpretând și aplicând corect dispozițiile legale incidente, respectiv dispozițiile O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit până la data de 1 ianuarie 2004 și dispozițiile Legii nr. 571/2003 privind C. fisc. după data de 1 ianuarie 2004 în raport de situația de fapt și de probele administrate – acte plus raportul de expertiză inclusiv răspunsul la obiecțiunile formulate de recurente.

Cu privire la impozitul pe venituri de natură salarială, instanța reține că organele fiscale au considerat ca fiind venituri de natură salarială, și nu cheltuieli, suma totală de 2.346.579 RON, din care suma 1.511.458 RON plăți și extrageri către persoane care au calitatea de angajat al societății (231.851 RON de către E.C.R. angajată cu contract individual de muncă înregistrat la 16 septembrie 2009 și 1.279.606,74 RON de către C.G. având calitatea de acționar majoritar și președinte al Consiliului de administrație) și angajarea unor consumațiuni de materiale de construcții și servicii în cuantum total de 835.121 RON, la obiectivele “construcție Sinaia, str. F.” și “construcție București, str. P.S., sector 1” la care actele de proprietate și autorizațiile de construcție aparțin persoanei fizice C.G.

Sumele ce reprezintă plăți către comercianți sau extrageri de numerar efectuate de E.C.R. și C.G. au fost înregistrate în contabilitatea reclamantei ca fiind cheltuieli de protocol, pe baza extraselor de cont. În urma primei inspecții fiscale s-a considerat că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit întrucât nu au la bază documente justificative, extrasele de cont neputând reprezenta astfel de documente întrucât în acestea nu se pot identifica în ce au constat bunurile și serviciile achiziționate de societate și dacă acestea au fost necesare societății în desfășurarea

activității.

Ulterior, când s-a realizat cea de-a doua inspecție fiscală, ce formează obiectul cauzei de față, organele fiscale au considerat aceste sume ca fiind venituri de natură salarială supuse impozitului pe venit, făcând aplicarea prevederilor art. 9 alin. (1) din O.G. nr. 7/2001 (aplicabil până la 1 ianuarie 2004), respectiv art. 41 lit. b) și art. 55 din C. fisc. (aplicabil după 1 ianuarie 2004).

Curtea apreciază că modul în care au procedat organele fiscale este nelegal, întrucât au calificat aceleași operațiuni, în mod diferit la verificarea impozitului pe profit al societății față de verificarea impozitului pe venit la salariaților. Astfel, dacă organele fiscale considerau, pe baza documentelor verificate, că există probe că respectivele plăți către comercianți și extrageri de numerar de către E.C.R. și C.G., nu reprezentau cheltuieli de protocol ale societății, ci venituri de natură salarială ale persoanelor de mai sus, aveau obligația de a le califica ca fiind venituri/cheltuieli de natură salarială, nu numai atunci când au verificat impozitul pe veniturile salariaților, ci și atunci când au verificat impozitul pe profit al societății.

Lipsa unor documente justificative pentru cheltuielile respective atrage sancțiunea nedeductibilității fiscale pentru impozitul pe profit al societății în calitate de angajator în baza art. 21 alin. (4) lit. f) din C. fisc. dar nu poate determina și justifica încadrarea lor greșită, de către organul fiscal ca și venituri de natură salarială, respectiv venit impozabil la angajat.

În acest sens este și concluzia raportului de expertiză în sensul că sumele în cauză, reprezentând operațiuni de ridicare de numerar sau cele de efectuare de plăți cu cardurile, pentru care nu se prezintă documente justificative cerute de lege sunt nedeductibile fiscal și nu pot fi incluse în baza de calcul și supuse impozitului pe venit.

Expertiza nu înlătură cerința necesității prezentării documentelor justificative astfel cum le definește legea, însă arată faptul că din punct de vedere fiscal inexistența documentelor justificative întocmite potrivit legii prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau a intrării în gestiune, constituie motiv de nedeductibilitate fiscală pentru impozitul pe profit [art. 21 alin. (4) lit. f) C. fisc.].

Însă inspecția fiscală, deși a reținut acest fenomen ca reprezentând cheltuieli nedeductibile la calcularea impozitului pe profit, în stabilirea diferențelor de impozit pe profit, motivul de nedeductibilitate care să fie în concordanță cu situația de fapt constatată [art. 21 alin. (4) lit. f) C. fisc.] ci a încadrat constatarea la art. 21 alin. (4) lit. e) ca reprezentând cheltuieli efectuate în favoarea acționarilor sau asociaților. Această încadrare influențează ulterior în tratarea impozitului pe venit, fiind adăugate la baza de impozitare și asemenea sume.

În acest mod s-a mărit în mod nelegal baza de impozitare și au fost reținute în sarcina reclamantei sume care nu se încadrează în venituri de natură salarială supuse impozitului pe venit conform art. 9 alin. (1) din O.G. nr. 7/2001 aplicabile până la 1 ianuarie 2004 și respectiv art. 41 și art. 45 din C. fisc.

În mod greșit organele fiscale au considerat că sunt venituri de natură salarială și angajarea unor costuri de materiale și servicii în cuantum total de 835.121 RON la obiectivele "construcție Sinaia str. F." și "construcție București str. P.S., sector 1" la care actele de proprietate și autorizațiile de construire aparțin acționarului majoritar C.G.

În mod corect în raport de concluziile raportului de expertiză și răspunsul la obiecțiuni, prima instanță a apreciat că respectivele costuri angajate pentru cele două obiective investiționale pentru perioada 2002 – 2004 nu reprezintă venit impozabil la angajat, respectiv acționar și nu pot fi

asimilate veniturile de natură salarială neputând fi supuse impozitului pe venit, ele fiind asimilate dividendelor începând cu data de 1 ianuarie 2005.

Aceste sume au fost considerate greșit de către organul fiscal ca fiind venituri de natură salarială, ele neputând fi considerate decât cel mult având natura unor dividende, astfel cum sunt definite de art. 7 alin. (1) pct. 12 din C. fisc. (inclusiv în forma inițială) și anume “o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică”.

De altfel, organele fiscale califică astfel de cheltuieli pentru anii 2005 – 2006 ca fiind dividende, invocând dispozițiile introduse începând cu 1 ianuarie 2005 în art. 7 alin. (1) pct. 12 lit. d) din C. fisc., potrivit cărora “dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend”.

În condițiile în care reglementările legale referitoare la impozitarea veniturilor din salarii, reținute de organele fiscale, au rămas în vigoare și după modificarea C. fisc., prin introducerea dispoziției de mai sus, rezultă că organele fiscale au calificat greșit respectivele sume ca fiind venituri salariale, și nu dividende, neputând fi admis ca în baza aceluiași dispoziții legale să se poate ajunge la concluzii diferite.

În consecință instanța de recurs apreciază că prima instanță făcând o aplicare corectă a legii și valorificând concluziile raportului de expertiză contabilă a constatat că este nelegală obligarea intimatului la plata sumei de 685.658 RON impozit pe venituri de natură salarială plus accesorii aferente de 643.137 RON.

Al treilea aspect de nelegalitate privind obligarea reclamantei-intimate la plata sumei de 164.836 RON contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați plus majorări de întârziere aceste categorii de venituri.

În mod corect prima instanță a apreciat nelegalitatea soluției administrative dispusă prin Decizia din 31 octombrie 2008 prin care contestația privind această categorie de debit a fost respinsă ca nemotivată.

S-a reținut că reclamanta-intimată a invocat aceleași argumente atât cu privire la impozitul pe venitul din salarii cât și cu privire la contribuția la fondul de sănătate având în vedere interdependența dintre cele două categorii de obligații la bugetul de stat stabilite în sarcina intimatei.

Plecând de la premisa că suma principală reținută de 685.568 RON a fost considerată și stabilită nelegal ca fiind impozit suplimentar pe venituri de natură salarială de către organele fiscale, cu ocazia celui de-al doilea control, în mod corect prima instanță a apreciat ca neegală și obligarea intimatei la plata sumei de 164.836 RON contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați plus accesorii aferente, sume care au fost stabilite avându-se în vedere aceleași sume considerate greșit și nelegal de către organele fiscale ca fiind venituri de natură salarială.

Față de cele expuse mai sus, Curtea în baza art. 312 alin. (1) și (2) din C. proc. civ. va respinge recursurile ca nefondate, menținând ca legală și temeinică sentința pronunțată de instanța de fond.

PENTRU ACESTE MOTIVE

ÎN NUMELE LEGII

D E C I D E

Respinge recursurile declarate de Agenția Națională de

Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași (fostă Direcția Generală a Finanțelor Publice Botoșani) împotriva Sentinței nr. 1472 din 29 februarie 2012 a Curții de Apel București, secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, ca nefondate.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 25 februarie 2014

*Sursa: [www.scj.ro](http://www.scj.ro)*