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

R O M Â N I A

ÎNALTA CURTE DE CASAŢIE ŞI JUSTIŢIE

SECŢIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ŞI FISCAL

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

Şedinţa publică de la 25 februarie 2014

Asupra recursurilor de faţă;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin acţiunea înregistrată pe rolul Curţii de Apel Bucureşti, secţia a VIII-a contencios administrativ şi fiscal, sub nr. 881/2/2009 din 30 ianuarie 2009, reclamanta SC G.I.E. SA Botoşani a solicitat în contradictoriu cu pârâţii Agenţia Naţională de Administrare Fiscală şi Direcţia Generală a Finanţelor Publice Botoşani, ca prin hotărârea ce se va pronunţa să se dispună anularea în parte a Deciziei nr. 365/2008 emisă de Direcţia Generală de Soluţionare a Contestaţiilor din cadrul Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscala prin care a fost soluţionată contestaţia formulată de societate împotriva Deciziei de impunere privind obligaţiile

suplimentare de plată din 30 mai 2008, respectiv Dispoziţiei de măsuri din 9 iunie 2008 şi pe cale de consecinţă împotriva Raportului de inspecţie fiscală din 30 mai 2008, acte administrativ-fiscale încheiate de Direcţia Generală a Finanţelor Publice Botoşani – Administraţia Finanţelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Botoşani, acte prin care au fost stabilite în mod nelegal în sarcina societăţii reclamante următoarele obligaţii suplimentare de plată:

1. impozitul pe veniturile din salarii şi asimilate salariilor – 685.658 RON;

2. majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii şi asimilate salariilor – 643.137 RON;

3. contribuţia pentru asigurările de sănătate reţinută de la asiguraţi – 164.836 RON;

4. majorări de întârziere aferente contribuţiei pentru asigurările de sănătate reţinută de la asiguraţi -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 acţiunii, reclamanta a arătat că Decizia nr. 365/2008 este în parte netemeinică şi nelegală, organele fiscale nerespectând decizia de desfiinţare a raportului de inspecţie fiscală anterior, cu privire la vărsămintele pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

S-a arătat că Agenţia Judeţeană pentru Ocuparea Forţei de Muncă Botoşani 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 obligaţia legală.

În ceea ce priveşte impozitul pe venituri din salarii,

contribuţia la asigurări de sănătate şi accesoriile acestora, reclamanta a arătat că organele fiscale nu au respectat cele stabilite prin prima decizie de soluţionare a contestaţiei referitoare la dubla impozitare a aceleaşi baze impozabile, sumele respective fiind constatate anterior ca fiind cheltuieli nedeductibile.

Prin întâmpinarea depusă de Direcţia Generală a Finanţelor Publice Judeţene Botoşani s-a solicitat respingerea contestaţiei ca neîntemeiată.

La dosarul cauzei au fost depuse şi concluzii scrise de către pârâta Agenţia Naţională de Administrare Fiscală prin care s-a solicitat respingerea cererii de chemare în judecată formulată de reclamantă, ca nefondată, în esenţă pentru aceleaşi argumente precizate şi în întâmpinarea pârâtei Direcţia Generală a Finanţelor Publice Botoşani şi în Decizia de soluţionare a contestaţiei din 31 octombrie 2008.

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

Prin Sentinţa nr. 1472 din 29 februarie 2012 a Curţii de Apel Bucureşti, secţia a VIII-a contencios administrativ şi fiscal, s-a admis acţiunea formulată de reclamanta SC G.I.E. SA în contradictoriu cu pârâţii Agenţia Naţională de Administrare Fiscală şi Direcţia Generală a Finanţelor Publice Botoşani.

S-a anulat, în parte, Decizia din 31 octombrie 2008 emisă de Agenţia Naţională de Administrare Fiscală – Direcţia Generală de Soluţionare a Contestaţiilor, în ceea ce priveşte pct. 1 şi 2, a fost anulată Decizia de impunere privind obligaţii suplimentare de plată din 30 mai 2008 şi Raportul de inspecţie fiscală din 30 mai 2008 emise de Administraţia Finanţelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Botoşani şi 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 – contribuţia pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi şi 141.010 RON majorări de întârziere aferente contribuţiei pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi.

Pentru a pronunţa această soluţie, Curtea de Apel a reţinut sub aspectul situaţiei de fapt, că împotriva Raportului de inspecţie fiscală din 30 mai 2008, Deciziei de impunere din 30 mai 2008 şi Dispoziţiei de măsuri din 9 iunie 2008, reclamanta a formulat contestaţie, ce a fost soluţionată prin Decizia din 31 octombrie 2008 emisă de Agenţia Naţională de Administrare Fiscală – Direcţia Generală de Soluţionare a Contestaţiilor, prin care a fost respinsă ca neîntemeiată contestaţia 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 şi 123.559 RON – majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate; a fost respinsă ca nemotivată contestaţia formulată pentru suma totală de 305.846 RON reprezentând: 164.836 RON – contribuţia pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi, 141.010 RON majorări de întârziere aferente contribuţiei pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi; a fost trimisă contestaţia formulată împotriva Deciziei de măsuri din 9 iunie 2008 spre competentă soluţionare la Direcţia Generală a Finanţelor Publice Botoşani.

S-a arătat în considerentele sentinţei atacate că, în ceea ce priveşte contribuţia 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),

obligaţia de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puţin 4% din numărul total de angajaţi, nerespectarea acestei prevederi, potrivit art. 43 alin. (1) din acelaşi act normativ, fiind sancţionată cu obligaţia de a plăti lunar către bugetul de stat o sumă egală cu salariul minim brut pe ţară înmulţit cu numărul de locuri de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap.

S-a mai reţinut că, în ceea ce priveşte excepţia prevăzută de art. 43 alin. (2), reclamanta nu s-a adresat agenţiei judeţene pentru ocuparea forţei de muncă pentru a solicita trimestrial repartizarea de persoane cu handicap, însă s-a adresat ulterior, în luna februarie 2007, Agenţiei Judeţene pentru Ocuparea Forţei de Muncă Botoşani comunicându-i cu adresele nr. 3031, 3032, 3033, 3034 şi 3035 din 14 februarie 2007 faptul că în perioada 2002 – 2006 nu a avut în evidenţă persoane cu handicap calificate în meseriile societăţii.

În aceste condiţii, instanţa a reţinut că reclamanta nu putea să-şi îndeplinească obligaţia de a angaja persoane cu handicap, chiar dacă solicita trimestrial agenţiei judeţene de ocupare a forţei 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 şi 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 reţinut că sumele ce reprezintă plăţi către comercianţi sau extrageri de numerar efectuate de E.C.R. şi C.G. au fost înregistrate în contabilitatea reclamantei ca fiind cheltuieli de protocol, pe baza extraselor de cont.

S-a reţinut că în urma primei inspecţii 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 inspecţie fiscală, ce formează obiectul cauzei de faţă, 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) şi art. 55 din C. fisc. (aplicabil după 1 ianuarie 2004).

Instanţa a apreciat că modul în care au procedat organele fiscale este nelegal, întrucât au calificat aceleaşi operaţiuni, în mod diferit la verificarea impozitului pe profit al societăţii faţă de verificarea impozitului pe venit la salariaţilor, în ambele situaţii organele fiscale întemeindu-şi susţinerile 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., şi nu ca şi venituri de natură salarială.

În aceeaşi măsură şi angajarea unor consumaţiuni de materiale de construcţii şi servicii în cuantum total de 835.121 RON, s-a apreciat că au fost greşit 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 iniţială).

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

Pentru aceste considerente, Curtea de apel a apreciat că este nelegală şi 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 şi obligarea reclamantei la plata sumelor de 164.836 RON – contribuţia pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi şi 141.010 RON majorări de întârziere aferente contribuţiei pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi, care au fost stabilite având în vedere aceleaşi sume considerate nejustificat de către organele fiscale ca fiind venituri de natură salarială.

S-a reţinut şi că reclamanta a invocat aceleaşi argumente atât cu privire la impozitul pe venitul din salarii cât şi cu privire la contribuţia la fondul de sănătate datorată de asiguraţi, astfel că a fost constatată neîntemeiată soluţia dată prin Decizia de soluţionare a contestaţiei din 31 octombrie 2008, de respingere a acestui capăt de cerere al contestaţiei ca nemotivat.

Împotriva acestei sentinţe au formulat recurs Agenţia Naţională de Administrare Fiscală şi Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Iaşi (fostă Direcţia Generală a Finanţelor Publice Botoşani), criticând-o pentru nelegalitate şi netemeinicie.

Motivele de recurs invocate de autorităţile pârâte sunt comune ambelor recursuri şi se încadrează în dispoziţiile art. 304 pct. 9 din C. proc. civ. invocându-se greşita aplicare a legii în ceea ce priveşte soluţia recurată prin care s-a dispus anularea în parte a Deciziei din 31 octombrie 2008 emisă de Agenţia Naţională pentru Administrare Fiscală – Direcţia Generală de Soluţionare a Contestaţiilor în ceea ce priveşte pct. 1 şi 2 şi prin care s-a dispus anularea Deciziei de impunere privind obligaţii suplimentare de plată din 30 mai 2008 şi a Raportului de inspecţie fiscală din 30 mai 2008 emise de Administraţia Finanţelor Publice Botoşani şi a fost exonerată reclamanta-intimată de plata sumelor reţinute în actele contestate şi a majorărilor de întârziere aferente obligaţiilor principale.

Primul aspect al nelegalităţii priveşte 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 instanţa de fond a aplicat greşit dispoziţiile art. 42 alin. (1) şi art. 43 din O.U.G. nr. 102/1999 privind protecţia specială şi încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap apreciind că solicitarea trimestrială repartizării de persoane cu handicap este formală şi lipsa acestuia nu poate determina sancţionarea societăţii reclamante, în condiţiile în care fapt de necontestat de către reclamantă nu şi-a îndeplinit obligaţia prevăzută de art. 42 alin. (1) şi 43 din O.U.G. nr. 102/2009.

În baza acestor dispoziţii egale, reclamanta-intimată avea obligaţia să solicite agenţiei pentru ocuparea forţei de muncă repartizarea de persoane cu handicap, iar nerespectarea acestei obligaţii conduce la stabilirea de obligaţii reprezentând contribuţia la fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap.

Al doilea aspect de nelegalitate priveşte 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 incidenţa dispoziţiilor O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit şi a Normelor metodologice de aplicare a acesteia, H.G. nr. 54/2003, prima instanţă 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 instanţa de fond nu a ţinut cont de obiecţiunile formulate la raportul de expertiză privind modalitatea de stabilire a obligaţiei principale în cuantum de 835.121 RON – materiale de construcţii şi servicii imobile din

Bucureşti şi Sinaia diferită de cea menţionată 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 desfăşurării activităţii economice, imobilele nefiind în proprietatea societăţii reclamante, ci în proprietatea unei persoane fizice, iar societatea reclamantă avea obligaţia să calculeze impozitul pe venit în condiţiile în care cheltuielile au fost efectuate pentru obţinerea de către societate a profitului impozabil.

Se arată că cheltuielile au reprezentat avantaje acordate persoanelor fizice E.C. şi C.G., fiind corect încadrate, în raport de dispoziţiile O.G. nr. 7/2001 şi al Legii nr. 571/2003 ca şi cheltuielile nedeductibile şi 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 dispoziţiile Legii nr. 571/2003 privind C. fisc. se încadrează şi veniturile din salarii diferite de art. 55, în baza art. 41 lit. b) din C. fisc.

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

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

În ceea ce priveşte contribuţia pentru asigurări de sănătate reţinute de la asiguraţi 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 contestaţiei pentru asigurări de sănătate.

Se arată că obligaţiile suplimentare au fost calculate corect în baza O.U.G. nr. 150/2002 privind organizarea şi funcţionarea 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 contestaţia reclamantei-intimate.

Recurentele solicită admiterea recursurilor şi modificarea sentinţei atacate în sensul respingerii acţiunii ca neîntemeiate şi menţinerii ca legale şi temeinice a actelor fiscale contestate.

La dosar intimata-reclamantă a formulat întâmpinare în care a solicitat respingerea recursurilor ca nefondate şi menţinerea sentinţei atacate ca legală şi temeinică.

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

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

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

s-a întocmit Raportul de inspecţie fiscală din 31 iulie 2007 şi Decizia de impunere din 31 iulie 2007 emise de Direcţia Generală a Finanţelor Publice Botoşani.

Prin Decizia din 31 ianuarie 2008 emisă de Agenţia Naţională de Administrare Fiscală – Direcţia Generală de Soluţionare a Contestaţiilor, s-a dispus printre altele, desfiinţarea raportului de inspecţie fiscală şi 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 – penalităţi de întârziere, 685.658 RON – impozit pe venituri din salarii, 545.920 RON majorări de întârziere aferente, 97.217 RON – penalităţi de întârziere, 164.836 RON – contribuţia pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi, 120.734 RON – majorări de întârziere aferente contribuţiei pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi, 15.305 RON – penalităţi de întârziere aferente contribuţiei pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi, 4.971 RON – penalităţi stopaj aferente contribuţiei pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi, urmând ca organele de inspecţie fiscală să reanalizeze cauza pentru aceeaşi perioadă şi aceleaşi obligaţii bugetare care au făcut obiectul actului desfiinţat în conformitate cu cele reţinute în motivarea deciziei şi cu prevederile actelor normative incidente în materie.

În urma reverificării dispusă prin decizia de mai sus, au fost întocmite, de către Direcţia Generală a Finanţelor Publice Botoşani – Administraţia Finanţelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Botoşani, Raportul de inspecţie fiscală din 30 mai 2008, Decizia de impunere din 30 mai 2008 şi Dispoziţia de măsuri din 9 iunie 2008.

Prin Decizia de impunere din 30 mai 2008 au fost stabilite în sarcina reclamantei următoarele obligaţii 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 – contribuţia pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi, 141.010 RON majorări de întârziere aferente contribuţiei pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi, 161.768 RON – vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate şi 123.559 RON – majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

Pentru a stabili aceste obligaţii 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 societăţii (231.851 RON de către E.C.R. angajată cu contract individual de muncă înregistrat la 16 septembrie 2009 şi 2.114.728 RON de către C.G. având calitatea de acţionar majoritar şi preşedinte al Consiliului de administraţie) şi angajarea unor consumaţiuni de materiale de construcţii şi servicii în cuantum total de 835.121 RON, la obiectivele "construcţie Sinaia, str. F." şi "construcţie Bucureşti, str. P.S., sector 1" la care actele de proprietate şi autorizaţiile de construcţie aparţin persoanei fizice C.G.

A fost supusă unei inspecţii fiscale ce a vizat perioada ianuarie 2002 – decembrie 2006, în urma căreia s-a întocmit Raportul de inspecţie fiscală din 31 iulie 2007 şi Decizia de impunere din 31 iulie 2007 emise de Direcţia Generală a Finanţelor Publice Botoşani.

Prin Decizia din 31 ianuarie 2008 emisă de Agenţia Naţională de Administrare Fiscală – Direcţia Generală de Soluţionare a Contestaţiilor, s-a dispus printre altele, desfiinţarea raportului de inspecţie fiscală şi 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 – penalităţi de întârziere, 685.658 RON – impozit pe venituri din salarii, 545.920 RON majorări de

întârziere aferente, 97.217 RON – penalităţi de întârziere, 164.836 RON – contribuţia pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi, 120.734 RON – majorări de întârziere aferente contribuţiei pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi, 15.305 RON – penalităţi de întârziere aferente contribuţiei pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi, 4.971 RON – penalităţi stopaj aferente contribuţiei pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi, urmând ca organele de inspecţie fiscală să reanalizeze cauza pentru aceeaşi perioadă şi aceleaşi obligaţii bugetare care au făcut obiectul actului desfiinţat în conformitate cu cele reţinute în motivarea deciziei şi cu prevederile actelor normative incidente în materie.

În urma reverificării dispusă prin decizia de mai sus, au fost întocmite, de către Direcţia Generală a Finanţelor Publice Botoşani – Administraţia Finanţelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Botoşani, Raportul de inspecţie fiscală din 30 mai 2008, Decizia de impunere din 30 mai 2008 şi Dispoziţia de măsuri din 9 iunie 2008.

Prin Decizia de impunere din 30 mai 2008 au fost stabilite în sarcina reclamantei următoarele obligaţii 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 – contribuţia pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi, 141.010 RON majorări de întârziere aferente contribuţiei pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi, 161.768 RON – vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate şi 123.559 RON – majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

Pentru a stabili aceste obligaţii 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 societăţii

(231.851 RON de către E.C.R. angajată cu contract individual de muncă înregistrat la 16 septembrie 2009 şi 2.114.728 RON de către C.G. având calitatea de acţionar majoritar şi preşedinte al Consiliului de administraţie) şi angajarea unor consumaţiuni de materiale de construcţii şi servicii în cuantum total de 835.121 RON, la obiectivele "construcţie Sinaia, str. F." şi "construcţie Bucureşti, str. P.S., sector 1" la care actele de proprietate şi autorizaţiile de construcţie aparţin persoanei fizice C.G.

Curtea apreciază că soluţia primei instanţe 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 şi interpretarea corectă a dispoziţiilor art. 42 – 45 din O.U.G. nr. 102/1999, în raport de situaţia de fapt şi de scopul urmărit de legiuitor prin instituirea acestor obligaţii în sarcina agenţilor economici în perioada august 2002 – 31 decembrie 2006.

Reclamanta-intimată avea obligaţia 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 puţin 4% din numărul total de angajaţi, iar nerespectarea acestei prevederi, potrivit art. 43 alin. (1) din acelaşi act normativ, se sancţionează cu obligaţia de a plăti lunar către bugetul de stat o sumă egală cu salariul minim brut pe ţară înmulţit cu numărul de locuri de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap.

De la această obligaţie art. 43 alin. (2) prevede o excepţie şi anume în situaţia în care agentul economic face dovada că a solicitat trimestrial repartizarea de persoane cu handicap şi că agenţiile de ocupare a forţei de muncă nu au repartizat astfel de persoane în vederea angajării.

Fapt de necontestat intimata nu s-a adresat agenţiei pentru ocuparea forţei de muncă pentru a solicita trimestrial

repartizarea de persoane cu handicap, însă s-a adresat ulterior în luna februarie 2007, când Agenţia Judeţeană pentru Ocuparea Forţei de Muncă Botoşani a comunicat cu adresele 3031, 3032, 3033, 3034 şi 3035 din 14 februarie 2007 faptul că în perioada 2002 – 2006 nu a avut în evidenţă persoane cu handicap calificate în înscrierile societăţii.

În mod corect prima instanţă a contestat că intimata nu putea să-şi îndeplinească obligaţia de a angaja persoane cu handicap chiar dacă îndeplinea cerinţa formulată de a solicita agenţiei repartizarea de persoane cu handicap şi a apreciat corect în raport de situaţia de fapt că intimata a fost în imposibilitate obiectivă de a-şi îndeplini această obligaţie prevăzută de art. 42 din O.U.G. nr. 102/2009.

În cauză nu se impune sancţionarea intimatei pentru nerespectarea obligaţiei prevăzute de art. 42 din O.U.G. nr. 102/1999, scopul legii prin dispoziţiile art. 42 – 43 din O.U.G. nr. 102/1999 fiind acela de a proteja persoanele cu handicap şi nu de a sancţiona agenţii economici pentru neîndeplinirea obligaţiei de a solicita formal agenţiei repartizarea de persoane cu handicap.

Faţă de situaţia concretă a reclamantei, în perioada 2002 – 2006 agenţia teritorială a comunicat ulterior în februarie 2007 că nu a avut în evidenţă persoane cu handicap necesare activităţii. Aşadar, intimata şi în situaţia în care solicita trimestrial în perioada supusă controlului repartizarea de persoane cu handicap agenţia nu putea să-i repartizeze astfel de persoane deoarece nu le avea în evidenţă.

S-a apreciat corect că în raport de situaţia de fapt, neîndeplinirea cerinţei formale a solicitărilor trimestriale nu are relevanţă şi aplicarea formală şi excesivă a textului nu poate să determine sancţionarea reclamantei-intimate.

În acest sens există şi practica instanţei de recurs, respectiv Decizia nr. 2041 din 17 aprilie 2007 pronunţată de

Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie, secţia de contencios administrativ şi fiscal.

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

Cu privire la impozitul pe venituri de natură salarială, instanţa reţine că organele fiscale au considerat ca fiind venituri de natură salarială, şi nu cheltuieli, suma totală de 2.346.579 RON, din care suma 1.511.458 RON plăţi şi extrageri către persoane care au calitatea de angajat al societăţii (231.851 RON de către E.C.R. angajată cu contract individual de muncă înregistrat la 16 septembrie 2009 şi 1.279.606,74 RON de către C.G. având calitatea de acţionar majoritar şi preşedinte al Consiliului de administraţie) şi angajarea unor consumaţiuni de materiale de construcţii şi servicii în cuantum total de 835.121 RON, la obiectivele “construcţie Sinaia, str. F.” şi “construcţie Bucureşti, str. P.S., sector 1” la care actele de proprietate şi autorizaţiile de construcţie aparţin persoanei fizice C.G.

Sumele ce reprezintă plăţi către comercianţi sau extrageri de numerar efectuate de E.C.R. şi C.G. au fost înregistrate în contabilitatea reclamantei ca fiind cheltuieli de protocol, pe baza extraselor de cont. În urma primei inspecţii 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 şi serviciile achiziţionate de societate şi dacă acestea au fost necesare societăţii în desfăşurarea

activităţii.

Ulterior, când s-a realizat cea de-a doua inspecţie fiscală, ce formează obiectul cauzei de faţă, 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) şi 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 aceleaşi operaţiuni, în mod diferit la verificarea impozitului pe profit al societăţii faţă de verificarea impozitului pe venit la salariaţilor. Astfel, dacă organele fiscale considerau, pe baza documentelor verificate, că există probe că respectivele plăţi către comercianţi şi extrageri de numerar de către E.C.R. şi C.G., nu reprezentau cheltuieli de protocol ale societăţii, ci venituri de natură salarială ale persoanelor de mai sus, aveau obligaţia de a le califica ca fiind venituri/cheltuieli de natură salarială, nu numai atunci când au verificat impozitul pe veniturile salariaţilor, ci şi atunci când au verificat impozitul pe profit al societăţii.

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

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

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

Însă inspecţia fiscală, deşi a reţinut acest fenomen ca reprezentând cheltuieli nedeductibile la calcularea impozitului pe profit, în stabilirea diferenţelor de impozit pe profit, motivul de nedeductibilitate care să fie în concordanţă cu situaţia 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 acţionarilor sau asociaţilor. Această încadrare influenţează ulterior în tratarea impozitului pe venit, fiind adăugate la baza de impozitare şi asemenea sume.

În acest mod s-a mărit în mod nelegal baza de impozitare şi au fost reţinute 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 şi respectiv art. 41 şi art. 45 din C. fisc.

În mod greşit organele fiscale au considerat că sunt venituri de natură salarială şi angajarea unor costuri de materiale şi servicii în cuantum total de 835.121 RON la obiectivele “construcţie Sinaia str. F.” şi “construcţie Bucureşti str. P.S., sector 1” la care actele de proprietate şi autorizaţiile de construire aparţin acţionarului majoritar C.G.

În mod corect în raport de concluziile raportului de expertiză şi răspunsul la obiecţiuni, prima instanţă a apreciat că respectivele costuri angajate pentru cele două obiective investiţionale pentru perioada 2002 – 2004 nu reprezintă venit impozabil la angajat, respectiv acţionar şi 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 greşit 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 iniţială) şi anume "o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecinţă a deţinerii unor titluri de participare la acea persoană juridică".

De altfel, organele fiscale califică astfel de cheltuieli pentru anii 2005 – 2006 ca fiind dividende, invocând dispoziţiile 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 acţionar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend".

În condiţiile în care reglementările legale referitoare la impozitarea veniturilor din salarii, reţinute de organele fiscale, au rămas în vigoare şi după modificarea C. fisc., prin introducerea dispoziţiei de mai sus, rezultă că organele fiscale au calificat greşit respectivele sume ca fiind venituri salariale, şi nu dividende, neputând fi admis ca în baza aceloraşi dispoziţii legale să se poate ajunge la concluzii diferite.

În consecinţă instanţa de recurs apreciază că prima instanţă făcând o aplicare corectă a legii şi valorificând concluziile raportului de expertiză contabilă a constatat că este nelegală obligarea intimatei 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 contribuţia pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi plus majorări de întârziere aceste categorii de venituri.

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

S-a reţinut că reclamanta-intimată a invocat aceleaşi argumente atât cu privire la impozitul pe venitul din salarii cât şi cu privire la contribuţia la fondul de sănătate având în vedere interdependenţa dintre cele două categorii de obligaţii la bugetul de stat stabilite în sarcina intimatei.

Plecând de la premisa că suma principală reţinută de 685.568 RON a fost considerată şi 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 instanţă a apreciat ca neegală şi obligarea intimatei la plata sumei de 164.836 RON contribuţia pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi plus accesorii aferente, sume care au fost stabilite avându-se în vedere aceleaşi sume considerate greşit şi nelegal de către organele fiscale ca fiind venituri de natură salarială.

Faţă de cele expuse mai sus, Curtea în baza art. 312 alin. (1) şi (2) din C. proc. civ. va respinge recursurile ca nefondate, menţinând ca legală şi temeinică sentinţa pronunţată de instanţa de fond.

PENTRU ACESTE MOTIVE

ÎN NUMELE LEGII

D E C I DE

Respinge recursurile declarate de Agenţia Naţională de

Administrare Fiscală şi Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Iaşi (fostă Direcţia Generală a Finanţelor Publice Botoşani) împotriva Sentinţei nr. 1472 din 29 februarie 2012 a Curţii de Apel Bucureşti, secţia a VIII-a contencios administrativ şi fiscal, ca nefondate.

Irevocabilă.

Pronunţată în şedinţă publică, astăzi 25 februarie 2014

Sursa: www.scj.ro