

DECIZIA NR. 68/2006 emisa de D.G.F.P. a judetului Hunedoara

Directia generala a finantelor publice a judetului Hunedoara a fost sesizata de Activitatea de control financiar fiscal asupra contestatiei formulata impotriva Deciziei de impunere emisa de D.G.F.P. a judetului Hunedoara - Activitatea de control financiar fiscal, privind stabilirea ca obligatie de plata, catre bugetul consolidat al statului, reprezentand:

- impozit pe profit;
- dobanzi de intarziere aferente impozitului pe profit ;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.177 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Directia generala a finantelor publice a judetului Hunedoara, constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art.175, art. 176 si art. 177 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata privind Codul de procedura fiscala, este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, societatea contestatoare arata urmatoarele :

Contestatia vizeaza, in principal, obligatiile fiscale suplimentare considerate de organele de control ca fiind generate de venituri obtinute in afara zonei defavorizate.

Sustinerea organelor de inspectie fiscala conform careia societatea a obtinut venituri din activitati desfasurate in afara zonei defavorizate, nu este nici temeinica, nici legala.

Concluzia organelor de inspectie fiscala nu a fost probata cu documente, informatii, cercetari, ci asa cum o demonstreaza raportul de inspectie fiscala, s-a bazat pe supozitii , presupuneri, deductii neintemeiate, prezumtii de vinovatie.

Fiind lipsita de forta probanta a unor eventuale dovezi, simpla supozitie ca societatea a obtinut venituri in afara zonei defavorizate este infirmata de realitate si de controlul efectuat de catre organele de inspectie fiscala ale D.G.F.P. a judetului Cluj (la data de 05.04.2005), control efectuat la solicitarea D.G.F.P. a judetului Hunedoara. Acest control nu a constatat abateri de natura sa confirme o productie realizata in afara zonei defavorizate, astfel ca,

stabilirea unui impozit pe profit suplimentar, plus dobanzi si penalitati aferente, este nelegala.

Contestatoarea arata ca, daca la prima inspectie, presupunerile organelor de control se bazau irelevant pe numarul mic de salariati, productivitatea presupus scazuta a acestora, slaba dotare tehnica si productivitate a utilajelor din dotare, consumul mic de energie electrica, la reverifycarea din 2006, s-a mentinut concluzia preconceputa si nedocumentata cu probe, conform careia au fost obtinute venituri in afara zonei defavorizate. De data aceasta, insa, argumentele au fost diferite si s-au bazat pe neconcordanata dintre acte si fapte fiscale produse sau desfasurate pe teritoriul altui organ fiscal.

Pentru perioada 2002 - 2004, societatea contesta sustinerile organelor de inspectie fiscala referitoare la materiile prime consumate pentru realizarea produselor dar neinregistrate in evidentele societatii, in sensul ca prin raport nu se mentioneaza ca valoarea acestor materiale se situeaza sub 1% din valoarea totala a materialelor consumate pentru realizarea produselor finite dar concluzioneaza in mod general si speculativ, ca toata productia s-a realizat in afara zonei defavorizate desi la majoritatea celorlalte sarje nu s-a ridicat nicio obiectie.

Componentele minore , care nu se regasesc evidentele societatii, se folosesc in cantitati de ordinul gramelor si miligramelor pentru realizarea produselor. Aceste materiale, au sosit de la producatori sub forma de *mostre fara valoare comerciala* motiv pentru care, la vremea respectiva, nu s-a acordat atentia de a le introduce, fara valoare, in productie.

Contestatoarea nu este de acord cu constatarile organelor de inspectie fiscala, in sensul ca, unele omisiuni sau greseli in contabilitatea primara, care au fost corectate ulterior, sa duca la concluzia ca aceste produse ar fi fost fabricate in afara zonei defavorizate.

De asemenea, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala nu aduc nici un argument pentru unele produse care, in opinia acestora, ar fi fost realizate in afara zonei defavorizate.

In ceea ce priveste constatarile organelor de inspectie fiscala pentru primul trimestru al anului 2005, contestatoarea arata ca acesta se refera la date cuprinse in documente de livrare si unele inadvertente in completarea acestora, erori din care se trage, din nou,

concluzia eronata, ca acestea privesc productia obtinuta in afara zonei defavorizate.

Petenta considera ca organele de inspectie fiscala nu sunt abilitate sa stabileasca daca activitatea desfasurata de societate in zona defavorizata, are caracter de productie proprie, in acest sens competenta revenind Agentiei pentru dezvoltare regionala.

In ceea ce priveste notiunea de *productie proprie in zona defavorizata* organele de inspectie au retinut, in mod eronat, faptul ca societatea nu ar desfasura productie proprie in zona defavorizata, luandu-se in considerare documente care nu au fost relevante, in cauza.

Inadvertentele retinute de organele de control nu sunt de natura a schimba esenta activitatii proprii desfasurate, deoarece rezultatele corecte ale activitatii de productie erau inregistrate in evidentele contabile proprii.

Relatiile comerciale derulate de societate in zona defavorizata au fost consemnate in formulare utilizate pentru determinarea veniturilor, formulare care indeplinesc conditiile prevazute de Hotararea Guvernului nr. 831/1997, fara ca organele de control sa constate fictivitatea acestora.

De drept, desfasurarea activitatii localizata in zona defavorizata s-a concretizat in valoarea adaugata realizata din productie, valoare inregistrata in conturile venituri ale societatii comerciale.

Avand in vedere ce le sustinute, petenta solicita anularea masurilor cuprinse in decizia de impunere si admiterea contestatiei asa cum a fost formulata.

II. Prin raportul de inspectie fiscala contestat, organele de control ale D.G.F.P. a judetului Hunedoara - Activitatea de control financiar fiscal, au consemnat urmatoarele:

Din verificarea efectuata, organele de inspectie fiscala considera ca veniturile din productia obtinuta nu au fost realizate, in totalitate, in spatiul de productie situat in zona defavorizata.

In urma verificarii si analizarii documentelor finaciar contabile puse la dispozitie de catre societatea comerciala, organele de inspectie fiscala au considerat ca veniturile obtinute in anii 2002, 2003, 2004 si primul trimestru al anului 2005, nu au fost aferente in totalitate activitatii desfasurate in spatiul de productie situat in zona defavorizata, argumentand urmatoarele:

- pentru o parte din produse, societatea nu a putut justifica intrarea intregii cantitati de materii prime;

- pentru o alta parte din produse, societatea nu a putut justifica consumul intregii cantitati de materii prime intrucat acestea nu erau mentionate in bonurile de consum si nici scazute valoric in evidenta contabila.

Organele de inspectie fiscala au consemnat faptul ca pe facturile de livrare a unor produse, la rubrica privind expeditia si mijocul de transport, in cea mai mare parte a acestora nu este completat mijlocul de transport.

Avand in vedere toate aspectele sesizate, in urma verificarii, respectiv lipsa documentelor care sa ateste transportul produselor materiilor prime, lipsa inregistrarii consumurilor unor materii prime necesare obtinerii unor produse precum si aspectele mentionate cu privire la completarea documentelor, organele de inspectie fiscala a concluzionat ca o parte din produse, nu au fost realizate in zona defavorizata, si in consecinta veniturile obtinute din productia si comercializarea acestora nu sunt aferente activitatii desfasurate in zona defavorizata.

Fata de cele aratate mai sus, organele de inspectie fiscala au calculat impozit pe profit pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii veniturilor obtinute in afara zonei defavorizate in totalul veniturilor inregistrate de agentul economic, in conformitate cu prevederile art. 9 alin. (2) si alin. (3) din Normele metodologice pentru aplicarea O.U.G. nr. 24/1998 privind regimul zonelor defavorizate, aprobate prin H.G. nr. 728/2001.

Pentru neplata in termen a impozitului pe profit au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere.

III. Avand in vedere constatarile organelor de control, motivatiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada supusa verificarii, invocate de societatea contestatoare si de organele de control, se retin urmatoarele:

Societatea comerciala are sediul social in zona defavorizata si detine certificat de investitor in zona defavorizata.

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca o parte din venituri au fost obtinute in afara zonei defavorizate si daca societatea comerciala datoreaza impozitul pe profit stabilit precum si dobanzile si penalitatile de intarziere.

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala, inregistrat sub nr. .../2005, organele de control au stabilit faptul ca in perioada 01.01.2002 - 31.05.2005, societatea comerciala a evidenciat venituri, care au fost obtinute in afara zonei defavorizate. La stabilirea veniturilor obtinute in afara zonei defavorizate, organele de inspectie fiscala au avut in vedere data achizitiei utilajelor, care se folosesc pentru obtinerea produselor finite inregistrate in evidenta contabila precum si numarul de salariati cu contact de munca pe perioada nedeterminata.

Societatea comerciala contesta decizia de impunere precum si constatările din raportul de inspectie fiscala aratand ca, argumentele conform carora un numar mic de salariati nu ar fi putut sa obtina o asemenea productivitate, ca nu au existat suficiente utilaje adecvate, ca utilajele existente, aduse ulterior, nu au productivitatea care sa acopere productia obtinuta, ca nu s-a consumat energie electrica suficienta, nu probeaza suspiciunile organului de control.

In sustinerea motivatiilor sale, contestatoarea depune o anexa in care sunt descrise pe scurt procesele de productie, modalitatea de obtinere (mecanizat sau manual), dotarea tehnica necesara si folosita efectiv, productivitatea utilajelor si a personalului, contributia asociatilor prin aportul know - how.

Documentele, de mai sus, au fost depuse, de catre petenta, in baza prevederilor art.182 alin.(4) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care precizeaza:

“Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei. In aceasta situatie, organul fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.”

Intrucat, organele de inspectie fiscala nu au adus argumente, sustinute de documente privind nerealizarea, in zona defavorizata, a unei parti din venituri, s-au aplicat prevederile art. 186, alin. (3) din Ordonanta nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, care stipuleaza:

“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.”

Prin Decizia nr. .../2005 privind solutionarea contestatiei, s-a desfiintat pct. 2.1.1. din decizia de impunere contestata si a

capitolului din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere, referitor la impozitul pe profit si accesoriile aferente, urmand ca alte organe de control decat cele care au incheiat raportul de inspectie fiscala contestat, sa procedeze la o noua verificare tinand cont de cele retinute, de documentele anexate la dosarul cauzei si de celelalte argumente ale contestatoarei.

In urma efectuarii acestei reverificari a fost incheiat Raportul de inspectie fiscala, inregistrat sub nr. .../05.2006, prin care organele de control au stabilit faptul ca in perioada 01.01.2002 - 31.03.2005, societatea a evidenciat venituri, din care o parte au fost obtinute in afara zonei defavorizate.

Spre deosebire de motivatiile organelor de control din raportul de inspectie fiscala incheiat anterior, conform carora un numar mic de salariati nu ar fi putut sa obtina o asemenea productivitate, ca nu au existat suficiente utilaje adecvate, ca utilajele existente nu au productivitatea care sa acopere productia obtinuta, ca nu s-a consumat energie electrica suficienta, prin raportul de inspectie fiscala, incheiat in urma reverificarii, constatările referitoare la veniturile, considerate ca fiind obtinute in afara zonei defavorizate, se bazeaza pe faptul ca societatea comerciala nu a putut justifica intrarea in gestiune a unor materiale necesare realizarii unor produse.

Pe de alta parte contestatoarea sustine urmatoarele:

Inadvertentele retinute de organele de control nu sunt de natura a schimba esenta activitatii proprii desfasurate, deoarece rezultatele corecte ale activitatii de productie erau inregistrate in evidentele contabile proprii.

Relatiile comerciale derulate de societate in zona defavorizata au fost consemnate in formulare utilizate pentru determinarea veniturilor, formulare care indeplinesc conditiile prevazute de Hotararea Guvernului nr. 831/1997, fara ca organele de control sa constate fictivitatea acestora.

De drept, desfasurarea activitatii localizata in zona defavorizata s-a concretizat in valoarea adaugata realizata din productie, valoare inregistrata in conturile venituri ale societatii comerciale.

Valoarea tuturor materialelor care nu au fost inregistrate in gestiunea societatii este nesemnificativa in raport cu productia considerata de organele de inspectie fiscala ca fiind realizata in afara zonei defavorizate.

In drept, prin Hotararea Guvernului nr. 991 din 29 decembrie 1998 a fost declarata zona miniera Brad, județul Hunedoara, ca zonă defavorizată.

Art. 4 din Hotararea Guvernului nr. 991/1998, prevede:

“Pe perioada existenței zonei defavorizate, declarată în conformitate cu prevederile prezentei hotărâri, se acordă facilitățile prevăzute în anexa nr. 2.”

Potrivit pct. 1 lit. b) din anexa nr. 2 din hotarare, se precizeaza:

“Pentru societățile comerciale, persoane juridice române, precum și pentru întreprinzătorii particulari sau asociațiile familiale autorizate conform Decretului-lege nr. 54/1990 privind organizarea și desfășurarea unor activități economice pe baza liberei inițiative, înființate după data declarării zonei defavorizate, care au sediul social și își desfășoară activitatea pe teritoriul acesteia, se acordă următoarele facilități:

b) scutirea de la plata impozitului pe profit pe durata existenței zonei defavorizate;”

In conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) lit. c) din Ordonanta de Urgenta a Guvernului nr. 24/1998, republicată privind regimul zonelor defavorizate, se prevede:

“(1) Societățile comerciale cu capital majoritar privat, persoane juridice române, precum și întreprinzătorii particulari sau asociațiile familiale, autorizate conform Decretului-lege nr. 54/1990 privind organizarea și desfășurarea unor activități economice pe baza liberei inițiative, care își au sediul și își desfășoară activitatea în zona defavorizată, beneficiază pentru investițiile nou-create de următoarele facilități:

c) scutirea de la plata impozitului pe profit pe durata de existență a zonei defavorizate;”

De asemenea, potrivit art. 1, lit. b), c), d), e) și g) din Normele metodologice pentru aplicarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 24/1998 privind regimul zonelor defavorizate, republicata, cu modificarile ulterioare, aprobate prin Hotararea nr. 728/2001, se prevad urmatoarele:

“În sensul prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 24/1998 privind regimul zonelor defavorizate, republicată, cu modificările ulterioare, denumită în continuare ordonanță, noțiunile de mai jos se definesc astfel:

b) domeniile de interes pentru realizarea de investiții în zonele defavorizate - ansamblu de activități alese în funcție de

specificul zonei, dintre cele prevăzute în [anexa nr. 1](#) care face parte integrantă din prezentele norme metodologice și care corespund Clasificării activităților din economia națională - CAEN, aprobată prin [Hotărârea Guvernului nr. 656/1997](#);

c) investiție nou-creată - bunuri amortizabile create sau achiziționate de la terțe părți, utilizate efectiv în activitatea proprie, conform obiectului de activitate al agentului economic, care se încadrează în domeniile de interes economic, clasificate expres în [anexa nr. 1](#), pentru exploatarea cărora este angajată forță de muncă. Investiția nou-creată trebuie să fie înregistrată în evidențele financiar-contabile ale agentului economic după declararea zonei defavorizate și constă în: clădiri, mașini, utilaje, instalații, echipamente, mijloace de transport, precum și bunuri necorporale definite conform [Legii nr. 15/1994](#) privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, inclusiv terenurile achiziționate în scopul realizării investiției sau pentru desfășurarea de activități agricole;

d) materii prime - bunuri care se regăsesc, integral sau parțial, în produsul finit în stare transformată, mecanică, termică, chimică ori combinată;

e) producție proprie - procesul de prelucrare, transformare sau de asamblare a unor bunuri în cadrul unității de producție a agentului economic, în vederea obținerii unor produse cu caracteristici fizice, chimice sau tehnico-funcționale distincte față de cele ale bunurilor încorporate în produsul nou-rezultat;

g) sediul social - sediul principal al agentului economic în înțelesul dat de [Legea nr. 31/1990](#) privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și de [Legea nr. 26/1990](#) privind registrul comerțului, republicată, cu completările ulterioare; [...]"

Art. 4 alin. (1) și alin. (6) din aceleasi norme, prevede:

“(1) Facilitățile prevăzute de lege se acordă în baza certificatului de investitor în zonă defavorizată, care se eliberează la cererea agentului economic de către agenția pentru dezvoltare regională în a cărei rază de competență teritorială se află sediul principal al agentului economic.[...]"

(6) Agenția pentru dezvoltare regională care a eliberat certificatul provizoriu de investitor în zonă defavorizată verifică dacă până la expirarea termenului de valabilitate a acestuia

agentul economic și-a îndeplinit obligația de demarare a investiției și de creare de noi locuri de muncă; în cazul constatării neîndeplinirii obligației, agenția solicită organelor abilitate încasarea contravalorii facilităților de care agentul economic a beneficiat în această perioadă.

Prevederile art. 5 alin. (1) și alin. (2) din Normele metodologice, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 728/2001, stipulează următoarele:

“(1) Agențiile pentru dezvoltare regională eliberează certificate de investitor în zonă defavorizată conform domeniilor de interes stabilite prin hotărârea Guvernului de declarare a zonei defavorizate.

(2) Pentru zonele defavorizate declarate domeniile de interes sunt cele precizate în [anexa nr. 1](#), cu excepția zonelor "Brad", "Valea Jiului" și "Bălan", declarate zone defavorizate prin [hotărârile Guvernului nr. 991/1998](#), [nr. 992/1998](#), respectiv [nr. 993/1998](#), pentru care nu sunt stabilite domenii de interes.”

În conformitate cu prevederile art. 6 alin. (2) din aceleși norme, se precizează:

“(2) După eliberarea certificatului de investitor în zonă defavorizată agențiile pentru dezvoltare regională verifică cel puțin de două ori pe an dacă fiecare agent economic care a beneficiat de facilități respectă obligațiile prevăzute în ordonanță.”

De asemenea art. 9 din Normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 728/2001, stipulează următoarele:

“(1) Beneficiază de scutirea de la plata impozitului pe profit, prevăzută la [art. 6](#) lit. c) din ordonanță, pe baza certificatului de investitor în zonă defavorizată, societățile comerciale cu capital majoritar privat, persoane juridice române, care au sediul social și își desfășoară activitatea în zona defavorizată declarată, în domeniile de interes economic clasificate în [anexa nr. 1](#), și care angajează forța de muncă în condițiile prezentelor norme metodologice.

(2) Societățile comerciale menționate la alin. (1) nu beneficiază de scutire de la plata impozitului pe profit pentru profitul rezultat din efectuarea operațiunilor de lichidare a investiției, conform legii, pentru profitul obținut din vânzarea de active corporale și necorporale, câștigurile realizate din investiții financiare, profitul obținut din desfășurarea de activități în afara

zonei defavorizate, precum și pentru cel rezultat din desfășurarea de activități în alte domenii decât cele de interes pentru zonele defavorizate, declarate potrivit legii.

(3) Partea din profitul impozabil, aferentă fiecărei operațiuni/activități prevăzute la alineatul precedent, este cea care corespunde ponderii veniturilor obținute din aceste operațiuni/activități în volumul total al veniturilor.”

Avand in vedere cele aratate mai sus, se retin urmatoarele:

- la reverificarea efectuata, organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere aspectele retinute prin Decizia nr. .../2005 emisa pentru solutionarea contestatiei formulata de societate;

- din continutul raportului de inspectie fiscala contestat precum si din actele existente in dosarul cauzei, nu rezulta faptul ca societatea comerciala ar avea puncte de lucru in afara zonei defavorizate;

- organele de inspectie fiscala consemneaza, in raportul incheiat, faptul ca, societatea comerciala are sediul social, declarat, in Brad;

- organele de inspectie fiscala sustin ca o parte din veniturile evidentiata de societate au fost realizate in afara zonei defavorizate fara a indica si locul unde ar fi fost realizate aceste venituri;

- prin raportul de inspectie fiscala, organele de control recunosc realitatea veniturilor evidentiata de societate insa din continutul acestuia, nu rezulta ca societatea comerciala ar fi comercializat produse a caror provenienta nu poate fi dovedita (aprovizionate de la alte societati sau obtinute din activitatea proprie desfasurata in puncte de lucru, nedeclarate, situate in afara zonei defavorizate).

Prin urmare, tinand cont de cele precizate mai sus precum si de faptul ca din actele aflate in dosarul cauzei nu rezulta cu certitudine ca veniturile in suma de ...lei, ar fi fost realizate in afara zonei defavorizate, se retine ca D.G.F.P. a judetului Hunedoara nu se poate pronunta asupra cuantumului obligatiilor de plata stabilite in sarcina societatii comerciale, astfel ca se aplica prevederile art. 186 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

“(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.”

De asemenea, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a [Ordonanței Guvernului nr. 92/2003](#) privind Codul de

procedură fiscală, aprobate prin Hotărarea Guvernului nr. 1050/2004, prevede următoarele:

“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform [art. 186](#) alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”

Pe cale de consecință, se impune desființarea deciziei de impunere contestată, emisă de D.G.F.P. a județului Hunedoara - Activitatea de control financiar fiscal precum și raportul fiscal pe baza căruia a fost emisă această decizie, urmând a se reface controlul, și a se emite un nou act administrativ fiscal, în condițiile prevăzute de lege.

Controlul va viza strict aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor reținute anterior.

Totodată, la reverificare se vor analiza și celelalte argumente ale contestatoarei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 183 și art. 186 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE:

Desființarea Deciziei de impunere deciziei de impunere, emisă de D.G.F.P. a județului Hunedoara - Activitatea de control financiar fiscal, privind stabilirea, în sarcina societății a obligației de plată, către bugetul consolidat al statului, reprezentând:

- impozit pe profit;
- dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit ;
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, în vederea refacerii controlului de către altă echipă de control decât cea care a încheiat raportul de inspecție fiscală contestat pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor reținute prin decizie.