

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor

DECIZIA nr.35/2006

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia Generala a Finantelor Publice O2 cu privire la contestatia SC X SRL O1, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala la 16.08.2005.

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere din 29.06.2005 emisa de Directia Generala a Finantelor Publice O2, Structura de administrare fiscala - Activitatea de inspectie fiscala, in baza raportului de inspectie fiscala din 29.06.2005 si priveste, conform precizarilor transmise de societate cu adresadin 08.08.2005, impozit pe profit, dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.176 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, respectiv in data de 01.08.2005, fiind formulata impotriva deciziei de impunere din 29.06.2005 si a Raportului de inspectie fiscala din 29.06.2005 comunicate societatii prin posta la data 04.07.2005 conform confirmarii de primire anexata in copie.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.175, art.176 si art.178 alin.1 lit.c din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. Prin contestatia formulata S.C. X SRL a mentionat ca obiectul contestatiei il constituie suma totala stabilita prin decizia de impunere, ulterior revenind asupra acesteia, prin adresa inregistrata la Activitatea de Control Fiscal O2 la 10.08.2005 precizand ca nu contesta suma aferenta veniturilor obtinute in afara zonei defavorizate, suma achitata in timpul inspectiei, reprezentand impozit pe profit, dobanzi aferente impozitului pe profit si penalitati de intarziere.

Fata de constatările organelor de inspectie fiscala privind nerespectarea de catre societate a prevederilor art.6 lit.c si art.14 alin.1 din OUG nr.24/1998 privind regimul zonelor defavorizate, bazate pe indicatorul "*intensitatea maxima a ajutorului de stat*", contestatoarea

prezinta un scurt istoric al acestui indicator si corelatia acestuia cu zonele defavorizate, dupa cum urmeaza:

In general *intensitatea maxima a ajutorului de stat* se defineste, conform art.14 alin.3 din Regulamentul din 29.04.2004 al Consiliului Concurentei, ca reprezentand ponderea ajutorului de stat in costul total al proiectului, acest indicator avand reguli specifice si speciale in zonele defavorizate, diferite de cele de ordin general privind ajutorul de stat .

1.Pana la 08 iunie 2004, prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.24/1998 privind regimul zonelor defavorizate sunt prevazute scutiri de impozit pe profit pe perioada existentei zonei, facilitati recunoscute si prin art.38 din Legea nr.571/2003.

2.La data de 08 iunie 2004 apare Legea nr.239/07.06.2004 pentru completarea OUG nr.24/1998, care introduce in legislatia zonelor defavorizate indicatorul mentionat, fara a preciza data sau perioada pentru care se calculeaza acest indicator.

3.La data de 31.08.2004 a aparut Ordonanta Guvernului nr.94/26.08.2004 privind reglementarea unor masuri financiare, care a completat Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.24/1998 cu alineatul 1¹ al articolului 14¹:

"In calculul intensitatii ajutorului de stat se au in vedere costurile eligibile aferente investitiilor realizate pana la data de 15 septembrie 2004",

reglementand astfel numai la ce se raporteaza, nu si ce se raporteaza, la calculul indicatorului.

4.La data de 19.11.2004 apare Legea nr.507 din 17 noiembrie 2004 pentru aprobarea Ordonanta Guvernului nr.94/2004, care a completat Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.24/1998 cu alineatul 2¹ al articolului 14¹:

"Intensitatea ajutorului de stat, prevazuta la art.14¹ alin.1, se determina luandu-se in calcul ajutorul de stat primit de agentii economici incepand cu data de 2 ianuarie 2003",

S-a mai reglementat:

"Articolul 5 va avea urmatorul cuprins:

ART.5

O arie geografica poate fi declarata zona defavorizata pentru o perioada de cel putin 3 ani, dar nu mai mult de 10 ani."

Agentii economici au beneficiat de facilitati de la data declararii zonei defavorizate, respectiv de la data obtinerii certificatului definitiv de investitor in zona defavorizata, deci, in majoritatea cazurilor, anterior datei de 2 ianuarie 2003.

Societatea concluzioneaza ca **indicatorul intensitatea maxima a ajutorului de stat a fost complet reglementat abia la data de 19.11.2004**, data publicarii Legii nr.507/2004.

De asemenea, contestatoarea precizeaza ca pentru perioada ulterioara datei de 30.09.2004 a calculat impozit pe profit fara aplicarea facilitatii, conformandu-se astfel adresei din 14.10.2004 primita de la Agentia pentru Dezvoltare Regionala, prin care i s-a comunicat incetarea acordarii facilitatii.

Societatea considera ca apare intrebarea legitima "ce se intampla in cazul in care la data calcularii indicatorului, care nu poate fi inainte de 19.11.2004, se constata ca intensitatea maxima a ajutorului de stat in zone defavorizate, este atinsa sau depasita", iar raspunsul este dat de Legea nr.239/7.06.2004 care a completat art.14¹ din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.24/1998 astfel:

"[...] (5) In momentul constatarii atingerii intensitatii maxime admise calculate potrivit alin.(3), ca urmare a activitatii de monitorizare, Consiliul Concurentei instiinteaza furnizorii de ajutoare de stat si agentii economici cu certificat de investitor, asupra incetarii acordarii de facilitati.

(6) In cazul depasirii intensitatii maxime admise, prevazuta in Regulamentul privind ajutorul de stat regional, Consiliul Concurentei va aplica prevederile legale in domeniul ajutorului de stat."

Contestatoarea concluzioneaza ca in cazul depasirii intensitatii maxime se vor aplica prevederile legale in domeniul ajutorului de stat, si nu cele in domeniul fiscal, aratand ca organele de inspectie fiscala au nesocotit reglementarile legale din domeniul ajutorului de stat si au aplicat prevederile legislatiei fiscale, depasindu-si competentele.

Societatea nu a fost obligata la rambursarea unui ajutor de stat si a despagubirilor aferente, ci la plata impozitului pe profit suplimentar, dobanzilor si penalitatilor de intarziere. Unitatea trebuia sa calculeze impozit pe profit trimestrial la 31.03.2003 s.a.m.d, pe baza intensitatii maxime a ajutorului de stat specific zonelor defavorizate, si in baza unor acte normative ulterior publicate, in perioada 8.06.2004-19.11.2004, sa declare si sa vireze acest impozit, in primele trimestre ale anului 2003. Acesta este modul in care s-au comportat organele de inspectie fiscala atunci cand au recalculat impozitul pe profit si au stabilit dobanzi si penalitati de intarziere - sustine contestatoarea.

S.C. X SRL precizeaza ca a fost verificata la data de 29.01.2005 de Consiliul Concurentei, acesta calculand intensitatea maxima a ajutorului de stat, fara a constata acordarea nelegala a ajutorului.

Societatea solicita suspendarea executarii actului administrativ pana la solutionarea contestatiei.

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 21.06.2005, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere din 29.06.2005, organele de inspectie fiscala ale Activitatii de Control Fiscal O2 au constatat, referitor la impozitul pe profit aferent perioadei ianuarie 2001 - martie 2005, urmatoarele:

Societatea a obtinut certificatul de investitor in zona defavorizata Bucovina, din 19.05.2000, valabil pana la 31.03.2009, certificat in baza caruia a aplicat scutirea la plata impozitului pe profit, conform art.6 lit.c din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.24/1998.

La 31.12.2003 societatea a declarat profit impozabil, calculand un impozit pe profit, pe care l-a considerat integral scutit la plata, conform art.6 lit.c din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.24/1998.

La 31.12.2004 societatea a declarat un profit impozabil in suma de 2.078.621 lei, calculand un impozit pe profit in cota de 25%, si impozit pe profit scutit conform art.6 lit.c din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.24/1998.

S-a constatat ca societatea a realizat si venituri din activitati nescutite de impozit pe profit, din: vanzari marfuri realizate din activitati in afara zonei defavorizate, din inchirierea unei masini catre SC X SRL Botosani, din vanzari active.

Pentru profitul realizat din aceste activitati societatea datoreaza impozit pe profit, calculat conform art.1 alin.1 lit.a si art.7 alin.1 din Legea nr.414/2002 cu modificarile si completarile ulterioare, si art.13 lit.a, art.14 lit.a si art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003.

Prin urmare, s-a stabilit impozitul pe profitul realizat in zona defavorizata, ca diferenta intre impozitul pe profit declarat si cel aferent activitatilor nescutite pentru anii 2003 si 2004.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca urmare verificarii efectuate de Oficiul Concurentei O2 conform notei de constatare nr.83/29.01.2005, cu privire la respectarea prevederilor privind incadrarea ajutorului de stat regional in plafonul maxim, conform art.14¹ din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.24/1998, completata de Legea nr.239/7.06.2004, astfel cum a fost modificat si completat de Legea nr.507/17.11.2004 pentru aprobarea Ordonantei Guvernului nr.94/26.08.2004 privind reglementarea unor masuri financiare, s-a stabilit depasirea plafonului intensitatii brute maxime a ajutorului de stat.

S-a constatat baza standard pentru calcularea acestei intensitati, stabilita de Oficiul Concurentei O2, si deci ajutorul de stat

maxim de care poate beneficia societatea incepand cu 02.01.2003, in cota de 65% din baza standard, conform Ordinului presedintelui Consiliului Concurentei nr.92/2002 privind punerea în aplicare a regulamentelor Consiliului Concurentei, elaborate în baza Legii nr. 143/1999 privind ajutorul de stat, Ordinul presedintelui Consiliului Concurentei nr.55/2004 privind punerea în aplicare a Regulamentului privind ajutorul de stat pentru întreprinderile mici si mijlocii si a Regulamentului privind ajutorul de stat regional si art.14¹ din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.24/1998.

Conform raportului de inspectie fiscala si anexei 6.1, organele de inspectie fiscala, luand act de prevederile ordonantei de urgenta, conform carora impozitul care depaseste plafonul maxim al intensitatii brute a ajutorului de stat regional este datorat, au calculat impozitul pe profit de plata, rezultand un impozit suplimentar. Pentru nerespectarea termenelor legale de plata a impozitului pe profit aferent depasirii plafonului maxim al ajutorului de stat regional, s-au calculat, conform raportului de inspectie fiscala si anexei nr.6.3, dobanzi si penalitati de intarziere.

III. Luand in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, care au stat la baza emiterii deciziei de impunere fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de societate si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2001-31.03.2005.

Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra legalitatii masurii de recuperare a facilitatilor acordate pana la data de 30.09.2004, constand in scutirea la plata impozitului pe profit, in conditiile in care masura a avut la baza nota de constatare din 29.01.2005 a Consiliului Concurentei - Inspectoratul de Concurenta O2, prin care s-a dispus sistarea facilitatilor.

In fapt, societatea contestatoare a evidentiat in perioada **01.01.2003-30.09.2004** scutirea de la plata impozitului pe profit, in conformitate cu art.6 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.24/1998 republicata, privitor la facilitatile acordate pentru investitiile nou-create de agentii economici care isi desfasoara activitatea in zonele defavorizate, precum si in baza certificatului de investitor in zona defavorizata Bucovina, din 19.05.2000, valabil pana la 31.03.2009.

Prin nota de constatare din 29.01.2005, Consiliul Concurentei - Inspectoratul de Concurenta O2, a dispus "*sistarea facilitatilor instituite prin OUG nr.24/1998, (societatea [...] evidentiind*

incepand cu trim.IV 2004 obligatia de plata a impozitului pe profit realizat in zona defavorizata)."

Conform adresei din 03.11.2005 a Ministerului Finantelor Publice - Directia Generala Ajutor de Stat, aflata in copie la dosarul cauzei, Consiliul Concurentei, prin adresa din 28.02.2005, a solicitat Ministerului Finantelor Publice, in temeiul art.22 din Legea nr.143/1999 privind ajutorul de stat, republicata, incetarea facilitatilor de natura ajutorului de stat, acordate agentilor economici nominalizati in anexele II si III ale Raportului din 01.02.2005, intre acestia regasindu-se societatea contestatoare SC X SRL O1.

Fata de suma totala reprezentand cuantumul impozitului pe profit scutit, aferent investitiei nou create in zona defavorizata, declarat de societate in exercitiile financiare 2003 si 2004, organele de inspectie fiscala au stabilit ca impozitul pe profit scutit reprezentand ajutor de stat, calculat prin aplicarea procentului de 65% reprezentand intensitatea maxima a ajutorului de stat, la baza standard pentru calcularea acestei intensitati, stabilita prin nota de constatare din 29.01.2005.

Prin urmare, pentru perioada 01.01.2003-31.12.2004 s-a stabilit in sarcina societatii, prin decizia de impunere, un impozit pe profit de plata reprezentand diferenta dintre impozitul pe profit scutit evidentiat de societate si cuantumul impozitului pe profit scutit la plata in perioada 01.01.2003-15.09.2004, reprezentand ajutor de stat.

Prin contestatia formulata societatea arata faptul ca la data de 10.10.2004 a primit de la Agentia pentru dezvoltare Regionala adresa din 14.11.2004, prin care a fost instiintata asupra incetarii acordarii facilitatilor prevazute de lege, astfel ca incepand cu trimestrul IV al anului 2004 s-a conformat acestei dispozitii.

In drept, in speta in cauza sunt aplicabile prevederile Legii nr.239/7.06.2004 pentru completarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.24/1998 privind regimul zonelor defavorizate, conform careia:

"Ordonanta de urgentă a Guvernului nr. 24 din 30 septembrie 1998 privind regimul zonelor defavorizate, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 545 din 8 noiembrie 1999, cu modificările ulterioare, se completează după cum urmează:

După articolul 14 se introduce articolul 14¹ cu următorul cuprins:

Art. 14¹

(1) Agentii economici beneficiază de facilitățile fiscale prevăzute în legislația în vigoare, până la atingerea intensității maxime admise a ajutorului de stat, conform Regulamentului privind ajutorul de stat regional, aprobat de Consiliul Concurentei.[...]

(3) *Cuantumul ajutorului de stat si încadrarea în intensitatea permisă pentru fiecare agent economic sunt calculate de Consiliul Concurenței, pe baza informatiilor transmise de furnizorii de ajutor de stat si de agentiile pentru dezvoltare regională.[...]*

(5) *În momentul constatării atingerii intensității maxime admise calculate potrivit alin.(3), ca urmare a activității de monitorizare, Consiliul Concurenței înștiințează furnizorii de ajutoare de stat si agentii economici cu certificat de investitor asupra încetării acordării de facilități.*

(6) *În cazul depășirii intensității maxime admise, prevăzută în Regulamentul privind ajutorul de stat regional, Consiliul Concurenței va aplica prevederile legale în domeniul ajutorului de stat."*

Din interpretarea sistematica si coroborata a acestui articol reiese faptul ca in situatia atingerii intensitatii maxime admise a ajutorului de stat, legiuitorul a reglementat o procedura specifica, dupa cum urmeaza:

-incetarea acordarii acestei facilitati de la data constatarii atingerii intensitatii maxime a ajutorului de stat si instiintarea atat a furnizorului de ajutor cat si a agentului economic, masura de sistare a ajutorului producand efecte pentru viitor;

-in situatia depasirii intensitatii maxime admise, legiuitorul trimite la prevederile aplicabile in domeniul ajutorului de stat, dreptul comun in materie fiind Legea nr.143/1999 privind ajutorul de stat, cu modificarile ulterioare.

Situatiile privind recuperarea ajutorului acordat, in speta repunerea la plata a impozitului pe profit, sunt expres si limitativ prevazute de lege si anume in trei cazuri:

1) *"dacă în urma activității de supraveghere a ajutoarelor de stat existente, prevăzută la art.26, se constată că un ajutor existent denaturează semnificativ mediul concurențial [...], Consiliul Concurenței solicită furnizorului de ajutor de stat să ia măsuri corespunzătoare pentru eliminarea incompatibilității acestuia. Solicitarea Consiliului Concurenței poate să includă o recomandare de anulare sau de modificare a ajutorului existent."* (art.13 alin.1 din Legea nr.143/1999).

2) *daca se constata ca ajutorul este ilegal, respectiv "este un ajutor de stat, altul decât unul existent sau exceptat de la obligatia notificării conform prezentei legi, acordat fără a fi fost autorizat de Consiliul Concurenței sau acordat după ce a fost notificat, dar înainte de emiterea unei decizii de către Consiliul Concurenței în termen legal"* (art.3¹ din Legea nr.143/1999), caz in care Consiliul Concurenței va solicita curtii de apel *"anularea actului administrativ prin care s-a acordat ajutorul ilegal si, pe cale de consecință, recuperarea, rambursarea [...] plății oricărui ajutor ilegal"* (art.17 din Legea nr.143/1999);

3) daca se constata ca ajutorul de stat este **interzis**, respectiv *"ajutorul de stat pentru care Consiliul Concurentei a emis o decizie de interzicere, dar a fost totusi acordat"* (art.3² din Legea nr.143/1999), Consiliul Concurentei *"va cere curtii de apel [...] anularea actului administrativ prin care s-a acordat acesta si, pe cale de consecinta, sa dispuna recuperarea ajutorului de catre furnizor sau rambursarea acestuia de catre beneficiar"* (art.18 din Legea nr.143/1999).

Fata de prevederile legale citate se retine ca organele de inspectie fiscala au repus la plata impozitul pe profit scutit de la data depasirii indicelui intensitatii maxime admise a ajutorului de stat. **Aceasta masura a fost luata in baza instiintarii Consiliului Concurentei de sistare a ajutorului, si nu a unei solicitari/recomandari de anulare sau modificare a ajutorului existent ca urmare a denaturarii semnificative a mediului concurential, sau a unei decizii de interzicere a unui ajutor ilegal**, pentru care la data incheierii raportului de inspectie fiscala exista o procedura de recuperare in baza unei solicitari adresate instantei de judecata, astfel ca organele de inspectie fiscala au procedat din oficiu la recuperarea ajutorului de stat, fara respectarea prevederilor legale incidente spetei pe perioada supusa verificarii.

Mai mult, aceleasi aspecte rezulta si urmare a corespondentei purtate cu Directia Generala Ajutor de Stat din Ministerul Finantelor Publice. Astfel, conform adresei din 03.11.2005 a Ministerului Finantelor Publice - Directia Generala Ajutor de Stat, mai sus mentionata, *"masura stoparii ajutorului de stat trebuie realizata cu respectarea prevederilor art.22 alin.2 din Legea nr.143/1999 privind ajutorul de stat, republicata, potrivit carora **decizia de incetare a acordarii ajutorului de stat nu poate avea efect retroactiv**, astfel incat furnizorul, in momentul in care a primit adresa Consiliului Concurentei prin care se solicita anularea acordarii ajutorului de stat, trebuie sa **intrerupa** acordarea acestuia. Prin urmare momentul stoparii ajutorului de stat trebuie sa fie cat mai apropiat de data la care conditiile in care a fost acordat nu mai sunt indeplinite. [...]"*

Prin Decizia din 30.09.2005, Consiliul Concurentei a dispus ca Ministerul Finantelor Publice, in calitate de furnizor, sa recupereze ajutorul de stat ilegal, impreuna cu dobanda aferenta, acordat agentilor economici care isi desfasoara activitatea in zonele defavorizate, nominalizati in decizia mentionata mai sus.[...] Precizam ca SC X SRL si [...] nu se regasesc pe lista agentilor economici pentru care Consiliul Concurentei solicita recuperarea ajutorului de stat".

De asemenea, se retine faptul ca in mod netemeinic si nelegal s-a procedat la emiterea unei decizii de impunere, intrucat

aceasta se emite ca urmare a modificarii bazei de impunere, potrivit art.106 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care stipuleaza: *“(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului”*. Or, in speta, nu se pune problema stabilirii unor diferente de plata la bugetul general consolidat ca urmare a calcularii unei baze de impozitare suplimentare, ci a recuperarii ajutorului de stat superior plafonului maxim admis, acordat sub forma facilitatilor fiscale privind scutirea de la plata impozitului pe profit aferent activitatii din zona defavorizata.

Avand in vedere considerentele retinute, se va anula din decizia de impunere din 29.06.2005 suma reprezentand impozit pe profit, dobanzi si penalitati de intarziere aferente, intrucat societatea contestatoare se gasea in situatia de stopare si nu de recuperare a ajutorului de stat.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.185(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

Anularea din decizia de impunere din 29.06.2005 a impozitului pe profit, dobanzilor si penalitatilor de intarziere aferente, intrucat societatea contestatoare se gasea in situatia de stopare si nu de recuperare a ajutorului de stat.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel O2, in termen de 6 luni de la comunicare.