

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

DECIZIA nr. 362 / 12.11.2004

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala de administrare a marilor contribuabili - Directia controlului fiscal asupra contestatiei formulata de **S.C."X" S.A.**

Contestatia a fost formulata impotriva constatarilor din procesul verbal incheiat in data de 12.08.2004, de catre organele de control ale Directiei controlului fiscal din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 176 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.204 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala coroborat cu art.1, art.5 alin.(2) si art.10 alin.(2) din OUG nr.13/2001, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este competenta sa solutioneze contestatia formulata.

I. Societatea contesta partial masurile dispuse de organele de control ale Directiei controlului fiscal prin procesul verbal incheiat la data de 12.08.2004, precizand urmatoarele :

Referitor la taxa pe valoarea adaugata:

1.1.a) Suma reprezentand TVA colectata suplimentar de organul de control este considerata de societate ca fiind nelegal constituita, din urmatoarele motive:

Baza de impozitare pentru TVA aferenta prestărilor de servicii ce urmau a se realiza de către prestatorul extern a fost eronat stabilita de organul de control in sensul ca acesta a procedat la cumularea sumei achitata prestatorului de servicii extern ce reprezintă

impozit pe redeventa aferent sumei achitate, stabilind astfel, contrar procedurilor legale, o baza de calcul a TVA mai mare .

Contestatoarea arata ca in Legea nr. 345/2002, la art.18, alin. (1), lit. a), se prevede ca baza de impozitare pentru prestările de servicii este constituita din "tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț,... exclusiv taxa pe valoarea adăugata "

Deasemenea considera ca tratamentul fiscal aplicat este contrar prevederilor legale.

In susținerea afirmațiilor sale aceasta face referire la art.I.I, lit. a) din Decizia nr.8/2003 emisa de Comisia Centrala Fiscala din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, unde se prevede ca:

"Taxa pe valoarea adăugata neachitata in termenul legal, (...) pentru servicii contractate cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul in străinătate, pentru care locul prestării se considera a fi in România daca prestatorul de servicii nu si-a desemnat un reprezentant fiscal in România, precum si pentru servicii contractate cu prestatori din străinătate pentru care beneficiarii aveau obligația, conform legii, sa plătească taxa pe valoarea adăugata, care au fost efectuate pana la data de 1 martie 2003 exclusiv, se regularizează astfel: daca prestările de servicii respective au fost destinate exclusiv realizării de operațiuni care dau drept de deducere, taxa pe valoarea adăugata aferenta acestor operațiuni se va inscrie la rândul 3 "regularizări" din decontul privind taxa pe valoarea adăugata, ca taxa colectata, si la rândul 10 "regularizări" din decont, ca taxa deductibila"

La pct.1.2. din aceeași decizie se prevede ca "in situația in care organele de control, cu ocazia verificărilor efectuate, constata ca persoanele impozabile nu au efectuat regularizări prevăzute la pct. 1, vor aplica aceeași procedura la data constatării acestora".

1.1.b) - Suma calculata de organul de control, reprezentând TVA de plata este calculata eronat intrucat baza de impozitare o reprezintă avans achitat de societate unui furnizor extern in vederea achiziționării de echipamente tehnologice de pe piața interna. In consecința, societatea considera nu numai faptul ca la control a fost colectat eronat TVA la suma achitata dar face precizarea ca in situația in care se realizează un import de bunuri, pentru care exista obligația plății TVA in vama, reprezentând taxa aferenta achiziționării bunurilor respective, situație similara achiziției de bunuri de pe piața interna, taxa astfel achitata reprezintă TVA deductibila.

1.2.a) - majorările de întârziere și penalitățile calculate pentru diferența suplimentară de TVA de plată în luna decembrie 2001 este eronat calculată întrucât baza de calcul a acestor accesorii a fost stabilită greșit.

Astfel la suma reprezentând TVA colectat suplimentar aferent unui avans încasat de la SC A SA a fost influențată în mod eronat cu TVA de recuperat rezultând o TVA de plată mai mare.

1.2.b) Întrucât în anexa 13 "Situația majorărilor TVA" a procesului verbal sunt stabilite majorări de întârziere și plăți efectuate de societate în contul majorărilor de întârziere rezultând o diferență plătită în plus de societate. În conformitate cu prevederile art.110, alin.2 și art. 111 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală organul de control avea obligația să stingă datoriile fiscale, din plățile efectuate de societate, în ordinea stabilită de actul normativ mai sus menționat, până la concurența celei mai mici.

1.2.c) O altă diferență a fost stabilită suplimentar ca urmare a efectuării unor calcule eronate de către organul de control.

2. Referitor la impozitul pe profit

2.1.- Suma cu care s-a majorat baza impozabilă a impozitului pe profit la 31.12.2001 este neîntemeiat constituită.

Suma a fost înregistrată înaintea retratării situațiilor financiare în contul de cheltuieli iar după retratare a fost înregistrată în contul de venituri, la propunerea auditorului financiar A, pentru anularea înregistrării pe costuri.

Această operațiune s-a efectuat întrucât sumele respective, reprezentând cheltuieli, proveneau din exerciții financiare anterioare anului 2001 și în conformitate cu Standardele Internaționale de Contabilitate, acestea nu pot influența situațiile financiare și contul de profit și pierderi întocmite pentru anul 2001. Se menționează că sumele au fost trecute în contul 1172 "Rezultatul reportat din adoptarea pentru prima dată a IAS mai puțin IAS 29" în conformitate cu tratamentele contabile impuse de Standardele Internaționale de Contabilitate.

2.2 - Majorările de întârziere și penalizate de întârziere la plata impozitului pe profit datorat pentru trim IV al anului 2001, au fost calculate pentru un număr de 102 zile mai mare decât numărul real de zile întârziere, majorând în mod nejustificat obligațiile bugetare stabilite la plată.

2.3 Suma reprezentand impozit pe profit la nivelul semestrului I 2003 a fost de asemenea stabilita eronat de organul de control.

Organul de control a calculat eronat datoria de plata a societății privind impozitul pe profit aferent semestrului I 2003 prin cumularea impozitului datorat la nivelul trim.I cu cel datorat la nivelul semestrului I, calculul impozitului pe profit facindu-se cumulat de la inceputul anului pana la 30.06.2003.

Referitor la impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente si accesorii calculate, majorări de întârziere si penalități de întârziere se arata ca sumele au fost stabilite in Nota de constatare nr. 1055/23.01.2004 de către organul de control fiscal in baza art.II alin 13 din HG nr. 1168/2003 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea prevederilor OG 70/1997 privind controlul fiscal.

Intrucât, nota de constatare a fost incheiata la data de 23.01.2004, este contestata valabilitatea Notei de constatare intrucat baza legala la care se face referire in actul de control a fost abrogat la data de 01.01.2004 de Ordonanța Guvernului privind Codul de procedura fiscala nr.92/2003.

Organul de control a procedat la calculul impozitului pe redevente pentru serviciile efectuate petentului de către persoana juridica nerezidenta din Austria, prin aplicarea unei cote de impozit de 15%, netinand cont de prevederile art.12, alin.(I) din Ordonanța Guvernului nr. 83/1998 cu privire la evitarea dublei impuneri. Societatea precizează ca in mod corect trebuia aplicat un impozit de 10% la cele doua contracte, partenerii externi fiind rezidenți ai Germaniei si respective ai Austriei, tari cu care exista convenții de evitarea dublei impuneri incheiate de către statul roman, anexând la prezenta contestație si certificatele de rezidenta fiscala

II. Prin procesul verbal incheiat in data de 12.08.2004, organele de inspectie fiscala ale Directiei generale de administrare a marilor contribuabili au constatat urmatoarele:

Referitor la taxa pe valoarea adaugata

In perioada 19.12.2001-03.06.2003, unitatea a efectuat plăți in avans către consorțiul Y, agent economic ce conține si firmele Z si U Austria.

Plățile au avut la baza contractul nr./9.11.2001 prin care consorțiul extern in calitate de contractant se obliga sa efectueze pentru SC X SA in calitate de beneficiar reparația capitala cu modernizare a Centralei de la Porțile de Fier II.

Conform prevederilor contractuale încheiate între cele două părți, plata contravalorii tehnologiei și serviciilor prestate urma să fie structurată în trei faze.

Conform aceluiași document, beneficiarul SC X SA urma să achite în avans 25% din prețul contractului pentru faza I și faza a II a.

Totodată, contractul nr./9.11.2001 încheiat între contractant și beneficiar prevedea ca 14,88% din prețul total al contractului reprezintă servicii efectuate de contractant în vederea realizării obiectivului, diferența de 85,12% din prețul aceluiași contract reprezentând echipamente tehnologice 77,75% ce urmau a fi importate de SC X SA și 7,37% achiziționate din țară.

Începând cu data de 31.01.2003 contractantul înființează pe teritoriul României în vederea realizării contractului două sucursale, astfel ca începând cu data înființării acestora obligațiile fiscale ce decurg din contractul încheiat cad în sarcina lor.

Valoarea plăților la extern efectuate până la data înființării sucursalelor în vederea stingerii obligațiilor privind prestările de servicii față de contractant din totalul sumelor achitate în avans au fost calculate în lei, la valoarea cursului de schimb al BNR din ziua precedentă plății venitului și în funcție de procentul de 14,88% din suma reprezentând contravaloarea totală a avansului.

În conformitate cu prevederile OG 83/1998 veniturile plătite partenerului străin au fost impozitate.

Astfel, organele de control au calculat o taxă pe valoarea adăugată aferentă serviciilor externe calculată la o bază formată din valoarea serviciilor + valoarea impozitului.

De asemenea, la control a fost calculată și taxa pe valoarea adăugată aferentă avansului achitat contractantului în vederea achiziționării tehnologiei de pe piața internă.

S-a constatat de asemenea că SC "X" SA încasează de la SC "Z" SA în data de 19 respectiv 20 decembrie 2001 un avans pentru livrarea de energie electrică.

Unitatea emite în vederea reflectării în evidența financiar contabilă a avansului facturile nr.

În jurnalul de vânzări și în decontul de TVA din luna decembrie 2001 cele două documente au fost omise la înregistrare.

În data de 31.01.2002 societatea stornează cu factura nr. facturile emise anterior și reconstituie avansul prin factura nr./31.01.2002, document înregistrat conform prevederilor legale în jurnalul de vânzări al lunii ianuarie 2002.

Prin înregistrarea cu o întârziere de 30 de zile a facturilor menționate mai sus au fost încălcate prevederile OUG 17/2000 cu

modificările și completările ulterioare, astfel ca la control au fost calculate majorări de întârziere și penalități conform OG 26/2001

Referitor la impozitul pe profit

Corectarea cheltuielilor prin ajustarea veniturilor, recomandată de auditorul independent A nu sunt luate în considerare de organul de control deoarece înregistrările nu sunt făcute pe baza unor documente justificative prevăzute de lege.

În situația cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal, în contul 658.4 este cuprinsă o cheltuială ce impune înregistrarea veniturilor aferente acestei cheltuieli nedeductibile, cu titlu de venituri neimpozabile.

În anexa 19 a procesului verbal care tratează Situația impozitului pe profit aferent anului 2001 se specifică că majorările au fost calculate până la data de 12.08.2004 adică până la încheierea procesului verbal.

Profitul impozabil stabilit de societate în trim I și trim II din anul 2003 a fost majorat în timpul controlului cu o sumă ce reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal.

Astfel ca urmare a reconsiderării cheltuielilor cu reparațiile înregistrate în anul 2003 de societate pentru rețehnologizarea și modernizarea a grupurilor hidroenergetice 4,5 și 6, la control s-a acordat dreptul unității de a înregistra pentru trim. I și II cheltuieli cu amortizarea acestora

De asemenea, a fost exclusă de la cheltuieli deductibile o sumă înregistrată la nivelul sucursalelor drept cheltuială cu reparațiile în condițiile în care reprezintă cheltuială de investiții.

Referitor la impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente:

Prin Nota de constatare din data de 23.01.2004, parte integrantă a procesului verbal se stabilește o datorie suplimentară aferentă veniturilor realizate de prestatorul de servicii persoană nerezidentă.

La solicitarea organului de control, în perioada desfășurării controlului, societatea nu a prezentat certificatele de rezidență fiscală ale celor două societăți care să permită aplicarea prevederilor Convențiilor de evitare a dublei impuneri semnate de România cu țările unde cele două societăți își au sediul.

Astfel impozitarea veniturilor celor două societăți a fost făcută cu respectarea prevederilor Legii 83/1998 în sensul aplicării unui procent de 15% asupra valorii serviciilor achitate.

III. Luand in considerare constatările organului de control, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra obligatiilor bugetare stabilite prin procesul verbal contestat, în condițiile în care impozitele, taxele și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc prin decizie de impunere emisă de organul fiscal competent.

In fapt, obligatiile bugetare suplimentare contestate de SC X SA au fost stabilite de organele de inspectie fiscala pe baza procesului verbal încheiat în data de 12.08.2004.

In drept, art.82 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede:

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

a) prin declaratie fiscală, în condițiile art.79 alin. (2) și art. 83 alin. (4);

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

Articolul 106 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, prevede:

"(1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspectiei, din punct de vedere faptic și legal.

(2) Dacă, ca urmare a inspectiei, 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.

(3) În cazul în care, ca urmare a efectuării inspectiei fiscale, au fost sesizate organele de urmărire penală, decizia de impunere privitoare la obiectul sesizării penale se poate emite după solutionarea cu caracter definitiv a cauzei penale."

Potrivit articolului 178 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata:

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

Astfel, impozitele, taxele și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc în toate cazurile prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stă fie raportul de inspectie fiscala, fie

procesul verbal prevazut de art.94(2) si art.105 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Totodata, organele de inspectie fiscala nu au competenta de a stabili obligatii bugetare suplimentare pe baza de raport de inspectie fiscala sau proces verbal acestea din urma neavand calitatea de act administrativ si pe cale de consecinta nefiind susceptibile de a fi contestate.

In legatura cu emiterea deciziei de impunere, se retine ca art.196(2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede:

"Formularele necesare si instructiunile de utilizare a acestora privind administrarea creantelor fiscale se aprobă prin ordin al ministrului finantelor publice."

Formularul "Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala" a fost aprobat prin Ordinul ministrului finantelor publice nr.1109/22.07.2004, publicat in Monitorul Oficial al Romaniei, partea I, nr.676/27.VII.2004, ordinul fiind in vigoare la data incheierii procesului verbal .

De asemenea, la anexa nr.2 a Ordinului ministrului finantelor publice nr.1109/22.07.2004 au fost publicate instructiunile de completare a formularului privind decizia de impunere.

In conditiile in care dupa cum s-a aratat, la data incheierii procesului verbal, respectiv 12.08.2004, erau in vigoare prevederile Ordinului privind aprobarea formularului "Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala", organele de inspectie aveau obligatia de a emite decizia de impunere, aceasta fiind cea care produce efecte fiscale fata de contribuabil.

In raport de dispozitiile art.106, mai sus citat, organele de inspectie fiscala au posibilitatea de a emite decizia de impunere - titlu de creanta susceptibil de a fi contestat pe calea administrativa de atac.

Avand in vedere si prevederile art.182(5) din OG nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, care precizeaza "Organul de solutionare competent se va pronunta mai intai asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar cand se constata ca acestea sunt intemeiate nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei", organul de solutionare a contestatiilor nu va mai proceda la analiza pe fond a cauzei urmand ca masurile dispuse prin procesul verbal sa fie anulate, iar constatarile organelor de inspectie fiscala sa stea la baza emiterii deciziei de impunere.

Organele de inspectie fiscala vor avea in vedere si sustinerile contestatoarei referitoare la erorile de calcul strecurate in procesul verbal contestat.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.82 alin.1, art.106, art.178, art.182(5) si art.196(2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si Ordinului ministrului finantelor publice nr.1109/22.07.2004, se

DECIDE

Anularea masurilor dispuse prin procesul verbal, urmand ca organele de inspectie fiscala sa valorifice constatările efectuate prin procesul verbal anulat la emiterea deciziei de impunere, conform legii.

Prezenta decizie poate fi atacata in termen de 30 de zile de la comunicare la Curtea de Apel .