



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de ***



Str. *
Tel : *
Fax : * :
*

DECIZIA nr. __/2009
privind soluționarea contestației depusa de
S.C. * S.A. din loc.*
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția
Generală de Soluționare a Contestațiilor
nr. *

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili prin adresa nr.*, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. * asupra contestației formulată de **S.C. *S.A. din loc.***.

Contestația societății a fost formulată împotriva deciziei de impunere nr.* emisă în baza raportului de inspectie fiscală nr.*încheiat de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, prin care s-a stabilit în sarcina societății suma totală de * lei reprezentând:

- *lei “Restituiri fonduri din finanțarea bugetară a anilor precedenți”
- * lei accesorii.

Chiar și în raport de data emiterii deciziei de impunere nr.*, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1, din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, fiind înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală în data de *, conform stampilei registraturii aplicată pe contestație.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.207 și art.209 (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură

fiscală, republicată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, **S.C. * S.A.** se îndreaptă împotriva deciziei de impunere nr.*emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili prin care organele de inspecție fiscală au stabilit de plată în sarcina societății suma totală de *lei din care “Restituiri de fonduri din finanțarea bugetară a anilor precedenți” în suma de * lei precum și accesorii aferente în sumă de * lei, arătând următoarele:

Societatea susține că aceste acte au fost deja contestate prin plângerea prealabilă nr.* depusă la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția de control financiar sub nr.*.

Societatea arată ca potrivit unui principiu elementar de drept (non bis in idem), nimeni nu poate fi sancționat de două ori pentru una și aceeași faptă.

Societatea arată că organele de inspecție fiscală au emis 2 acte administrative urmare a aplicării a două proceduri distincte de control cea prevăzută de Legea nr.30/1991 privind organizarea controlului financiar și a Gărzii financiare și procedura stabilită de Codul de procedură fiscală.

Societatea susține că pct.30 alin.1 și 2 din Ordinul nr.889/2005 delimitează în mod expres actele administrative prin care se stabilesc constatările de natură financiară de cele de natură fiscală.

Societatea consideră că în privința acestor constatări financiare este permisă doar o singură derogare și anume cea prevăzută de dispozițiile art.9 alin.3 din OUG 37/2008 care permite aplicarea Titlului VII Colectarea creanțelor fiscale din Codul de procedură fiscală.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au aplicat și prevederile Titlului VII Inspecția fiscală și ale Titlului VI Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidate.

Societatea contestatoare arată că atâta timp cât există o procedură specială pentru efectuarea controlului financiar reglementat prin lege separată respectiv Legea nr.30/1991 și normele de aplicare consideră că se aplică doar procedura de control financiar, iar inspecția fiscală și actele emise în baza acesteia (Decizie de impunere și Raport de inspecție fiscală) sunt nelegale.

Contestatoarea arată că prin măsura nr.*stabilită prin procesul verbal de control financiar nr.* a fost stabilit că societatea să vireze suma de *lei la bugetul statului în contul * “Restituiri de fonduri din finanțarea bugetară a anilor precedenți într-un termen de 30 zile de la data procesului verbal, aceeași măsură fiind dispusă și prin decizia de impunere nr*.

Societatea susține că scopul inspecției fiscale a fost verificarea “subvenției” datorate de societate către bugetul general consolidat. Totuși, organele de inspecție fiscală nu au adus nici un argument în sensul că sumele pe care societatea contestatoare ar fi trebuit să le verse ar avea natură juridică a unei subvenții.

Societatea arată că prin legea bugetară aferentă anului 2003 s-a reglementat un sistem de subvenționare a sectorului minier și a sectorului transportului feroviar public de călători, prin subvenționarea datoriilor societăților de stat din aceste sectoare către societățile de distribuție a energiei electrice.

Pentru anul 2003, prin rectificarea bugetului de stat, s-a inclus în bugetul Ministerului Economiei și Comerțului la titlul “Subvenții” suma de * miliarde lei pentru agenții economici din sectorul minier, prevăzându-se ca o parte din aceasta sumă să fie alocată către SC *.

De asemenea, s-a prevăzut ca suma de * miliarde lei alocată bugetului Ministerului Transporturilor, Construcțiilor și Turismului să fie utilizată la subvenționarea datoriilor agenților economici din sectorul transportului feroviar public de călători.

Societatea susține că o parte din sumele primite de la * în anul 2003 pentru sectorul minier au fost virate la începutul anului 2004 la Fondul de risc pentru garanții de stat pentru împrumuturile externe.

Astfel, suma de * lei a fost primită de la SC * SA în data de 24.12.2003 și a fost virată către Fondul de risc în data de 6 ianuarie 2004, datorită zilelor nelucrătoare din perioada respectivă.

Societatea susține că suma de * lei nu a fost regularizată cu Bugetul Statului până la 31.01.2004, așa cum se prevede la pct. 3.1 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1746/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea exercițiului bugetar al anului 2003, în conturile 20.22.01.05 – Restituiri de fonduri din finanțarea bugetară a anilor precedenți.

Societatea arată că organele de control au stabilit următoarele:

- suma de * lei nu a fost regularizată cu bugetul statului până la data de 31.01.2004, cum prevedea pct.3.1 din OMFP nr.1746/2003, motiv pentru care societatea datorează bugetului consolidat subvenția încasată și neregularizată în termenul legal cu bugetul statului.
- pentru această sumă de * lei au fost calculate dobânzi și majorări de întârziere în conformitate cu OG nr.9/2000 pentru perioada 01.02.2004-08.04.2008 (în sumă de * lei) majorări de întârziere conform OUG nr.37/2008 pentru perioada 09.04.2008-31.10.2008 (în sumă de * lei), precum și majorări de întârziere calculate prin

inspecția fiscală conform OUG nr.37/2008 pentru perioada 31.10.2008-05.02.2009 (în sumă de* lei).

Societatea arată că organele de control au considerat în mod nelegal ca transferurile către Fondul de risc cădeau sub incidența prevederilor art. 3.1 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1746/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea exercițiului bugetar a anului 2003 pentru următoarele motive:

- sumele primite de la SC * SA nu au reprezentat nici subvenții și nici transferuri de la bugetul de stat, ci transferuri de la SC * SA reprezentând plata unei datorii comerciale, respectiv contravaloarea energiei furnizate de *, iar faptul că prin legea bugetară anuală s-a prevăzut o anumită destinație a sumelor primite nu le transforma în subvenții și nici transferuri de la bugetul de stat,

- sumele primite de SC*SA nu sunt alocații bugetare și nu sunt primite în plus întrucât reprezintă contravaloarea unui serviciu prestat, fapt pentru care aceste sume nu fac obiectul restituirii la bugetul de stat.

Societatea consideră aberante măsurile dispuse de organele de control financiar cu privire la recuperarea sumelor platite către Fondul de risc în cuantum de * lei, restituirea către SC * SA a unei părți din această sumă, respectiv suma de * lei și considerată ca neplătită suma de * lei pentru care au fost calculate majorări de întârziere pe motiv ca plățile “au fost făcute către un alt cont al trezoreriei de stat”.

De asemenea, societatea consideră abuzive interpretările organelor de control privind restituirea la bugetul de stat a sumelor incluse în circuitul financiar pentru anul 2003 și care ajung la destinație în luna ianuarie 2004, în această categorie fiind inclusă și suma de * lei, în condițiile în care această sumă reprezintă plata unei datorii comerciale pentru electricitatea pe care * a furnizat-o către *SA, iar suma a fost primită în luna ianuarie 2004.

Societatea susține că organele de control au calculat dobânzi și majorări de întârziere cu încălcarea Decretului nr.167/1958 privitor la prescripția extinctivă.

Astfel, pentru perioada 01.02.2004 - 08.04.2008 au fost calculate dobânzi comerciale în conformitate cu prevederile art.3 din Ordonanța Guvernului nr.9/2000, iar pentru perioada 09.04 - 31.10.2008 majorări de întârziere în baza art.9 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.37/2008.

Societatea arată că natura creanțelor fiind comercială, va fi supusă în mod corespunzător tuturor regulilor aplicabile creanțelor comerciale, inclusiv cele referitoare la prescripția extinctivă, iar în conformitate cu prevederile art.3 și art.7 din Decretul nr.167/1958 termenul de prescripție în raporturile comerciale

este de 3 ani și curge de la data exigibilității creanței, respectiv cel mai târziu de la data de 31.12.2003.

Adoptarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr.37/2008 nu duce la o extindere a termenului de prescripție referitor la aceste creanțe, întrucât la data intrării în vigoare a acestui act normativ, termenul de prescripție de 3 ani reglementat de Decretul nr.167/1958 expirase deja, iar creanța se stinsese. De aceea Ordonanța de urgență a Guvernului nr.37/2008 nu poate să înlăture efectul deja produs în trecut de către Decretul nr.167/1958 fără a încalca principiul constituțional al neretroactivității legii.

II. Prin raportul de inspecție fiscală nr.* care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.*, organele de inspecție fiscală au avut ca obiect verificarea modului de utilizare a subvenției încasate pentru energie electrică prin legile bugetelor de stat în perioada 2003-2005.

Această inspecție fiscală s-a efectuat la solicitarea Direcției * din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală care dispune în baza procesului verbal nr. (intocmit la * SA, stabilirea de către inspecția fiscală a consecințelor fiscale rezultate din aplicarea prevederilor art.9 alin. (3) din O.U.G. Nr.37/2008 privind reglementarea unor măsuri financiare din domeniul bugetar, pentru debitul stabilit de către controlul financiar referitor la subvenția încasată de contribuabil în exercitiul bugetar al anului 2003 și nerestituită în termenul legal către buget.

Perioada supusă verificării este cea cuprinsă în procesul verbal, respectiv 01.09.2003-28.02.2006.

Organele de control au constatat că S.C.* S.A. nu a decontat până la 31.12.2003 suma de * lei reprezentând contravaloarea energiei electrice subvenționate pentru anul 2003.

Această sumă nu a fost regularizată cu bugetul statului până la data de 31.01.2004, așa cum se prevede la pct. 3.1. din OMFP 1746/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea executiei bugetare a anului 2003.

Pentru această sumă s-au calculat dobânzi și majorări de întârziere în sumă de * lei stabilite de organul de inspecție fiscală astfel:

- pentru perioada de 01.02.2004 - 08.04.2008 s-a stabilit o sumă de * lei reprezentând dobânzi calculate conform art.3 din Legea 356/2002 pentru aprobarea O.G. 9/2000 privind nivelul dobânzilor legale pentru obligațiile bănești;

- pentru perioada 09.04.2008 - 31.07.2008, s-a stabilit o sumă de * lei reprezentând majorări de întârziere conform art.9 din O.U.G 37/2008 privind reglementarea unor măsuri financiare din domeniul bugetar.

Concluzia organului de inspectie fiscală a fost ca SC * SA trebuie sa restituie bugetului de stat suma de* lei cu titlu de subvenție și se majorează suma de * lei, reprezentând dobânzi și majorări de întârziere calculate de Direcția * până la data de 31.10.2008, cu suma de * lei, reprezentând majorări de întârziere calculate de organele de inspectie fiscală pentru perioada 31.10.2008-05.02.2009 (*lei), rezultând în total accesorii în sumă de*lei.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor vamale și actele normative invocate de contestatoare și de organele vamale, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției generale * aveau dreptul să stabilească în sarcina S.C. * S.A. prin decizie de impunere debite de natura “Restituiri fonduri din finantarea bugetara a anilor precedenti” si majorări de întârziere aferente în condițiile în care aceste obligații sunt de natură financiară și nu fiscală, iar debitul principal a fost stabilit anterior de Direcția * din Agentia Nationala de Administrare Fiscală prin procesul verbal de control financiar, act care reprezintă titlu de creanță în materia obligațiilor financiare.

În fapt la solicitarea Direcției de * din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Direcția generală * a efectuat o inspectie fiscală cu privire la reglementarea unor măsuri financiare din domeniul bugetar, pentru debitul stabilit de catre controlul financiar referitor la subvenția încasată de contribuabil în anul 2003 și nerestituită în termenul legal către același buget.

Prin decizia de impunere nr.* emisă în baza raportului de inspectie fiscală nr.* la rubrica impozit, taxă, contribuție stabilit(a) suplimentar de plata/obligatii fiscale accesorii de plata, organele de inspectie fiscală au înscris suma de*lei reprezentand subvenție încasată de SC*SA și nevirată la 31.12.2003 la Fondul de risc și neregularizată cu bugetul statului în termenul legal până la data de 31.01.2004. Aferent acestei obligatii suplimentare organele de inspectie fiscală au calculat pentru perioada 01.02.2004-05.02.2009 dobânzi și majorări de întârziere în sumă de * lei.

In drept conform art.86(1) din O.G. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscală, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

„ Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifica baza de impunere.”

La art.94(1) din același act normativ se stabilește obiectul inspecției astfel:

„(1) Inspectia fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.”

Obligațiile fiscale sunt cele prevăzute limitativ de art.2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

„ Impozitele și taxele reglementate prin prezentul cod sunt următoarele:

- a) impozitul pe profit;*
- b) impozitul pe venit;*
- c) impozitul pe veniturile microîntreprinderilor;*
- d) impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți;*
- e) impozitul pe reprezentanți;*
- f) taxa pe valoarea adăugată;*
- g) accizele;*
- h) impozitele și taxele locale.”*

Din interpretarea acestor dispoziții rezultă că subvențiile nu se încadrează în categoria obligațiilor fiscale a căror verificări intra în competența organelor de inspecție fiscală.

Debitele de natura subvențiilor fac parte din categoria obligațiilor financiare, în speță fiind incidente dispozițiile Legii nr.30/1991 privind organizarea și funcționarea controlului financiar și al Gărzii financiare în baza cărora au fost emise Normele metodologice pentru aparatul de control financiar al statului din cadrul MFP aprobate prin O.M.F.P. nr.889/2005 unde la pct.16 se prevede:

“ Organele de control financiar întocmesc, de regula, următoarele acte de control :

- a) proces-verbal de control financiar;*
- b) proces-verbal intermediar;*
- c) proces-verbal de constatare și sancționare a contravențiilor;*
- d) notă de constatare;*
- e) notă unilaterală;*
- f) notă de prezentare;*

g) raport de inspectie fiscala.''

De asemenea pct.30 „(...) organele de control financiar au obligatia sa verifice exactitatea si realitatea inregistrărilor în evidentele prevăzute de lege, urmărind stabilirea corectă si achitarea integrală a obligatiilor financiare si fiscale fată de stat.''

Constatările de natură financiară, bugetară și gestionară se consemnează în procesul-verbal de control financiar.

Constatările fiscale se consemnează în raportul de inspectie fiscala și în alte acte administrative fiscale, după caz, cu respectarea prevederilor Codului de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.”

Se reține că, stabilirea constatărilor de natură financiară printr-un act căruia legea nu-i conferă o atare calitate duce la înfrângerea normei legale imperative.

Prin urmare potrivit textelor de lege invocate, în materie de control financiar titlul de creanță îl reprezintă procesul verbal de control financiar. În același sens este și punctul de vedere al Direcției * din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală transmis cu adresa nr.*.

În consecință în mod eronat organele de inspectie fiscala au stabilit prin **decizie de impunere** în sarcina S.C. * S.A., debitul in suma de * lei reprezentând “Restituiri fonduri din finanțarea bugetară a anilor precedenti” și majorări de întârziere aferente în sumă de * lei.

Totodata, se reține faptul că normele de competență sunt de ordine publică, iar constatările efectuate de organele de control financiar trebuie valorificate în baza titlului de creanță cerut de dispozițiile legale.

În speță debitul in suma de* lei reprezentand “Restituiri fonduri din finanțarea bugetară a anilor precedenti” a fost stabilit prin procesul verbal de control financiar nr.* act care reprezintă titlu de creanță pentru această obligație financiară.

Deși quantumul majorărilor de întârziere calculate prin decizia de impunere nr.* este diferit de cel stabilit prin procesul verbal de control financiar nr.* intrucat perioada de calcul a accesoriilor a fost stabilita astfel:

-prin decizia de impunere nr.* quantumul de * lei a fost stabilit pentru perioada 01.02.2004-05.02.2009;

-prin procesul verbal de control nr.* quantumul de * lei a fost stabilit pentru perioada 01.02.2004-31.07.2008 acest fapt nu justifica intocmirea unui titlu de creanta cu incalcarea dispozitiilor legale.

Organele competente au posibilitatea să actualizeze majorările de întârziere printr-un act separat prin care să individualizeze aceste accesorii datorate pentru achitarea cu întârziere a obligației principale certe, lichide și rigibile stabilite printr-un titlu de creanță.

Având în vedere considerentele reținute precum și faptul că măsurile cu caracter financiar nu pot fi dispuse/stabilite decât în baza procesului verbal de control financiar, act careia norme metodologice date în aplicarea Legii nr.30/1991 privind organizarea și funcționarea controlului financiar îi conferă calitatea de titlu de creanță în materie financiară, pe cale de consecință se va anula decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul Legii nr.30/1991 și a pct.16, pct.30 din O.M.F.P. nr.889/2005, art.213 alin.5 și art.216 alin. (3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE

Anularea deciziei de impunere nr., emisă de Direcția * pentru suma totală de *lei reprezentând:

- *lei “Restituiri fonduri din finanțarea bugetară a anilor precedenți”
- * lei accesorii.

DIRECTOR GENERAL,

*