

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

DECIZIA NR.194/07.11.2005

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia Generala a Finantelor Publice, Activitatea de Inspectie Fiscala, asupra contestatiei formulate de SC X.

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala la data de 23.02.2005, cu privire la impozitul pe profit si dobanzile de intarziere aferente impozitului pe profit.

Contestatia a fost depusa la Directia Generala a Finantelor Publice la data de 16.03.2005, fiind formulata in termenul prevazut de art.176 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, fata de data emiterii deciziei de impunere, 23.02.2005.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.174, art.175 si art.178 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 solutioneze contestatia societatii.

I.Prin contestatia formulata, societatea arata faptul ca la stabilirea obligatiilor fiscale cu titlu de impozit pe profit, aferente anului 2003, consilierii financiari au interpretat eronat atât dispozitiile actelor normative care reglementează impunerea microîntreprinderilor, în raport de data intrării acestora în vigoare, cât si a celor care reglementează dezvoltarea, înfiintarea, stimularea întreprinderilor mici si mijlocii.

Societatea arata ca la data de 27.05.2003, a depus cerere de înregistrare la Oficiul Registrului Comertului, la aceasta dată fiind incidente dispozitiile Legii nr.133/1999, în vigoare până la 02.08.2004, care la art.4 alin.1 prevede:

"Întreprinderile mici si mijlocii care desfășoară activitatea în sfera productiei de bunuri materiale si servicii se definesc, în functie de numărul mediu scriptic anual de personal, după cum urmează:

a) până la 9 salariați - microîntreprindere;"

Potrivit dispozitiilor art.5, dovada numărului mediu scriptic anual "este valabil pentru întregul an în curs".

Potrivit dispozițiilor art.9 alin.(l) "Sub sancțiunea nulității absolute, se interzic orice măsuri sau acte care au ca scop sau efect discriminarea în defavoarea întreprinderilor mici și mijlocii sau în defavoarea întreprinderilor nou create".

Art.24 alin.1 prevede facilități pentru întreprinderile mici și mijlocii, privind impozitul pe profit "în cazul în care creează noi locuri de muncă, dacă asigură creșterea numărului scriptic cu cel puțin 10%...", iar alin.(2) lit.b) "forța de muncă nou-angajată să fie de cel puțin 10% din forța de muncă existentă...";

Potrivit art.1 alin.1 lit. a, b și d din Legea nr.111/02.04.2003 pentru aprobarea OG nr.24/2001, în vigoare până la 30.05.2003:

"Pot opta la plata unui impozit aplicat asupra veniturilor obținute din orice sursă persoanele juridice, denumite în continuare microîntreprinderi, care îndeplinesc cumulativ, la 31 decembrie a anului precedent, următoarele condiții: a) ... prestează servicii; b) au de la 1 până la 9 salariați inclusiv; d) au capital integral privat".

Societatea considera ca argumentul organelor de inspecție fiscală potrivit cărora societatea nu ar fi optat pentru plata unui impozit aplicat asupra veniturilor obținute din orice sursă, potrivit art.1 alin.1 din Legea nr.111/2003, este eronat deoarece prevederile legale invocate mai sus nu prevăd nici o procedură de înregistrare a opțiunii privind plata impozitului pe venitul microîntreprinderilor. Procedura de înregistrare a opțiunii privind plata impozitului pe venitul microîntreprinderilor a fost instituită prin Legea nr.232/2003, care a intrat în vigoare în data de 31.05.2003, ulterior datei depunerii cererii de înregistrare la Oficiul Registrului Comerțului, respectiv 27.05.2003.

Contestatoarea arată că a optat pentru plata impozitului pe venitul microîntreprinderilor prin efectul legii și prin modul de calcul și raportare ca urmare a îndeplinirii condițiilor prevăzute de Legea nr. 111/2003.

La începutul anului fiscal 2004, o dată cu instituirea declarației 010 "Declarație de înregistrare fiscală - Declarație de mențiuni pentru persoane juridice, asociații familiale și asociații fără personalitate juridică", societatea a depus această declarație în termenul prevăzut de lege, comunicând organelor fiscale opțiunea privind plata impozitului pe venitul microîntreprinderilor, prin consemnarea luării în evidență începând cu data de 01.07.2003 și scoaterii din evidență la 01.01.2004, când a devenit plătitoare de impozit pe profit.

Societatea arată că dispozițiile textelor legale mai sus invocate trebuiau coroborate de consilierii financiari, potrivit principiului de drept, recunoscut, că, unde legea dispune imperativ, se adoptă norma generală mai favorabilă. Astfel, SC X beneficiază, potrivit legii, de

facilități fiscale, dacă asigură creșterea numărului scriptic, care este valabil pentru întreg anul în curs, adică, pe tot parcursul anului 2003.

Societatea arata ca printr-un act de inspectie fiscala anterior intocmit, de acelasi Serviciu de Control Fiscal 2, respectiv procesul verbal nr.43528/10.02.2004, s-a constatat: "S.C. X s-a înfiintat la data de 09.06.2003 si are ca obiect de activitate principală "Alte transporturi terestre de călători, pe bază de grafic - 6021". Conform art.1 alin.1) si alin.2) din Legea 111/2003 societatea **îndeplinește condițiile de a fi încadrată ca microîntreprindere."**

Totodata, societatea se intreaba: "Cum pot fi interpretate atat de diferit aceleasi norme juridice, de aceleasi organe de control, din cadrul aceleiasi institutii? Cum in cadrul unui alt control, cu acelasi obiect, un consilier financiar interpreteaza corect dispozitiile in vigoare si aplicabile, iar alt consilier financiar ignora legea sub incidenta careia intra societatea noastra? Cum pot inspectorii fiscali sa revina asupra constatarilor altor inspectorii fiscali din cadrul aceleiasi institutii si asupra unei perioade deja supuse inspectiei fiscale."

Societatea solicită admiterea contestatiei si anulara Raportului de inspectie fiscală încheiat de Activitatea de Control Fiscal la data de 17.02.2005 si a Deciziei de impunere - privind obligatiile fiscale suplimentare, constand in impozit pe profit si dobanzi de intarziere, stabilite de inspectia fiscală, decizie înregistrată la data de 23.02.2005.

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 17.02.2005, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere, organele de inspectie fiscala ale Activitatii de Control Fiscal **au constatat**, referitor la impozitul pe profit aferent perioadei **09.06.2003-31.12.2003** ca societatea s-a considerat ca fiind platitor de impozit pe veniturile microintreprinderilor si a achitat pentru perioada mentionata un impozit in suma de 51.457 lei, fara a face optiunea respectiva, prevazuta de art.1 alin.1 din Legea nr.111/2003, la data de 27.05.2003, cand a depus cererea de inregistrare la Oficiul Registrului Comertului si fara a respecta prevederile art.1 alin.1 lit.b din Ordonanta Guvernului nr.24/2001, modificata prin art.IX lin.2 din Legea nr.232/2003, in sensul ca **a angajat un numar mai mare de 9 salariati in termen de 60 zile inclusiv, de la data inregistrarii.**

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca in anul 2003 societatea este platitoare de impozit pe profit, si nu impozit pe veniturile microintreprinderilor.

Veniturile realizate au fost inregistrate in contabilitate conform documentelor primare emise si inregistrate in jurnalul de vanzari.

De asemenea, in urma controlului s-a reintregit profitul impozabil cu diferenta intre amortizarea accelerata calculata de agentul economic la mijloacele de transport, si cea liniara calculata de organele de inspectie fiscala conform art.11 alin.1 din Hotararea Guvernului nr.859/2002 .

Prin raportul de inspectie fiscala s-au stabilit in sarcina contribuabilului impozit pe profit si dobanzi de intarziere

III. Prin procesul verbal incheiat la data de 05.02.2004 de aceeași unitate fiscala, si prin care s-au verificat obligatii bugetare aferente perioadei 09.06.2003-30.11.2003, **s-a constatat faptul ca pentru perioada de la infiintare, respectiv 09.06.2003 si pana la 31.12.2003, "conform art.1 alin.1 si alin.2 din Legea nr.111/2003 societatea indeplineste conditiile de a fi incadrata ca microintreprindere"**.

Intrucat la data de 30.09.2003 societatea nu realizase venituri impozabile, organul de inspectie fiscala, prin procesul verbal mentionat, nu a stabilit sume cu titlu de impozit pe veniturile microintreprinderilor datorate la data de 30.11.2003.

IV. Luand in considerare constatările organului de control, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si organele de control, se retin urmatoarele:

Referitor la impozitul pe profit si dobanzile de intarziere aferente impozitului pe profit, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor se poate pronunta asupra obligatiilor stabilite in sarcina societatii, in conditiile in care din dosarul cauzei nu rezulta datele suplimentare, necunoscute la data efectuării verificării anterioare, care au condus la schimbarea regimului de impozitare constatat de primul organ de inspectie fiscala, respectiv la schimbarea incadrării societatii din categoria microintreprinderilor in cea a persoanelor juridice platitoare de impozit pe profit.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 09.06.2003-31.12.2003.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala care a stat la baza deciziei de impunere contestate, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca societatea, inregistrata la 09.06.2003, nu a facut optiunea pentru incadrarea in categoria microintreprinderilor asa cum prevede art.1 alin.1 din Legea nr.111/2003, la data depunerii cererii de inregistrare la Oficiul Registrului Comertului, si a angajat in primele 60 de zile de la infiintare un numar mai mare de 9 salariati, astfel ca pentru

anul 2003 nu indeplinea conditiile prevazute de art.1 alin.1 lit.b din Ordonanta Guvernului nr.24/2001, astfel cum a fost modificat prin Legea nr.232/2003 pentru aprobarea Ordonantei Guvernului nr.36/2003 privind corelarea unor dispozitii din legislatia financiar-fiscală, pentru a fi considerata microintreprindere. In consecinta, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca in mod eronat contestatoarea a inregistrat impozitul pe veniturile microintreprinderilor, stabilind in sarcina acesteia obligatii bugetare cu titlu de impozit pe profit si dobanzi de intarziere.

Prin contestatia formulata societatea arata ca desi prin procesul verbal din 10.02.2004, incheiat anterior de aceeasi unitate fiscala, s-a constatat faptul ca in anul 2003 societatea indeplinea conditiile pentru a fi incadrata ca microintreprindere, **prin raportul de inspectie fiscala din 17.02.2005 s-a revenit "asupra constatarilor altor inspectori fiscali din cadrul aceleiasi institutii si asupra unei perioade deja supuse inspectiei fiscale"**.

In drept, art.102(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede:

"Inspectia fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspectiei fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspectiei fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora."

Pct.102.4 din Hotararea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizeaza:

"Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspectie fiscală la data efectuării inspectiei fiscale la un contribuabil, pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situatii, cum sunt:

a) efectuarea unui control încrucișat, potrivit prevederilor art. 94 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;

b) obtinerea pe parcursul actiunilor de inspectie fiscală efectuate la alti contribuabili a unor documente sau informatii suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost deja supusă inspectiei fiscale;

c) solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori institutii îndreptățite potrivit legii;

d) informatii obtinute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior."

Prin urmare, aceste dispozitii legale instituie regula generala potrivit careia inspectia fiscala se efectueaza o singura data pentru aceeasi perioada si acelasi tip de impozit sau taxa. Prin exceptie, se poate reverifica aceeasi perioada, numai in situatia in care apar date suplimentare, necunoscute la data efectuarii verificarilor anterioare.

Fata de sustinerea societatii, se retine ca prin **procesul verbal din 05.02.2004** s-a verificat perioada 09.06.2003-30.11.2003, iar **la capitolul III.7 s-a constatat, in baza art.1 alin.1) si alin.2) din Legea nr.111/2003, faptul ca "societatea indeplineste conditiile de a fi incadrata ca microintreprindere"**.

Se retine ca prin adresa din 14.04.2005 Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor a solicitat organelor de inspectie fiscala sa precizeze care au fost elementele avute in vedere la intocmirea procesului verbal din 05.02.2004, care au determinat incadrarea societatii in categoria microintreprinderilor.

Prin raspunsul transmis cu adresa din 22.04.2005, aflata la dosarul cauzei, organele de inspectie fiscala nu au adus clarificari privind datele cunoscute de primul organ de inspectie fiscala, care au condus la incadrarea societatii in categoria microintreprinderilor, ci si-au exprimat punctul de vedere conform caruia prin primul act de inspectie fiscala nu s-a efectuat verificarea impozitului pe veniturile microintreprinderilor, aratand si faptul ca la punctul 8 "Alte constatari" din procesul verbal inregistrat la data de 10.02.2004 s-a mentionat ca "Orice alte diferente stabilite cu ocazia altor verificari din partea organelor abilitate de lege, vor fi suportate de societate, care raspunde pentru operatiunile realizate, inregistrările efectuate si raportările depuse la organele fiscale in vigoare.

De asemenea, in cuprinsul acestei adrese se arata faptul ca prin procesul verbal mentionat, la punctul 7 "impozitul pe venit", nu este mentionata perioada supusa verificarii. Aceasta sustinere nu este reala intrucat la pagina 1 alineatul 2 a acestui proces verbal se precizeaza: "verificarea a cuprins perioada de la infiintare, respectiv 09.06.2003 pana la 30.11.2003", iar la capitolul III.7 din acelasi act de inspectie fiscala se mentioneaza cuantumul veniturilor evidentiata de societate, conform balantei contabile lunare la data de 30.11.2003.

In conditiile in care din dosarul cauzei nu rezulta care au fost datele suplimentare care au condus la schimbarea regimului de impozitare aplicabil societatii in perioada 09.06.2003-30.11.2003, perioada care a mai fost verificata prin procesul verbal inregistrat la data de 10.02.2004, si incadrarea contestatoarei in categoria platitorilor de impozit pe profit, se va desfiinta partial decizia de impunere inregistrata

la data de 23.02.2005 pentru impozitul pe profit si dobanzile de intarziere, urmand ca reprezentantii Activitatii de Inspectie Fiscala sa analizeze posibilitatea legala de reverificare a aceleiasi perioade si de schimbare a regimului de impozitare, conform considerentelor de mai sus si dupa caz, sa emita o noua decizie de impunere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.102(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu art.185 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

Desfiintarea partiala a deciziei de impunere inregistrata la data de 23.02.2005 pentru impozitul pe profit si dobanzile de intarziere, urmand ca reprezentantii Activitatii de Inspectie Fiscala sa analizeze posibilitatea legala de reverificare a aceleiasi perioade si dupa caz, sa emita o noua decizie de impunere, potrivit prevederilor legale.

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