

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

DECIZIA nr.87/ 2007

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia Generala a Finantelor Publice J1 cu privire la contestatia SC X SA O1.

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere din 31.05.2006 emisa de Directia Generala a Finantelor Publice J1 - Activitatea de inspectie fiscala, in baza raportului de inspectie fiscala din 24.05.2006, privind impozit pe profit dobanzi aferente impozitului pe profit; penalitati in suma de 61.979 lei aferente impozitului pe profit.

Contestatia a fost inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice la data de 31.10.2006, astfel cum rezulta din stampila aplicata pe adresa de inaintare a contestatiei, aflata la dosarul cauzei, fata de data comunicarii deciziei de impunere , respectiv 17.10.2006, fiind formulata in termenul prevazut de art.177 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.177 si art.179 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 SC X SA solicita anularea in parte a deciziei de impunere din 31.05.2006, in ceea ce priveste impozitul pe profit suplimentar stabilit si obligatiile aferente acestuia, precum si modificarea bazei impozabile, cu luarea in considerare a provizioanelor pentru garantii de buna executie, neinregistrate de societate.

Se solicita si suspendarea executarii deciziei de impunere pana la solutionarea contestatiei.

In motivarea contestatiei, societatea arata ca a solicitat organelor de inspectie fiscala, cu adresa din 12.05.2006, in temeiul dispozitiilor art.1 lit.b alin.5 din Hotararea Guvernului nr.830/2002 si art.22 lit.b din Legea nr.571/2003, deducerea provizioanelor de buna executie pentru lucrarile de constructii care necesita garantii de buna executie, depunand situatia centralizatoare a contractelor incheiate cu diversi agenti economici, defalcata pentru fiecare trimestru al anilor 2003-2005, precum si calculul provizioanelor pentru garantii de buna executie aferente fiecarui contract.

Societatea considera ca in cauza sunt aplicabile, pentru perioadele 2001-2003 si 2004-2005, prevederile Hotararii Guvernului nr.830/2002 si respectiv Legii nr.571/2003.

De asemenea, aceasta sustine ca atata vreme cat prin raportul de inspectie fiscala pot fi stabilite obligatii fiscale suplimentare, contribuabilul este indreptatit sa-si rectifice declaratiile de impunere, in acest sens fiind invocate prevederile art.182 alin.4 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, conform carora contestatorul se poate folosi de orice proba, chiar daca aceasta nu a fost cercetata de organele de inspectie fiscala.

II. Prin raportul de inspectie fiscala din 24.05.2006, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere din 31.05.2006, reprezentantii Directiei Generale a Finantelor Publice J1 - Serviciul Mari Contribuabili si cei ai Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, au verificat modul de calculare, inregistrare, declarare si virare a impozitului pe profit aferent perioadei 01.07.2001 - 30.06.2005, constatand urmatoarele :

In trimestrul III 2001 SC X SA a inregistrat eronat cheltuieli deductibile fiscal. Astfel societatea a inregistrat ca reprezentand cheltuieli cu sponsorizarea sumele reprezentand majorari de intarziere stabilite de Casa Judeteană de Asigurari de Sanatate J1, Directia Generala a Finantelor Publice J1 - Serviciul Mari Contribuabili, Directia Generala a Finantelor Publice J1 - Directia Control Fiscal si sume suplimentare calculate de Curtea de Conturi J1 in urma controlului efectuat la Directia Apelor Crisuri O1.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibile cheltuieli cu sponsorizarea in suma mai mica decat cea calculata de societate.

Pentru anul 2002, organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibila fiscal cheltuieli cu asigurarile de viata ale salariatilor.

S-a constatat inregistrarea eronata in perioada iulie-decembrie 2002 a cheltuielilor suplimentare cu amortizarea, in cota de 20%, societatea scotand din patrimoniu un numar de mijloace fixe, dupa o perioada mai mica decat jumătate din durata lor normala de functionare. In baza art.11 alin.10 din Legea nr.414/2002, organele de inspectie fiscala au majorat baza impozabila cu suma totala de 47.501 lei reprezentand diferenta de cheltuieli suplimentare cu amortizarea, eronat deduse.

In baza art.92 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 organele de inspectie fiscala au majorat baza de impozitare aferenta trimestrului I 2003 cu suma de 110.222 lei, reprezentand cheltuieli cu serviciile inregistrate atat in luna mai 2002, in baza facturii din 05.04.2002, cat si in luna martie 2003, in baza unei copii a facturii.

Prin raportul de inspectie fiscala s-a mai constatat nedeductibilitatea cheltuielilor reprezentand diferenta intre suma inregistrata de societate in anul 2003, cu titlu de cadouri pentru copii salariatilor, si suma deductibila fiscal, conform art.32 din Legea nr.631/2002 privind bugetul de stat pe 2003.

Organele de inspectie fiscala au majorat baza de impozitare a profitului aferent anului 2004 cu veniturile realizate conform facturii emisa la data de 07.09.2004 catre SC C SRL, neinregistrata in luna emiterii, ci in luna decembrie 2005.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au majorat baza de impozitare a profitului aferent trimestrului I 2005 cu veniturile realizate conform facturii emisa la data de 24.03.2005 catre Directia Apelor, neinregistrata in luna emiterii, ci in luna aprilie 2005.

In anul 2005 societatea a inregistrat in lei noi veniturile inscrise in factura din 2.06.2005, rezultand o diferenta de venituri, neinregistrata. Ca urmare, organele de inspectie fiscala au constatat incalcarea art.19 din Legea nr.571/2003, iar in baza art.92 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 au procedat la calcularea corecta a impozitului pe profit aferent trimestrului II 2005, stabilind, prin aplicarea cotei legale de 16%, impozit suplimentar.

Conform capitolului V - Discutia finala cu contribuabilul din raportul de inspectie fiscala, prin adresa din 12.05.2006 inregistrata la Activitatea de Control Fiscal J1 la data de 15.05.2006, SC X SA a prezentat situatia contractelor incheiate in perioada verificata si a solicitat recalcularea, de catre echipa de inspectie, a profitului impozabil, cu luarea in considerare a provizioanelor pentru garantii de buna executie, neinregistrate in contabilitate.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu se poate da curs acestei solicitari, intrucat conform pct.52 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, provizioanele "se constituie trimestrial numai pentru lucrarile executate si serviciile prestate in cursul trimestrului respectiv [...]".

De asemenea, prin raportul de inspectie fiscala s-a tinut seama de faptul ca provizioanele, inscrise pe cheltuieli la momentul constituirii, sunt reluate pe venituri la incheierea perioadei de constituire, iar in cazul SC X SA aceasta nu a evidentiat in perioada 2002-2005 cheltuieli cu provizioanele, in baza contractelor incheiate, dar nu a inregistrat nici veniturile aferente, la expirarea perioadei de garantie inscrise in contract.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, care au stat la baza emiterii deciziei de impunere fiscala, motivele prezentate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata,

invocate de contestator si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

III.1. Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra obligatiilor bugetare suplimentar stabilite prin decizia de impunere, in conditiile in care pana la incheierea inspectiei fiscale contestatoarea a solicitat deducerea provizioanelor pentru garantii de buna executie aferente lucrarilor executate in perioada 2003-2005, fara ca prin raportul de inspectie fiscala care a stat la baza deciziei de impunere contestate sa se ia in considerare aceste provizioane.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.07.2001 - 30.06.2005.

In fapt, SC X SA a solicitat cu adresa inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice J1 in 12.05.2006, in timpul inspectiei fiscale finalizate cu incheierea raportului din 24.05.2006, deducerea din baza de calcul a impozitului pe profit a provizioanelor pentru garantii de buna executie neinregistrate de societate in perioada 2003-2005.

Conform capitolului V "Discutia finala cu contribuabilul" din raportul de inspectie fiscala, echipa de control nu a dat curs solicitarii formulate, aratand ca potrivit pct.52 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, pentru a fi deductibile, provizioanele "se constituie trimestrial numai pentru lucrarile executate si serviciile prestate in cursul trimestrului respectiv pentru care se acorda garantie in perioadele urmatoare, la nivelul cotelor prevazute in contractele incheiate".

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

"Inspectia fiscală are ca obiect verificarea bazelor de impunere, a legalității si conformității declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactității îndeplinirii obligatiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislatiei fiscale si contabile, stabilirea diferentelor obligatiilor de plată, precum si a accesoriilor aferente acestora", iar alin.3 prevede:

"Pentru ducerea la îndeplinire a atributiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspectie fiscală va proceda la: [...]

d¹) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferentelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanta fiscală declarată si/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspectiei fiscale.[...]"

Se retine ca o situatie asemanatoare a fost pusa in discutia Comisiei Fiscale Centrale la data de 19.12.2003, solutia propusa fiind aceea ca "organele de control ar fi trebuit sa tina cont, pentru stabilirea corecta a obligatiilor bugetare si de facilitatile de reducere a impozitului pe profit la care agentul economic este indrituit prin legea fiscala chiar

daca nu a fost evidentiata de contribuabil in declaratia de impozit pe profit, verificandu-se sinceritatea declaratiei si ansamblul operatiunilor patrimoniale pentru perioada controlata. [...] societatea beneficiind de facilitatea fiscala in termenul de prescriptie"

In speta se va face si aplicatiunea art.186 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care prevede:

"Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie în care urmeaza sa se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare".

Intrucat din dosarul cauzei nu rezulta daca societatea avea dreptul, in perioada 2003-2005, la inregistrarea provizioanelor pentru garantii de buna executie, Agentia Nationala de Administrare Fiscala - Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor nu se poate pronunta asupra impozitului pe profit suplimentar stabilit prin decizia de impunere contestata, astfel ca se va desfiinta partial decizia de impunere din 31.05.2006 pentru impozitul pe profit, dobanzile si penalitatile de intarziere, urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alta echipa, sa reanalizeze aspectele ce fac obiectul solicitarii formulate de societate cu adresa din 12.05.2006.

III.2. Referitor la solicitarea contestatoarei privind suspendarea executării deciziei de impunere, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, se poate investi cu solutionarea cererii, in conditiile in care aceasta nu se afla in competenta sa materiala de solutionare.

In fapt, SC X SA a formulat cerere de suspendare a executarii deciziei de impunere din 2006 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala J1, pana la solutionarea contestatiei.

In drept, art.185 alin.1 si alin.2 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificari si completari, prevede:

"(1)Introducerea contestatiei pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozitiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările ulterioare. Instanta competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cautiune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cautiune de până la 2.000 lei."

Se retine ca SC X SA a depus contestatia la Directia Generala a Finantelor Publice J1 la data de 31.10.2006, ulterior datei de 23.06.2006, data intrarii in vigoare a Legii nr.158/2006 privind aprobarea Ordonantei de urgentă a Guvernului nr.165/2005 pentru modificarea Ordonantei Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Totodata, la art.14 alin.1 si alin.2 din Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, se prevede:

"(1) În cazuri bine justificate si pentru prevenirea unei pagube iminente, o dată cu sesizarea, în conditiile art.7, a autorității publice care a emis actul, persoana vătămată poate să ceară instantei competente să dispună suspendarea executării actului administrativ până la pronuntarea instantei de fond.

(2) Instanta va rezolva cererea de suspendare, de urgentă, cu citarea părților."

Avand in vedere aceste dispozitii imperative ale legii, cererea SC X SA de suspendare a executarii deciziei de impunere din 2006 intra sub incidenta prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, motiv pentru care Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor nu se poate investi cu solutionarea acestei cereri, neavand competenta materiala.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.92 alin.1 si 3, art.186 alin.3, art.185 alin.1 si 2 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si art.14 alin.1 si alin.2 din Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, se

DECIDE

1.Desfiintarea partiala a deciziei de impunere din 31.05.2006 pentru impozitul pe profit si dobanzile si penalitatile de intarziere aferente, urmand ca, dupa caz, organele de inspectie fiscala, prin alta echipa, sa emita o noua decizie de impunere si sa verifice modul in care societatea isi va inregistra veniturile din provizioane aferente cheltuielilor recunoscute ca deductibile fiscal.

2.Constatatarea necompetentei materiale a Directia Generale de Solutionare a Contestatiilor in ceea ce priveste cererea SC X SA, de suspendare a executarii deciziei de impunere din 31.05.2006 emisa de Activitatea de Control Fiscal J1, solutionarea acestei cereri fiind de competenta instantei judecatoresti.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel O1, in termen de 6 luni de la comunicare.