

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
JUDETUL MARAMURES
BIROUL SOLUTIONAREA CONTESTATIILOR**

DECIZIA nr.85 din 17.01.2005

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de catre Activitatea de Control Fiscal prin adresa din 24.11.2004 asupra contestatiei formulate de SC X SA impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala din 27.09.2004, privind virarea la bugetul statului a sumei reprezentand:

- impozit pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.176 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in temeiul Legii nr.174/2004.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.174 si art.178 alin.(1) lit.a) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, SC X SA solicita admiterea acesteia si anulara in parte a actului administrativ de control fiscal, respectiv cap.III - privind " Impozitul pe profit", motivand urmatoarele:

In urma controlului fiscal efectuat la societate, pentru perioada 01.07.2000-31.07.2004, s-a stabilit ca aceasta s-a privatizat in baza Legii nr.77/1994, actiunile societatii fiind achizitionate in proportie de 43,11% de catre Asociatia Salariatilor PAS in urma contractului de vanzare- cumparare de actiuni incheiat cu Fondul Proprietatii de Stat Bucuresti.

Potrivit art.50 din Legea nr.77/1994, pe toata durata platii ratelor catre Fondul Proprietatii de Stat, societatea beneficiaza de facilitatea fiscala a reducerii impozitului pe profit cu 50% aferent actiunilor cumparate. Acest text de lege a suferit unele modificari. Astfel, prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.38/1997 aceasta facilitate a fost redusa la 30% iar prin art.36 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 88/1997, intrata in vigoare incepand cu 01.01.1998 a fost abrogata Legea nr.77/1994. In aceste conditii, inspectorii

fiscali au apreciat ca societatea are dreptul de a calcula reducerea de 50% pana la data de 31.12.1997, data dupa care nu mai beneficiaza de aceasta facilitate fiscala, desi contractul de vanzare- cumparare de actiuni este inca in derulare.

Raportat la aceasta situatie, s-a apreciat ca, pentru perioada 01.07.2000-31.07.2004, societatea datoreaza impozit pe profit suplimentar provenit din aplicarea de catre societate a reducerii de 50% a impozitului aferent actiunilor cumparate de la Fondul Proprietatii de Stat prin contractul numarul 462 din 02.08.1995, iar pentru impozitul suplimentar s-au calculat dobanzi in suma de lei si penalitati de intarziere.

Privatizarile care au avut loc in baza dispozitiilor Legii nr.77/1994 au fost initiate in favoarea salariatilor unei societati comerciale pentru a le da posibilitatea sa cumpere cu prioritate actiunile detinute de F.P.S.-uri si F.P.P.-uri la aceste societati, acordandu-le anumite facilitati, printre care se regaseste si cea prevazuta in art.50 din Legea nr.77/1994 privind reducerea impozitului pe profit pe toata durata achitarii ratelor catre F.P.S.

Contestatoarea considera ca intentia legiuitorului nu a fost pentru ca contracte incheiate sub imperiul unor anumite dispozitii legale, ulterior sa intervina dispozitii defavorabile pentru una din parti.

In aceste conditii, atat Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.38/1997 cat si Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.88/1997 nu se pot aplica decat societatilor care s-au privatizat dupa intrarea in vigoare a acestor acte normative. O alta interpretare incalca principiul neretroactivitatii legii care este prevazut in art.1 din Codul civil:" Legea dispune numai pentru viitor, ea nu are putere retroactiva".

Intrucat contractul de vanzare- cumparare de actiuni din 02.08.1995 s-a incheiat in baza Legii nr.77/1994, efectele acestei legi se intind pe toata durata derularii acestuia.

SC X SA considera ca solutiile pronuntate de instantele judecatoresti in aplicarea art.50 din Legea nr.77/1994, solutii la care se face referire si in actul de control fiscal, nu sunt unitare, in timp ce art.3 din Codul de procedura fiscala prevede ca organul fiscal este obligat sa aplice unitar prevederile legislatiei fiscale pe teritoriul Romaniei.

II. Prin raportul de inspectie fiscal incheiat in data de 24.09.2004 de catre organele de control din cadrul Activitatii de Control Fiscal s-au constatat urmatoarele:

SC X SA a fost verificata anterior, conform procesului verbal din 29.09.2000 (perioada verificata fiind 01.07.1999-30.06.2000) prin care a fost stabilit impozit pe profit suplimentar si majorari de intarziere aferente, la care s-au adaugat majorari de intarziere, calculate pentru neplata la termen a impozitului pe profit restant inregistrat la societate la data controlului.

In urma obiectiunilor depuse de societate, Directia Controlului Fiscal a emis Hotararea din 10.10.2000 prin care se mentin sumele stabilite prin procesul verbal.

Ca urmare a contestatiei depuse, Serviciul Solutionarea Contestatiilor din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice emite decizia nr.24 din 16.10.2000 prin care desfiinteaza Hotararea din 10.10.2000 si cap.II.2 din procesul verbal din 29.09.2000 si dispune incheierea unui nou act de control.

Ca urmare, prin procesul verbal din 21.12.2000, organele de control efectueaza o noua verificare privind impozitul pe profit pentru aceeasi perioada(01.07.1999-30.06.2000), stabilind impozit pe profit suplimentar si majorari de intarziere, reprezentand majorari aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar si majorari pentru neplata impozitului restant inregistrat de societate.

Societatea a formulat obiectiuni impotriva procesului verbal din 21.12.2000, acestea fiind respinse de catre Directia Controlului Fiscal prin Hotararea din 10.01.2001.

SC X SA a depus la Curtea de Apel cererea de chemare in judecata impotriva Directiei Generale a Finantelor Publice pentru anulara Hotararii din 10.01.2001 si a procesului verbal din 21.12.2000. Prin sentinta civila din 2001, Curtea de Apel Cluj admite actiunea formulata de reclamanta.

In urma recursului formulat de Directia Generala a Finantelor Publice impotriva sentintei civile din 2001, Curtea Suprema de Justitie- Sectia Contencios Administrativ, prin Decizia din 23.04.2002, admite recursul, caseaza sentinta atacata si in fond respinge ca nefondata actiunea formulata de SC X SA, iar Inalta Curte de Casatie si Justitie, prin Decizia civila din 13.01.2004 respinge contestatia in anulare formulata de societate.

Conform evidentei fiscale, respectiv fisa sintetica pe platitor a Administratiei Finantelor Publice, SC X SA figureaza doar cu debitul suplimentar, majorarile de intarziere, aferente impozitului pe profit, nu se regasesc in fisa fiscala si nu sunt inregistrate nici in evidenta contabila a societatii.

Deoarece prin depunerea declaratiilor privind impozitul pe profit cu sume eronate s-au creat diferente intre evidenta contabila si evidenta sintetica la fiecare termen de plata a impozitului pe profit, in sensul ca pe toata durata verificata in fisa sintetica apare suprasolvire, in timpul controlului s-au calculat dobanzi aferente sumei pe perioada 21.12.2000- 14.09.2004, rezultand dobanzi si penalitati de intarziere.

Dupa incheierea procesului verbal din 21.12.2000 si pana la data controlului, societatea a mai fost verificata, conform proceselor verbale din 27.02.2002 (perioada verificata 01.09.2000 - 31.12.2001), respectiv din 15.05.2003 (perioada verificata 01.01.2002 - 31.03.2003).

Deoarece la data incheierii celor doua procese verbale nu era pronuntata inca sentinta definitiva referitoare la reducerea de impozit pe profit cu 50% pentru actiunile detinute de PAS, iar societatea a aplicat in continuare reducerea, organele de control au precizat ca " nu se poate definitiva calculul impozitului pe profit pana la solutionarea cauzei".

Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 24.09.2004 s-a constatat ca societatea a calculat si inregistrat in perioada 01.07.2000-31.12.2002 reducerea cu 50% a impozitului pe profit aferent actiunilor detinute de PAS.

Incepand cu 01.01.2003 nu s-a mai calculat si inregistrat aceasta reducere.

PAS-ul detine 43,11% din actiunile societatii verificate, iar prin art.50 din Legea nr.77/2004 s-a acordat facilitatea privind reducerea cu 50% a impozitului pe profit aferent actiunilor detinute de PAS.

Ulterior, prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.38/1997 de modificare si completare a Legii nr.77/1994 facilitatea fiscala se modifica la 30%.

Prin art.36 al Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.88/1997 (in vigoare incepand cu 01.01.1998) este abrogata in intregime Legea nr.77/1994.

Luand in considerare cele prezentate mai sus, s-a recalculat impozitul pe profit datorat de societate incepand cu 01.07.2000, reducerea calculata in mod eronat de societate fiind stabilita ca impozit suplimentar.

In perioada 01.07.2000-31.12.2002 societatea a calculat si inregistrat o reducere de impozit pe profit, din care:

- reducere inregistrata in contabilitate in luna iulie 2000, din care o parte aferenta perioadei 01.01.1998-31.05.2000, respectiv pentru anul 1997. Prin inregistrarea reducerii a fost influentat impozitul pe luna iulie 2000 (in minus).

- reducere inregistrata pe perioada 01.07.2000-31.12.2002.

Deoarece incepand cu 01.01.1998 facilitatea acordata prin art.50 din Legea nr.77/1994 este abrogata prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.88/1997, societatea avea dreptul de a calcula reducerea de 50% pana la 31.12.1997.

Din suma totala, societatea avea dreptul de a calcula numai reducerea de aferenta perioadei septembrie- decembrie 1997(inregistrata in luna iulie 2000).

Ca urmare, la prezentul control s-a stabilit pentru perioada 01.07.2000-31.12.2002 un impozit pe profit suplimentar. Pentru impozitul stabilit suplimentar s-au calculat la control dobanzi si penalitati de intarziere.

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala din 27.09.2004 s-au stabilit in sarcina SC X SA urmatoarele obligatii fiscale suplimentare:

- impozit pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit.

Au fost incalcate prevederile Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.217/1999 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, ale Legii nr.189/2001 privind aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.217/1999,ale Legii nr.414/2002 si ale Ordonantei Guvernului nr.40/1998.

III. Luand in considerare constatările organelor de control, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative invocate de contestatoare si de organele de control, se retine:

Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte daca SC X SA datoreaza suma reprezentand impozit pe profit, cu dobanzile si penalitatile de intarziere aferente, in conditiile in care Legea nr.77/1994 privind asociatiile salariatilor si membrilor societatilor comerciale care se privatizeaza a fost abrogata prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.88/1997 privind privatizarea societatilor comerciale.

In fapt, SC X SA s-a privatizat in baza Legii nr.77/1994 privind asociatiile salariatilor si membrilor conducerii societatilor comerciale care se privatizeaza, actiunile societatii fiind achizitionate in proportie de 43,11% de catre Asociatia Y - Programul Actiunilor Salariatilor conform contractului de vanzare-cumparare de actiuni din 02.08.1995, incheiat cu Fondul Proprietatii de Stat-Bucuresti.

Conform contractului , pretul actiunilor urma sa fie platit in 19 rate esalonate, ultima fiind scadenta la 15.01.2005.

In baza art.50 din Legea nr.77/1994 privind asociatiile salariatilor si membrilor societatilor comerciale care se privatizeaza, societatea a calculat si inregistrat si in perioada 01.01.1998-31.12.2002 reducerea cu 50% a impozitului pe profit aferent actiunilor detinute de asociatia salariatilor si membrilor conducerii.

Prin procesul verbal din 21.21.2000, organele de control din cadrul Directiei Controlului Fiscal au stabilit pentru perioada 01.07.1999-30.06.2000 un impozit pe profit suplimentar, precum si majorari de intarziere.

SC X SA a atacat in instanta Hotararea din 10.01.2001 a Directiei Controlului Fiscal prin care au fost mentinute constatările inscrise in procesul verbal.

Prin decizia din 23.04.2002 ramasa definitiva, Curtea Suprema de Justitie-Sectia Contencios Administrativ stabileste ca organele de control au calculat in mod corect impozitul pe profit suplimentar si majorarile de intarziere, societatea neavand dreptul sa aplice reducerea de 50% la calculul impozitului pe profit dupa intrarea in vigoare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 88/1997.

Prin raportul de inspectie fiscala din data de 24.09.2004, organele fiscale au constatat ca in perioada 01.07.2000-31.12.2002, SC X SA a calculat si inregistrat reducerea impozitului pe profit desi avea dreptul doar la reducerea aferenta perioadei septembrie- decembrie 1997.

Intrucat art.50 din Legea nr.77/1994 a fost modificat prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.38/1997, in sensul reducerii la 30 % a impozitului pe profit, iar conform art.44 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.88/1997 privind privatizarea societatilor comerciale, Legea nr.77/1994 este abrogata in intregime incepand cu data de 29.12.1997, organele de control au stabilit prin Decizia de impunere din 27.09.2004 impozit pe profit suplimentar, dobanzi si penalitati de intarziere.

In drept, art.50 din Legea nr.77/1994 privind asociatiile salariatilor si membrilor societatilor comerciale care se privatizeaza, precizeaza:

" Societatea comerciala care se privatizeaza prin transmiterea de actiuni asociatiei constituite conform prezentei legi beneficiaza pe toata durata achitarii ratelor sau a rambursarii creditelor, in conditiile prevazute in contractul de vanzare- cumparare de actiuni, de reducere cu 50% a impozitului pe profit aferent actiunilor dobandite."

Conform art.I alin.(24) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.38/1997 pentru modificarea si completarea Legii nr.77/1994:

" Articolul 50 va avea urmatorul cuprins:

Societatea comerciala care se privatizeaza prin cumpararea de actiuni de la Fondul Proprietatii de Stat de catre asociatiile constituite in conformitate cu prevederile prezentei legi beneficiaza, pe toata durata achitarii ratelor, in conditiile prevazute in contractul de vanzare- cumparare de actiuni, de o reducere cu 30% a impozitului pe profit, corespunzator cotei de actiuni dobandite."

De asemenea, conform art.44 alin.(1) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.88/1997 privind privatizarea societatilor comerciale:

" (1) La data intrarii in vigoare a prezentei ordonante de urgenta, Legea nr.58/1991, Legea nr.77/1994 (...) se abroga."

Luand in considerare prevederile legale se retine ca reducerea impozitului pe profit prevazuta de art.50 din Legea nr.77/1994 putea fi aplicata de catre societate doar pana la data intrarii in vigoare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.88/1997, respectiv data de 29.12.1997.

Asadar, noua reglementare a recunoscut valabilitatea actelor juridice si a etapelor consumate pana la data intrarii sale in vigoare, dar a modificat si apoi a renuntat la facilitatile fiscale instituite pentru agentii economici privati ori care se privatizeaza.

Mai mult, prin Decizia din 2002, Curtea Suprema de Justitie- Sectia Contencios Administrativ a stabilit intr-o cauza anterioara ca SC X SA nu se poate prevala de dispozitiile mai favorabile a Legii nr.77/1994 pentru a cere si obtine acordarea unor facilitati fiscale, dupa modificarea si desfiintarea acestora, realizate prin acte normative cu caracter fiscal, iar nu civil.

Este vorba despre acte normative specifice dreptului fiscal, aplicabile tuturor raporturilor juridice aflate in curs de desfasurare, inclusiv obligatiilor bugetare stabilite anterior.

De principiu, aceste reglementari sunt de imediata aplicare, prin intermediul lor putand fi modificate obligatii nascute anterior intrarii in vigoare, dar neajunse inca la scadenta.

Prin adresa din 08.12.2004, Directia Generala a Finantelor Publice a solicitat punctul de vedere al Ministerului Finantelor Publice - Directia Generala de Politici si Legislatie privind veniturile bugetului general consolidat privind aplicarea art.50 din Legea nr.77/1994 in conditiile in care aceasta lege a fost abrogata in intregime prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.88/1997.

In raspunsul inregistrat la Directia Generala a Finantelor Publice, Ministerul Finantelor Publice precizeaza ca in conformitate cu dispozitiile art.44 (1) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.88/1997, aprobata prin Legea nr.44/1998, incepand cu data de 29.12.1997 au fost abrogate prevederile Legii nr.77/1994 fara a se prevedea in mod expres mentinerea facilitatilor fiscale cuprinse la art.50 din legea mentionata.

In aceasta situatie, facilitatile fiscale de care au beneficiat societatile comerciale care s-au privatizat in conditiile Legii nr.77/1994 nu s-au mai aplicat incepand cu data de 29.12.1997, chiar daca partile au stabilit altfel in continutul contractelor.

In aceeasi adresa se mai arata ca actele normative in materie fiscala sunt intotdeauna imediat aplicate, daca nu se prevede altfel in mod expres, ele modificand obligatiile bugetare nascute inainte de intrarea lor in vigoare si care nu au ajuns inca la scadenta.

Avand in vedere cele precizate, se retine ca SC X SA datoreaza impozitul pe profit suplimentar, stabilit de catre organele de control pentru perioada 01.07.2000-31.12.2002.

In ceea ce priveste dobanzile aferente impozitului pe profit acestea au fost calculate in conformitate cu prevederile art.13 din Ordonanta Guvernului nr.11/1996 privind executarea creantelor bugetare, aprobata prin Legea nr.108/1996, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

"Pentru diferentele de obligatii bugetare, stabilite de organele competente, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei obligatiei bugetare, la care s-a stabilit diferenta, pana la data stingerii acesteia inclusiv."

In ceea ce priveste penalitatile de intarziere, acestea au fost calculate conform art. 13' din Ordonanta Guvernului nr.26/2001 pentru modificarea Ordonantei Guvernului nr.11/1996 privind executarea creantelor bugetare care precizeaza:

"Plata cu intarziere a impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor venituri bugetare, cu exceptia majorarilor de intarziere, a penalitatilor si a

amenzilor, se sanctioneaza cu o penalitate de 0,5% pentru fiecare luna si/sau fractiune de luna intarziere."

Pentru perioada 01.01.2004-31.07.2004, dobanzile si penalitatile au fost calculate conform art.109 si art.114 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

In ceea ce priveste suma, reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe profit calculate pana la data de 21.12.2000 prin procesul verbal din 2000 si neinregistrate in evidenta contabila a societatii si nici in fisa sintatica pe platitor de la Administratia Finantelor Publice, s-a retinut ca aceasta este datorata de catre SC X SA, conform Deciziei Curtii Supreme de Justitie din 23.04.2002, ramasa definitiva.

Fata de cele precizate se retine ca, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar, SC X SA datoreaza dobanzile si penalitatile de intarziere calculate de organele de control.

Pentru considerentele retinute in continutul deciziei si in temeiul art.179 si art.185 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in temeiul Legii nr.174/2004, se

DECIDE

Respingerea contestatiei formulate de SC X SA, ca neintemeiata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal in termen de 30 de zile de la comunicare, conform procedurii legale.