

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR**

**DECIZIA nr. 82 / 2005
privind solutionarea contestatiei formulata
de R.A. X**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice asupra contestatiei formulata de societatea X impotriva procesului verbal din data de 03.03.2005 incheiat de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de inspectie financiar - fiscala - Directia de control financiar.

Contestatia are ca obiect:

- taxa pe valoare adaugata;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoare adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoare adaugata;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe salarii;
- 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 procedură fiscală, republicata, asa cum rezulta din procesul verbal care a fost incheiat la data de 03.03.2005 si din stampila Registraturii generale a Ministerului Finantelor Publice aplicata pe adresa de inaintare din data de 31.03.2005 cu care s-a depus contestatia.

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.174 si art.178 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind

Codul de procedură fiscală, republicată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. R.A. X contestă obligațiile stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de inspecție financiar - fiscală – Direcția de control financiar prin procesul verbal din data de 03.03.2005, precizând următoarele:

Prin Decizia din data de 29.10.2004 a Direcției generale de soluționare a contestațiilor s-au desființat capitolele 6.1, 6.2 și 6.3 din procesul verbal încheiat în data de 27.04.2004 privind impozitul pe veniturile din salarii, taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe profit, precum și majorările de întârziere/dobânzile și penalitățile de întârziere aferente acestora, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la reverificarea activității societății X din perioada 01.01.1999 - 30.06.2003 și au reintrodus în calcul facilități fiscale la care contestațioarea avea legal dreptul și nu s-au luat în considerare la controlul anterior.

Referitor la **impozitul pe veniturile din salarii**, societatea contestă penalități de întârziere, deoarece obligația de plată a impozitului pe salarii a fost verificată prin procesul verbal din 2003 de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice care nu au evidențiat o asemenea obligație de plată. Contestațioarea susține că această constatare nu a fost justificată întrucât nu au apărut elemente noi și conform art. 91 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, organele de inspecție fiscală au dreptul de a calcula accesorii doar la diferențele de impozite, taxe sau contribuții stabilite suplimentar.

În ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată**, societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de faptul că perioada respectivă a mai fost verificată prin procesele verbale din 29.06.1999, 04.12.2000, 18.09.2001 și 14.03.2003. Referitor la TVA-ul aferent "florilor ornamentale" achiziționate pentru amenajarea sediului administrativ aceasta este considerată de organele de inspecție fiscală nedeductibilă fiscal întrucât nu au legătură cu obiectul de activitate al regiei. De asemenea, organele de inspecție fiscală au precizat că TVA-ul aferent garanțiilor de bună execuție este neexigibil până la expirarea perioadei de garanție în condițiile în care sumele reținute drept garanție la situațiile de lucrări lunare sunt specificate în mod expres în factura fiscală

in rosu si nu sub forma procentuala conform Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Totodata, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de faptul ca facturile emise in luna urmatoare efectuarii prestatiei catre societatea Y au avut la baza prevederi contractuale care au trebuit respectate, iar TVA devenea exigibila la data intocmirii situatiilor de lucrari sau acceptarii acestora de catre beneficiar conform prevederilor art. 155 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct.59 alin (2) din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal. Mai mult, regia contestatoare invoca in sustinerea contestatiei adresa din data de 23.03.2004 a Ministerului Finantelor Publice anexata in copie la dosarul cauzei.

In ceea ce priveste **impozitul pe profit**, societatea contesta majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit, intrucat organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de faptul ca nici un act normativ nu specifica ca "florile ornamentale" nu ar fi deductibile fiscal. Totodata, in opinia contestatoarei valoarea unui contract de sponsorizare poate fi considerata deductibila fiscal in conditiile in care acesta s-a incheiat in conformitate cu prevederile legale, cu toate aprobarile Consiliului de Administratie si ale Ministerului Transporturilor, Constructiilor si Turismului.

De asemenea, organele de inspectie fiscala nu au luat in calcul ca prestarea serviciilor de supraveghere din zbor catre societatea Y s-a incheiat odata cu predarea dosarului, iar facturarea a respectat intocmai cadrul contractual, executandu-se imediat dupa negocierea actelor aditionale care stabileau noile conditii de facturare pentru respectarea Bazei de cost a Romaniei aprobata de Eurocontrol. In sustinerea afirmatiilor sale, contestatoarea anexeaza la dosarul cauzei Sentinta civila din data de 22.02.2005 a Judecatoriei prin care s-a anulat procesul verbal de constatare a contravențiilor din data de 03.02.2004 emis de Ministerul Finantelor Publice in care nu a fost acceptata facturarea cu intarziere a serviciilor de verificare periodica si supraveghere din zbor a mijloacelor de protectie a navigatiei aeriene.

In final, societatea contesta intregul proces verbal din data de 03.03.2005 atat ca forma cat si ca sume, intrucat organele de inspectie fiscala nu au prezentat nici un document obtinut de la organele fiscale locale ale Administratiei finantelor publice din care sa rezulte situatia de fapt a obligatiilor fata de bugetul de stat, respectiv "Fisa pe platitor", pentru a putea calcula accesorii la eventuale obligatii neachitate. De

asemenea, actuala legislatie nu da dreptul organelor de inspectie fiscala de a mai calcula accesorii la debite declarate si neplatite la termen, atributul acestora fiind constatarea de diferente de impozite si taxe si nu calculul de accesorii la debite declarate si neachitate la termene de contribuabili. Totodata, la controalele anterioare efectuate asupra aceleiasi perioade, respectiv 01.01.1999 – 30.06.2003, organele de inspectie fiscala au verificat facturile si le-au corelat cu contractele incheiate cu societatea Y si cu alti beneficiari ai serviciilor prestate, acesta nefiind un element nou si constituie exceptie de la regula prevazuta in art. 102 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata. Mai mult, prin Decizia din data de 29.10.2004 a Directiei generale de solutionare a contestatiilor au fost desfiintate capitolele 6.1, 6.2 si 6.3 din procesul verbal din data de 27.04.2004, acest fapt presupune ca echipa de control sa faca constatari de fapte, incadrari in prevederile legale, calculul diferentelor la impozite, taxe si contributii, actiune pe care organele de inspectie fiscala nu au efectuat-o, nici o constatare nu a fost fundamentata prin incadrarea in legea fiscala si nu au calculat nici o influenta.

II. Prin procesul verbal incheiat in data de 03.03.2005 contestat, organele de inspectie fiscala ale Agentiei Nationale de Administrare Fiscala - Directia generala de inspectie financiar - fiscala – Directia de control financiar, au constatat urmatoarele:

Perioada supusa reverificarii este 01.01.1999- 30.06.2003.

Prin Decizia din data de 29.10.2004 privind solutionarea contestatiei depusa de societatea X, Directia generala de solutionare a contestatiilor a dispus desfintarea capitolului 6.1, 6.2 si 6.3 privind impozitul pe veniturile din salarii, taxa pe valoarea adaugata si impozit pe profit, precum si accesoriile aferente acestora, stabilite prin procesul verbal din data de 27.04.2004, din cauza faptului ca organele de control nu au tinut cont de prevederile art.5 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.11/1999 coroborate cu prevederile pct.14 din Ordinul ministrului finantelor nr.561/1999 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 11/1999 privind acordarea de facilități fiscale agenților economici si din cauza ca nu s-a putut determina cu claritate baza de impozitare, aceasta fiind

influentata de cheltuielile nedeductibile si de veniturile considerate neimpozabile prin procesele verbale anterioare.

Referitor la **facilitatile fiscale** de care a beneficiat societatea X, in urma reverificarii s-a constatat ca nu a inregistrat in evidenta contabila reducerea de 1/12 a obligatiilor datorate la bugetul de stat pentru anul 1999 in conformitate cu prevederile legale si cu constatarea organelor fiscale competente cuprinse in procesul verbal din data de 18.09.2001, iar pentru anul 2000, in conformitate cu prevederile art.4 din Ordonanta Guvernului nr.11/1999, regia a procedat la calcularea si inregistrarea in evidenta contabila a bonificatiei de 5% pentru obligatiile mentionate la art.4 achitate in termen legal in cursul anului 2000.

In ceea ce priveste **impozitul pe veniturile din salarii**, s-a constatat ca impozitul pe venitul din salarii aferent lunii februarie 2001 a fost platit cu o intarziere mai mare de 30 de zile. Prin procesul verbal din data de 14.03.2003 nu s-au calculat penalitati de intarziere conform Legii nr.258/1998 privind aprobarea Ordonanta Guvernului nr.53/1997 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr.11/1996 privind executarea creantelor bugetare, prin urmare, prin prezentul act de control s-au calculat aceste penalitati de intarziere de 10%).

Referitor la **taxa pe valoarea adaugata**, prin procesul verbal anterior din data de 27.04.2004, organele de inspectie fiscala au stabilit diferente de TVA, majorari de intarziere si penalitati atat pentru neinregistrarea unor facturi fiscale aferente unor servicii prestate si neintocmite in luna in care s-au efectuat, cat si pentru neexigibilitatea TVA aferenta sumelor constituite drept garantie pentru acoperirea eventualelor reclamatii privind calitatea lucrarilor de constructii. Din reverificarea au rezultat obligatii suplimentare si anume: TVA de plata, majorari de intarziere/dobanzi si penalitati aferente TVA.

In ceea ce priveste **impozitul pe profit**, prin procesul verbal din data de 27.04.2004 s-au constatat deficiente de natura financiara care au influentat impozitul pe profit dupa cum urmeaza: inregistrarea unor venituri defazat, unele in perioada de referinta, iar altele in luna urmatoare, ceea ce a determinat echipa de control sa procedeze la reintregirea veniturilor lunare, trimestriale si anuale pentru perioada 01.01.1999-30.06.2003 si neadmiterea la deducere a unor cheltuieli cu sponsorizarea sau cheltuieli efectuate pentru amenajarea sediului administrativ. Din reverificarea impozitului pe profit pentru perioada mentionata, fata de impozitul pe profit declarat de societate echipa de control a stabilit un impozit suplimentar. In conditiile in care societatea a achitat o parte din impozitul pe profit conform anexei a rezultat ca s-a

achitat in plus o parte din suma. Totodata, pentru plata cu intarziere a impozitului pe profit s-au calculat majorari de intarziere / dobanzi si penalitati de intarziere.

Avand in vedere faptul ca, in baza procesului verbal din data de 27.04.2004 incheiat de organele de control din cadrul Directiei generale de inspectie financiar - fiscala – Directia de control financiar, societatea a achitat integral diferentele stabilite si ca din reverificare obligatiile datorate bugetului de stat a rezultat o diferenta achitata in plus de regie care urmeaza a fi regularizata.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala, se retine:

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, majorari de intarziere/dobanzi si penalitati aferente taxei pe valoarea adaugata, penalitati de intarziere aferente impozitului pe salarii, impozit pe profit achitat in plus, majorari de intarziere/dobanzi si penalitati aferente impozitului pe profit platit cu intarziere 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, in conditiile in care impozitele, taxele si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc prin decizie de impunere emisa de organul fiscal competent.

In fapt, obligatiile bugetare suplimentare contestate societatea X reprezentand taxa pe valoarea adaugata, majorari de intarziere/dobanzi si penalitati aferente taxei pe valoarea adaugata, penalitati de intarziere aferente impozitului pe salarii, impozit pe profit achitat in plus, majorari de intarziere/dobanzi si penalitati aferente impozitului pe profit platit, au fost stabilite de catre organele de inspectie fiscala pe baza procesului verbal din data de 03.03.2005 incheiat in urma reverificarii dipuse prin Decizia din data de 29.10.2004 emisa de Directia generala de solutionare a contestatiilor si nu prin emiterea deciziei de impunere, conform legii.

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

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

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

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

Articolul 106 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, 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 si 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."

De asemenea, potrivit articolului 178 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

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

In legatura cu emiterea deciziei de impunere, se retine ca art.196 alin. (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, respectiv 03.03.2005.

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.

Se retine ca impozitele, taxele si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanta si este susceptibila de a fi contestata, la baza acesteia stand fie raportul de inspectie fiscala, fie procesul verbal prevazut de art. 94 alin. (2) si art. 105 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Organele de inspectie fiscala nu au competenta de a stabili obligatii suplimentare prin procesul verbal, acesta neavand calitatea de act administrativ fiscal si pe cale de consecinta, nefiind susceptibil de a fi contestat.

In conditiile in care dupa cum s-a aratat, la data incheierii procesului verbal, respectiv 03.03.2005, 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 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, organele de inspectie fiscala au posibilitatea de a emite decizia de impunere - titlul de creanta susceptibil de a fi contestat pe calea administrativa de atac.

Fata de considerentele de mai sus si avand in vedere prevederile art. 182 alin. 5 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, potrivit carora:

“(5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”

organul de solutionare nu va mai proceda la analiza pe fond a cauzei, urmand ca masurile privind taxa pe valoarea adaugata, majorari de intarziere/dobanzi si penalitati aferente taxei pe valoarea adaugata,

penalitati de intarziere aferente impozitului pe salarii, impozit pe profit achitat in plus, majorari de intarziere/dobanzi si penalitati aferente impozitului pe profit platit cu intarziere, stabilite prin procesul verbal din data de 03.03.2005, sa fie anulate, urmand ca respectivele constatari sa faca obiectul unei decizii de impunere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 82 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, a Ordinului ministrului finantelor publice nr.1109/2004 coroborate cu cele ale art 185 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata se:

DECIDE

Anularea masurilor dispuse prin procesul verbal incheiat la data de 03.03.2005 reprezentand:

- taxa pe valoare adaugata;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea penalitati de intarziere aferente impozitului pe salarii;
- impozit pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;

urmand ca respectivele constatari sa stea la baza emiterii deciziei de impunere, conform legii.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicarii.