

DECIZIA nr.75 /2005

privind solutionarea contestatiei depusa de SC X SRL

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de Activitatea de Control Fiscal, prin adresa din data de 21.03.2005 asupra contestatiei depusa de SC X SRL, impotriva Deciziei de impunere inregistrata la data de 25.02.2005.

Suma contestata de petenta este compusa din:

- impozit pe profit
- dobanzi de intarziere
- penalitati de intarziere

Referitor la respectarea termenului de depunere a contestatiei, se retine ca aceasta este depusa in termenul legal prevazut de art.176(1) din O.G.nr.92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala.

Contestatia este la obiect, nefiind atacate alte sume si/sau masuri decat cele stabilite prin actul contestat, este introdusa si semnata de angajata societatii, in calitate de reprezentant al contestatoarei, avand anexata imputernicirea in original, fiind respectate astfel prevederile art.175(1), lit.e) si 175(2) din O.G.nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, coroborate cu dispozitiile pct.175.2 din H.G.nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G.nr.92/2003.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. In solutionarea favorabila a cauzei, petenta aduce urmatoarele argumente:

-echipa de control a incadrat societatea in categoria societatilor platitoare de impozit pe profit si nu in categoria microintreprinderilor, apreciind ca unitatea s-a considerat in mod gresit microintreprindere, calculand si virand impozit pe venit de 1,5%, in locul impozitului pe profit de 25%, petentei fiindu-i imputat faptul ca nu a luat in considerare prevederile Legii nr.133/1999

-dispozitiile art.4, alin.3 din Legea nr.133/1999 invocate de organele de control, nu se refera la O.G.nr.24/2001, ci la facilitatile Legii nr.133/1999, potrivit carora *“nu beneficiaza de facilitati acele societati mici si mijlocii, care, **indiferent** ca sunt microintreprindere sau nu, au actionar sau asociat o firma cu peste 250 de angajati si detin peste 25% din capitalul social.”*

-societatea arata ca nu a beneficiat de facilitatile prevazute de Legea nr.133/1999, ci *“numai de prevederile OBLIGATORII si IMPERATIVE ale O.G.nr.24/2001”*

-petenta nu contesta faptul ca are asociat o persoana juridica cu peste 250 de angajati care detine mai mult de 25% din capitalul social, ci contesta incadrarea societatii ca platitoare de impozit pe profit, *“intr-o perioada de timp in care legea obliga [...]”* la incadrarea in categoria microintreprinderilor

-de altfel, in raportul de inspectie fiscala, se recunoaste faptul ca potrivit O.G.nr.24/2001 privind impunerea microintreprinderilor, societatea indeplineste conditiile pentru a fi microintreprindere, situatie in care textul initial al O.G.nr.24/2001, obliga la plata impozitului pe venit

-intrucat toate conditiile *“erau indeplinite la momentul aparitiei ordonantei”*, petenta era obligata sa se incadreze in categoria microintreprinderilor si sa plateasca impozit pe venit

-la art.14 din O.G.nr.24/2001 este stipulat faptul ca ordonanta se completeaza cu dispozitiile Legii nr.133/1999, despre care petenta opineaza ca:

-microintreprinderile, incadrate astfel de catre O.G.nr.24/2001, pe langa obligatia calcularii impozitului pe venit, *“mai pot beneficia si de facilitatile Legii nr.133/1999, daca indeplinesc conditiile separate prevazute de acestea”*

-aceste facilitati nu sunt prevazute exclusiv pentru microintreprinderi, ci pentru toate intreprinderile mici si mijlocii

-la aparitia O.G.nr.24/2001, legiuitorul a reluat majoritatea restrictiilor prevazute de Legea nr.133/1999, mai putin cea referitoare la societatile care au ca asociat sau actionar, persoane juridice cu peste 250 de angajati si detin peste 25% din capitalul social, concluzia fiind aceea ca daca se dorea introducerea, intre conditiile impuse de O.G.nr.24/2001, a restrictiei de la art.4(3) din Legea nr.133/1999, legiuitorul ar fi facut acest lucru.

Societatea arata in continuare ca, prin aparitia Codului fiscal, s-au reglementat expres conditiile pentru ca o firma sa poata opta pentru a fi microintreprindere, petenta depunand cu aceasta ocazie, situatiile aferente unei societati platitoare de impozit pe profit.

Contestatoarea solicita in concluzie, anulara constatarilor echipei de control cu privire la sumele contestate, precum si suspendarea executarii silita pana la solutionarea definitiva a cauzei, dat fiind neclaritatea cadrului legislativ care da nastere la interpretari diferite.

II. Prin Raportul de inspectie fiscala inregistrat la data de 25.02.2005, in baza caruia s-a emis Decizia de impunere incheiata la 25.02.2005, echipa de control a stabilit in sarcina societatii, pentru anul 2003, o diferenta de impozit pe profit, justificata prin incalcarea de catre unitate a prevederilor legale vizand respectarea conditiilor referitoare la incadrarea societatii ca platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor.

Pentru debitul stabilit suplimentar la sursa impozit pe profit, pentru perioada verificata, organele de control calculeaza dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile invocate de contestatoare, in raport de actele normative in vigoare, se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca societatea se incadreaza in categoria microintreprinderilor care datoreaza bugetului de stat impozit pe venit sau este platitoare de impozit pe profit, in conditiile in care legiutorul stipuleaza completarea actului normativ privitor la microintreprinderi, cu dispozitiile Legii nr.133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privati pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii, și dacă în aceasta situație societatea datorează diferența de impozit pe profit stabilită în sarcina sa de către echipa de control.

SC X SRL, inregistrata la Oficiul Registrului Comertului, are ca principal obiect de activitate, conform nomenclatorului CAEN- "Fabricarea altor masini si utilaje specifice"-cod 2956, precum si "Inchirierea si subinchirierea bunurilor proprii si inchiriate"-cod 7020.

Perioada verificata: 15.05.2000-31.12.2004.

Prin Raportul de inspectie fiscala inregistrat la data de 25.02.2005, in baza caruia este emisa Decizia de impunere din 25.02.2005, Activitatea de Control Fiscal stabileste in sarcina societatii, aferent anului 2003 o diferenta de impozit pe profit, datorata faptului ca agentul economic nu a respectat conditiile legale privind incadrarea societatii ca platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor.

Prin actul atacat, echipa de control constata ca in perioada 01.09.2001-31.12.2003, societatea s-a considerat microintreprindere, situatie in care a calculat, declarat si virat bugetului de stat impozit pe veniturile microintreprinderilor pe anii 2001, 2002 si 2003.

In drept, potrivit art.1 din O.G.nr.24/2001 privind impunerea microintreprinderilor, se arata:

"(1) Sunt obligate la plata unui impozit aplicat asupra veniturilor obtinute din orice sursa persoanele juridice, denumite în continuare **microîntreprinderi**, care **îndeplinesc cumulativ**, la data de 31 decembrie a anului precedent, urmatoarele **conditii**:

a) sunt producatoare de bunuri materiale, presteaza servicii sau/si desfasoara activitate de comert;

b) au pâna la 9 salariati;

c) au realizat venituri reprezentând echivalentul în lei de pâna la 100.000 euro inclusiv;

d) au capital integral privat."

Din continutul actului administrativ fiscal contestat, rezulta ca societatea s-a considerat in mod eronat microintreprindere, avand in vedere doar prevederile art.1 din O.G.nr.24/2001 privind impunerea microintreprinderilor, citate mai sus, fara a lua in considerare si dispozitiile art.14 din aceeași ordonanță, care precizează: "**Prevederile prezentei ordonante se completează cu cele ale Legii nr.133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privati pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii, cu modificările și completările ulterioare.**"

Astfel, incadrarea in prevederile O.G.nr.24/2001 privind impunerea microintreprinderilor, se realizeaza si in functie de conditiile impuse de Legea nr.133/1999, unde **microintreprinderile**, conform art.4, alin.1, lit.a) **intra in categoria intreprinderilor mici si mijlocii**, dupa cum urmeaza:

"(1) **Întreprinderile mici și mijlocii** care își desfasoara activitatea în sfera productiei de bunuri materiale și servicii se definesc, în functie de numărul mediu scriptic anual de personal, după cum urmeaza:

a) **pâna la 9 salariati - microîntreprinderi;**

b) **între 10 și 49 de salariati - întreprinderi mici;**

c) **între 50 și 249 de salariati - întreprinderi mijlocii."**

In acelasi context, art.4, alin.3 din Legea nr.133/1999, stipuleaza ca:“(3) Nu beneficiaza de prevederile prezentei legi societatile comerciale care au ca actionar sau asociat persoane juridice care îndeplinesc cumulativ urmatoarele doua conditii:

a) au peste 250 de angajati;

b) detin peste 25% din capitalul social.”

nefiind necesara sprijinirea si stimularea acestora, asa cum se prevede ulterior si la art.104, alin.5, lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, articol care reglementeaza optiunea de a plati impozitul pe veniturile microintreprinderii, in sensul ca:“(5) Nu pot opta pentru sistemul de impunere reglementat de prezentul titlu persoanele juridice române care:

[...]

d) au capitalul social detinut de un actionar sau asociat persoana juridica cu peste 250 de angajati.”

Prin urmare, o data cu aparitia Codului fiscal, legiuitorul precizeaza foarte clar in ce conditii societatile au sau nu posibilitatea de a opta pentru a fi platitori de impozit pe veniturile microintreprinderii.

In vederea analizarii aspectelor sesizate de organele de control in actul atacat, in raport de motivele invocate de petenta in contestatia depusa, problema care se pune in mod evident, este de a verifica daca societatea indeplineste conditiile legale pentru a putea fi incadrata ca microintreprindere, calitate ce decurge din coroborarea dispozitiilor O.G.nr.24/2001 cu cele ale Legii nr.133/1999.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv statutul societatii, se retine faptul ca societatea straina detine 99% din capitalul social al societatii verificate, iar conform raportului transmis, asociatul- persoana juridica straina, are peste 250 de angajati (anexa 11-12 la actul atacat).

Avand in vedere ca, potrivit celor aratate, incadrarea in prevederile O.G.nr.24/2001 privind impunerea microintreprinderilor, se realizeaza luand in considerare si conditiile stipulate de Legea nr.133/1999, unde microintreprinderile, conform art.4, alin.1, lit.a) din lege, intra in categoria intreprinderilor mici si mijlocii, se retine ca intrucat petenta are ca asociat o persoana juridica straina, cu peste 250 de angajati si care detine peste 25% din capitalul social al societatii, aceasta nu indeplineste conditiile impuse de Legea nr.133/1999 pentru a putea fi incadrata ca microintreprindere, ori nefiind microintreprindere, nu poate beneficia de prevederile art.1 din O.G.nr.24/2001.

Contestatoarea sustine ca dispozitiile art.4(3) din Legea nr.133/1999 invocate de organele de control in actul contestat, nu se refera la O.G.nr.24/2001, ci la facilitatile Legii nr.133/1999, aceasta afirmatie neputand fi luata in considerare, intrucat art.14 din ordonanta specifica clar faptul ca prevederile O.G.nr.24/2001 **se completeaza cu cele ale Legii nr.133/1999** privind stimularea întreprinzătorilor privati pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii, cu modificările și completările ulterioare.

De fapt, cele doua acte normative se coroboreaza intre ele, si chiar daca legiuitorul nu face trimitere in mod direct la articolul de lege care se completeaza cu prevederile Legii nr.133/1999, intentia acestuia

exprimata de art.14 este de a impune completarea O.G.nr.24/2001 cu dispozitiile Legii nr.133/1999.

Intrucat prevederea legala invocata nu se refera la completarea unui articol anume din O.G.nr.24/2001, ci la completarea prevederilor ordonantei mentionate, rezulta ca intentia legiuitorului a fost tocmai de a cuprinde si de a completa in ansamblu, sfera de actiune si de aplicare a O.G.nr.24/2001 privind impunerea microintreprinderilor, cu dispozitiile Legii nr.133/1999.

Prin urmare, in aplicarea O.G.nr.24/2001 privind impunerea microintreprinderilor, nu se poate face abstractie de completarile aduse de Legea nr.133/1999, care se refera si la microintreprinderi, chiar daca O.G.nr.24/2001 reprezinta legea speciala in ce priveste microintreprinderile, ori tocmai aceasta lege, respectiv O.G.nr.24/2001, face trimitere la prevederile Legii nr.133/1999, obligand la luarea in considerare a acestora concomitent cu aplicarea ordonantei mentionate.

De altfel, la data de 01.09.2001, data de la care, aplicand prevederile O.G.nr.24/2001, societatea se considera si se comporta ca microintreprindere, era in vigoare si Legea nr.133/1999, act normativ de care petenta trebuia sa tina seama la incadrarea sa, cu atat mai mult cu cat art.4, alin.1, lit.a) din aceasta lege incadreaza microintreprinderile in categoria intreprinderilor mici si mijlocii, pentru care legiuitorul introduce restrictia aplicarii dispozitiilor Legii nr.133/1999 in situatia in care aceste societati (intreprinderi mici si mijlocii, inclusiv microintreprinderi) au ca asociat (actionar) persoane juridice straine, cu peste 250 de angajati si care detin peste 25% din capitalul social al societatilor la care sunt actionari.

De aici, concluzia ca in perioada verificata 01.09.2001-31.12.2003, petenta nu poate fi incadrata ca microintreprindere, ea devenind in aceste conditii, societate platitoare de impozit pe profit.

Societatea contestatoare nu tine cont de aceasta prevedere legala, ori in situatia in care ar fi respectat prevederile Legii nr.133/1999, ii erau aplicabile si cele impuse de O.G.nr.24/2001, tinand cont de faptul ca tocmai art.14 din O.G.nr.24/2001 obliga agentii economici la inteprizarea si aplicarea ordonantei prin completarea acesteia cu dispozitiile Legii nr.133/1999.

In concluzie, intrucat cele doua acte normative sunt in vigoare in aceeasi perioada de timp, perioada care coincide cu perioada analizata 01.09.2001-31.12.2003, cand petenta s-a considerat microintreprindere, ele se aplica concomitent, interactionand intre ele, in sensul ca daca sunt respectate conditiile Legii nr.133/1999, se pot aplica si prevederile O.G.nr.24/2001, ori in cazul de fata chiar daca societatea contestatoare ar fi respectat cele 4 conditii stipulate de O.G.nr.24/2001 pentru a fi microintreprindere, acestea nu sunt suficiente atata timp cat petenta nu respecta restrictia impusa de art. 4(3) din Legea nr.133/1999, pentru a putea fi incadrata ca microintreprindere.

In aplicarea actelor normative nu se poate face abstractie, respectiv nu se pot ignora dispozitiile legale care aduc completari si precizari, elaborarea acestora realizandu-se prin acte normative emise de Guvernul Romaniei, in speta de fata, Legea nr.133/1999 privind stimularea întreprinzatorilor privati pentru înfiintarea si dezvoltarea întreprinderilor mici si mijlocii (M.O.nr.349/23.07.1999) care are caracter general obligatoriu, prevederile acestei legi coroborandu-se cu cele ale O.G.nr.24/2001 privind impunerea microintreprinderilor, tocmai prin efectul legii.

De altfel, dispozitiile O.G.nr.24/2001 nu depasesc cadrul legal stabilit de Legea nr.133/1999, ci **se completeaza** cu cele ale Legii nr.133/1999 privind stimularea întreprinzatorilor privati pentru înfiintarea si dezvoltarea întreprinderilor mici si mijlocii, cu modificarile si completarile ulterioare, iar din punct de vedere material cele doua acte normative sunt legate prin efecte comune.

Motivatia petentei cum ca dispozitiile art.4, alin.3 din Legea nr.133/1999 invocate de organele de control in actul contestat, se refera numai la facilitatile Legii nr.133/1999 si nu la O.G.nr.24/2001, nu poate fi retinuta, de asemenea, in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat insusi legiuitorul obliga la aplicarea si inteprizarea O.G.nr.24/2001, prin completarea acesteia cu dispozitiile Legii nr.133/1999, respectiv prin coroborarea celor doua acte normative.

Desi, prin O.G.nr.24/2001, legiuitorul nu reia toate restrictiile prevazute de Legea nr.133/1999, aceasta nu inseamna ca restrictia impusa de art.4, alin.3 din Legea nr.133/1999 nu mai este in vigoare, ea nefiind abrogata prin nici un act normativ.

Argumentul contestatoarei referitor la faptul ca legiuitorul reluand majoritatea restrictiilor prevazute de Legea nr.133/1999, mai putin cea privind societatile care au ca asociat(actionar), persoane juridice cu peste 250 de angajati si care detin peste 25% din capitalul social, a intentionat sa renunte la ideea introducerii intre conditiile impuse de O.G.nr.24/2001, a restrictiei de la art.4(3) din Legea nr.133/1999, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, din considerentele aratate in cuprinsul prezentei.

In concluzie, societatea trebuia sa tina seama in aplicarea dispozitiilor O.G.nr.24/2001 privind impunerea microintreprinderilor, si de dispozitiile Legii nr.133/1999 privind stimularea întreprinzatorilor privati pentru infiintarea si dezvoltarea intreprinderilor mici si mijlocii.

De altfel, odata cu aparitia Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care la art.104, alin.5, lit.d) clarifica aspectele sesizate, contestatoarea a aplicat corect incadrarea si impunerea ca platitor de impozit pe profit, modificare mentionata de ea in Declaratia 010 depusa la Administratia Finantelor Publice.

Avand in vedere cele aratate, se constata ca organele de control corect au procedat stabilind in sarcina societatii diferenta de impozit pe profit, precum si a dobanzilor si penalitatilor de intarziere aferente, motiv pentru care contestatia se va respinge ca neintemeiata pentru aceste capete de cerere.

Referitor la solicitarea contestatoarei privind suspendarea executarii actului administrativ fiscal atacat, pana la solutionarea contestatiei, se retine ca alin.1 si 2 al art.184 din O.G.nr.92/2003 republicata, cu privire la suspendarea executarii actului administrativ fiscal, prevede: "**1) Introducerea contestatiei pe calea administrativa de atac nu suspenda executarea actului administrativ fiscal.**

(2) Organul de solutionare a contestatiei poate suspenda executarea actului administrativ atacat pâna la solutionarea contestatiei, la cererea temeinic justificata a contestatorului."

In contextul dispozitiilor legale citate mai sus, se retine ca suspendarea executarii actului administrativ fiscal atacat se poate face de catre organul de solutionare pana la solutionarea cauzei, ori intrucat prin emiterea prezentei decizii, se solutioneaza contestatia depusa de petenta, solicitarea acesteia nu mai are obiect.

Pentru considerentele retinute, in raport de prevederile legale enuntate, coroborate cu dispozitiile art.178 si 185 din O.G.nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, se

DECIDE:

1.) Respingerea ca neantemeiata a contestatiei depuse de **SC X SRL**, pentru impozitul pe profit, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente.

2.) Respingerea ca fara obiect a contestatiei pentru capatul de cerere privind suspendarea executarii silite a Deciziei de impunere inregistrata la data de 25.02.2005.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal, in termen de 30 zile de la data comunicarii.