

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUD. CLUJ

DECIZIA nr.125 /2005

Directia Generala a Finantelor Publice Cluj a fost sesizata in data de 19.07.2005, de catre Activitatea de Control Fiscal asupra aspectelor cuprinse in contestatia formulata de o S.C. impotriva deciziei de impunere fiscala /02.06.2005 privind obligatiile fiscale suplimentare, stabilite pe baza Raportului de inspectie fiscala. Petenta contesta o parte din obligatiile stabilite suplimentar prin decizia de impunere fiscala, respectiv:

- Varsaminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neancadrate (debit, dobanzi, penalitati de intarziere);
- Venituri realizate in baza contractelor de concesiune(debit, dobanzi, penalitati de intarziere).

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.170 si art.171 din O.G. nr.92/24.12.2003, este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de societate.

I. Petenta, prin contestatia formulata, solicita:

A). Revocarea, in parte, a deciziei de impunere fiscala prin excluderea obligatiilor bugetare: Fondul special pentru handicapati stabilit suplimentar precum si impozitul suplimentar datorat bugetului de stat aferent unor venituri obtinute de societate in perioada ianuarie 2000-14.08.2002 din inchirieri, in conditiile art.38, alin.(5) din Legea nr.133/1999 privind *stimularea intreprinzatorilor privati...*, cu accesoriile aferente.

B). Emiterea de urgenta a unui Certificat de sarcini fiscale suplimentar celor emise in data de 22.04.2005, cu referire la obligatiile bugetare stabilite suplimentar in ceea ce priveste Fondul special pentru handicapati stabilit suplimentar si impozitul suplimentar datorat bugetului de stat aferent unor venituri obtinute de societate in perioada ianuarie 2000-14.08.2002 din inchirierii, in conditiile art.38, alin.(5) din Legea nr.133/1999 privind *stimularea intreprinzatorilor privati...*, cu accesoriile aferente.

C). Suspendarea executarii deciziei de impunere fiscala din 02.06.2005 pana la solutionarea contestatiei.

In sustinerea contestatiei petenta invoca urmatoarele motive:

- a beneficiat de prevederile Legii nr.254/2002 privind unele masuri pentru cresterea atractivității la privatizare a societăților comerciale cu capital integral sau parțial de stat, ce dețin în administrare terenuri agricole proprietate publică sau privată a statului, in baza careia i s-a acordat inlesniri la plata obligatiilor restante, sens in care au fost incheiate urmatoarele ordine comune:

- Ordinul comun /2003 incheiat cu Ministerul Finantelor Publice
- Ordinul comun /2003 incheiat cu Ministerul Muncii si Solidaritatii Sociale
- Ordinul comun /2003 incheiat cu Casa Nationala de Asigurari de Sanatate.

Fiecare din Ordinele ministeriale au fost precedate de efectuarea unor controale fiscale a caror tema si perioada erau impuse de legislatia imperativa incidenta, fiind emise in toate situatiile Certificate de sarcini fiscale ce au stat la baza intocmirii si aprobarii Ordinilor de acordare a facilitatilor fiscale.

Anterior finalizarii controlului fiscal si intocmirii raportului, mai exact la data de 22.04.2005, organul fiscal a emis Certificatele fiscale reglementate de Legea 190/2004, raspunzand astfel solicitarilor MFP cuprinse in adresele /13.12.2004 si /28.01.2005.

In concret, la data de 22.04.2005, au fost emise:

- a).Certificatul de obligatii bugetare privind obligatiile de plata catre bugetul general consolidat al statului la data de 31.08.2002;
- b).Certificatul de obligatii bugetare privind obligatiile de plata catre bugetul general consolidat al statului pe perioada 01.09.2002-29.05.2004;

c). Certificatul de obligatii bugetare privind obligatiile de plata catre bugetul Fondului national unic de asigurari sociale de sanatate.

Lasand la o parte situatia atipica in care Certificatele de obligatii fiscale au fost emise anterior finalizarii controlului fiscal si intocmirii Raportului fiscal - aspect de evidenta nelegalitate - retine atentia omisiunea mentionarii tuturor obligatiilor bugetare stabilite suplimentar, cu alte cuvinte caracterul incomplet al Certificatelor fiscale, cu un efect vadit prejudiciabil pentru societate.

Certificatele din 22.04.2005 omit mentionarea obligatiilor fiscale stabilite suplimentar prin Raportul de inspectie fiscala din 31.12.2005, respectiv Fondul special pentru handicapati stabilit suplimentar precum si impozitul suplimentar datorat bugetului de stat aferent unor venituri din inchiriei obtinute de societate in perioada ianuarie 2000-14.08.2002 (data transferului dreptului de proprietate) din inchiriei in conditiile art.38, alin.(5) din Legea nr.133/1999 privind *stimularea intreprinzatorilor privati...*, cu accesoriile aferente, de unde cel putin urmatoarele doua concluzii (nu neaparat alternative, dar cu siguranta contradictorii): fie controlul fiscal era nefinalizat la data emiterii certificatelor, fie controlul fiscal era finalizat (fara a fi fost redactat Raportul de inspectie fiscala).

Petitionara mentioneaza ca este deosebit de imporanta restabilirea concordantei intre rezultatele controlului si Certificatele de sarcini fiscale emise de organul fiscal in contextul aplicarii legislatiei care, incepand cu anul 2002, a recunoscut "subscriei" dreptul de a beneficia de facilitatile fiscale.

Rezultatele inspectiei fiscale desfasurate in perioada 28.12.2004-31.05.2005 sunt in neconcordanta nu doar cu Certificatele de obligatii fiscale din 22.04.2005 dar si cu rezultatele controalelor efectuate anterior, respectiv cu Certificatele de obligatii fiscale emise in perioada 2002-2004, in vederea stabilirii sferei obligatiilor pentru care subscria beneficia de facilitati fiscale reglementate, acte ce au stat la baza emiterii Ordinelor ministeriale amintite mai sus.

Prin faptul (omisiv) al nementionarii obligatiilor fiscale suplimentare in certificatele de sarcini fiscale care au stat la baza emiterii Ordinelor comune mai sus evocate, societatea a fost prejudiciata direct intrucat a fost lipsita de beneficiul dreptului la facilitatiel fiscale aferente.

Aceiasi consecinta prejudiciabila pentru societate tinde a se produce si in prezent ca urmare a nementionarii acelorasi obligati fiscale in Certificatele de sarcini fiscale emise in 22.04.2005, intrucat aceste certificate urmeaza a sta la baza Ordinului ministerial avand ca obiect acordarea facilitatilor fiscale reglementate de Legea nr.190/2004.

Din aceasta perspectiva, este nelegala si vadit prejudiciabila pentru societate includerea obligatiilor fiscale suplimentare in Decizia de impunere/02.06.2005 cu consecinta obligarii la plata acestor creante, desi este evident ca debitele in discutie nu sunt obligatii curente fiind dimpotriva obligatii bugetare ce intra in sfera facilitatilor fiscale de care subscria ar fi beneficiat deja daca organul fiscal ar fi intocmit certificate fiscale complete.

Este evidenta necesitatea emiterii unor Certificate fiscale suplimentare celor emise in 22.04.2005 pentru ca subscria sa poata completa dosarul aferent beneficiului Legii nr.190/2004.

II. Prin Decizia de impunere /02.06.2005, organele fiscale precizeaza:

-La punctul. "Varsaminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neancadrate" .

Conform Legii nr. 519/12.07.2002 pentru aprobarea OUG R 102/1999 privind protectia speciala si incadrarea in munca a persoanelor cu handicap, art.42 "*persoanele juridice, care au un numar de cel puțin 100 de angajați, au obligația de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați*". Conform art.43, persoanele juridice care nu respecta prevederile mai sus mentionate, au obligația de a plăti lunar o sumă egală cu salariul minim brut pe economie înmulțit cu numărul locurilor de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap.

Pentru perioada iulie 2002-martie 2005 s-a calculat un fond special pentru handicapati stabilit suplimentar precum si accesorii aferente, pentru nevirarea la termen, in temeiul prevederilor art.108 si art.114 din OG nr.92/2003 Rep. privind Codul de procedura fiscala, L.519/2002.

-La punctul 2.12.1-2.12.3."Venituri realizate in baza contractelor de concesiune".

In baza art.38, alin.5 din Legea 133/1999 privind stimularea intreprinzatorilor privati pentru infiintarea si dezvoltarea intreprinderilor mici si mijlocii, "*Veniturile realizate în baza contractelor de concesiune, închiriere sau asociere în participațiune pentru activele sau spațiile aparținând*

societăților comerciale sau companiilor naționale la care statul este acționar majoritar,...se impozitează cu 90% “.

Aferent perioade ianuarie 2000-14.08.2002, data la care a fost semnat contractul de privatizare, societatea realizeaza venituri din inchirieri pentru care ii revine un impozit suplimentar datorat bugetului de stat.

Pentru neachitarea la scadenta, au fost calculate dobanzi si panalitati de intarziere, in temeiul art.108 si art.114 din OG nr.92/2003 Rep. privind Codul de procedura fiscala si Legea nr.133/1999.

Referitor la termenul de plata, punctul 3. din Deciza de impunere, se precizeaza ca diferenta de impozit constatata de organele de inspectie fiscala precum si obligatiile accesorii se platesc in functie de data primirii deciziei, astfel: pana la data de 5 a lunii urmatoare, cand data primirii deciziei este cuprinsa in intervalul 1-15 din luna, respectiv, pana la data de 20 a lunii urmatoare, cand data primirii este cuprinsa in intervalul 16-31 din luna.

III.Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele invocate de petitionara, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative aplicabile in materie, se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca obligatiile fata de bugetul de stat, reprezentand: “Varsaminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neancadrate” si “Venituri realizate in baza contractelor de concesiune” aferente perioadei 01.07.2002-31.03.2005, respectiv ianuarie 2000-14.08.2002, cu accesoriile aferente, pot fi considerate obligatii fata de bugetul de stat restante, astef incat, acestea sa fie cuprinse intr-un Certificat de sarcini fiscale suplimentar celor emise la 22.04.2005, anterior emiterii Deciziei de impunere/02.06.2005 prin care au fost stabilite, in conditiile in care acestea au fost calculate suplimentar de organele de control prin Raportului de inspectie fiscala/ 02.06.2005 ce a stat la baza emiterii deciziei.

In fapt, prin adresa MFP/13.12.2004 se solicita in baza Legii nr.190/2004 si OG nr.94/2004, intocmirea Raportului de obligatii bugetare in vederea elaborarii certificatului de sarcini fiscale, deoarece societatea beneficiaza de prevederile Legii nr.190/2004 privind stimularea privatizarii si dezvoltarii societatilor comerciale din domeniul agriculturii cu modificarile si completarile ulterioare pentru obligatii datorate si neachitate la 31.08.2002.

Certificatul de obligatii bugetare va cuprinde urmatoarele obligatii:

- Impozite, taxe...restante pana in ultima zi a lunii in care s-a semnat contractul de privatizare (14.08.2002), precum si dobanzile si penalitatile de intarziere calculate si neachitate pana la data intrarii in vigoare a Legii nr.190/2004 (29 mai 2004) ramase nestinse la data emiterii acestora;

- Obligatii curente restante incepand cu ziua imediat urmatoare lunii in care s-a semnat contractul de privatizare (01.09.2002), calculate si neachitate la data intrarii in vigoare a Legii nr.190/2004 (29.05.2004).

Urmare solicitarilor de mai sus, s-a efectuat inspectia fiscala la S.C., ce sa finalizat prin intocmirea Raportului de inspectie fiscala/02.06.2005 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere /02.06.2005.

De asemenea, tot ca urmare a solicitarilor de mai sus, la data de 22.04.2005, au fost emise:

a).Certificatul de obligatii bugetare privind obligatiile de plata catre bugetul general consolidat al statului la data de 31.08.2002;

b).Certificatul de obligatii bugetare privind obligatiile de plata catre bugetul general consolidat al statului pe perioada 01.09.2002-29.05.2004;

c). Certificatul de obligatii bugetare privind obligatiile de plata catre bugetul Fondului national unic de asigurari sociale de sanatate.

Cu ocazia efectuarii inspectiei fiscale, s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare, in speta cele contestate din Decizia de impunere, aferente perioade 01.07.2002-31.03.2005 in cazul “fondului special pentru handicapati” si aferente perioadei 01.01.2000-14.08.2002 (data semnarii contractul de privatizare) in cazul “veniturilor realizate in baza contractelor de concesiune”..

La punctul 3.”Termenul de plata” din Decizia de impunere, s-a precizat termenul legal de plata a sumelor stabilite suplimentar, si anume: pana la data de 5 a lunii urmatoare, daca data comunicarii deciziei este cuprinsa in intervalul 1-15 din luna, respectiv, pana la data de 20 a lunii

urmatoare, daca data comunicarii deciziei este cuprinsa in intervalul 16-30 din luna, potrivit prevederilor art.108, alin.(2), lit.a), respectiv b), din OG nr.92/2003 rep. privind Codul de Procedura Fiscala.

Petitionara considera ca nelegala si vadit prejudiciabila pentru societate includerea obligatiilor fiscale suplimentare in Decizia de impunere/02.06.2005 cu consecinta obligarii la plata acestor creante, "*desi este evident ca debitele in discutie nu sunt obligatii curente*" fiind obligatii ce intra in sfera facilitatilor fiscale de care ar fi beneficiat daca organul fiscal ar fi intocmit certificate fiscale complete.

Totodata solicita emiterii unui Certificat fiscal suplimentar celor emise in 22.04.2005 pentru ca societatea sa poata completa dosarul aferent beneficiului Legii nr.190/2004.

In drept, spetei in cauza ii sunt aplicabile reglementarile legale privind nasterea creantelor si obligatiilor fiscale, stabilirea, si termenul de plata a acestora prevazute de **O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata**, care precizeaza:

Art.23 Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale.

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

Art. 82 (1) *Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel: a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 79 alin. (2) și art. 83 alin. (4);*

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

Art. 83 Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.

Art. 106 Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere factual și legal.

(2) Dacă, ca urmare a inspecției, 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.

Art.108 Termenele de plată

(2) Pentru diferențele de obligații fiscale principale și pentru obligațiile fiscale accesorii, stabilite potrivit legii, termenul de plată se stabilește în funcție de data comunicării acestora, astfel:

a) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 1 - 15 din lună, termenul de plată este până la data de 5 a lunii următoare;

b) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 16 - 31 din lună, termenul de plată este până la data de 20 a lunii următoare.

Avand in vedere dispozitiile legale enuntate mai sus, si analizand documentele existente la dosarul cauzei, se retine urmatoarele:

- baza de impunere ce a generat obligatiile fiscale suplimentare reprezentand "varsaminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neancadrate" si "venituri realizate in baza contractelor de concesiune" s-a constituit prin decizia de impunere, moment in care, conform art.23 mentionat mai sus, s-a nascut obligatia fiscala;

- deoarece obligatiile fiscale in cauza au fost stabilite de catre organele fiscale prin decizia de impunere, potrivit art.82, 83 si 106 enuntate mai sus, acestea reprezinta obligatiile fiscale suplimentare;

- termenul legal de plata al obligatiilor fiscale suplimentare este cel prevazut la art.108, in functie de data comunicarii Deciziei de impunere/02.06.2005, respectiv 05 a lunii urmatoare in cazul in speta, intrucat decizia s-a comunicat la data de 03.06.2005 pe baza de stampila si semnatura de primire.

De asemenea prin **OMFP Nr. 1109 din 22 iulie 2004** privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală", Anexa 2-**INSTRUCȚIUNILE de completare a formularului...** " punctul 6. se precizeaza: "*Termenul de plată*" va fi data stabilită pentru achitarea obligațiilor cuprinse în "*Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală*", în funcție de data primirii acesteia.

Avand in vedere ca termenul de plata pentru obligatiile fiscale suplimentare stabilite prin decizia de impunere este data de 05 a lunii urmatoare (05.07.2005), termen declarat si inregistrat in evidentele fiscale pentru prima data, acestea sunt considerate obligatii fiscale cu termene de plata in anul curent.

Se retine ca, intrucat, obligatiile fiscale in cauza nu au fost cunoscute de petitionara, aceasta nu le-a calculat si inregistrat in evidentele contabile si totodata nu au fost declarate si inregistrate nici in evidentele fiscale, desi avea aceasta obligatie legala, nu au cum sa fie considerate obligatii restante fata de bugetul de stat.

De altfel, prin adresele din 13.12.2004 si 28.01.2005, M.F.P. solicita obligatii curente restante calculate si neachitate la data intrarii in vigoare a Legii nr.190/2005 (29.05.2004), si nu ulterior, chiar daca erau stabilite prin acte de control.

Fata de situatia aratata, este imposibila emiterea unui Certificat de sarcini fiscale suplimentar celor emise/22.04.2005, astfel incat, acesta sa contina obligatiile fiscale suplimentare stabilite prin decizia de impunere, respectiv "varsaminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neancadrate" si "veniturile realizate in baza contractelor de concesiune", intrucat certificatul emis la data de 22.04.2005, cuprinde obligatii fiscale restante iar debitele in cauza sunt datorate la o data ulterioara emiterii certificatului fiind obligatii cu termen de plata in anul curent.

De asemenea intocmirea rapoartelor in vederea emiterii certificatelor de obligatii bugetare pentru anii 2002-2004 nu puteau contine obligatii bugetare datorate la o data ulterioara celor solicitate in vederea eliberarii Ordinelor Comune.

Solicitarea petitionara privind: *"Revocarea, in parte, a Deciziei de impunere fiscala/02.06.2005 prin excluderea obligatiilor bugetare: Fondul special pentru handicapati stabilit suplimentar precum si impozitul suplimentar datorat bugetului de stat aferent unor venituri din inchiriei obtinute de societate in perioada ianuarie 2000-14.08.2002..."* se constata a fi netemeinica, si nejustificata, contrar aplicarii dispozitiilor legale privind "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala" prevazuta de OMFP nr.1109/22.07.2004, potrivit careia decizia... trebuie sa cuprinda, *"fiecare obligatie stabilita suplimentar cu informatii referitoare la denumirea obligatiei fiscale, perioada la care aceasta se refera, baza impozabila stabilita suplimentar, impozitul, taxa, contributia stabilita suplimentar sau obligatiile fiscale accesorii, precum si codul de cont bugetar unde acestea urmeaza a fi achitate";*

Referitor la verificarile anterioare mentionate de petitionara in contestaia formulata, cf. art.19 din OG nr.70/1997, controlul fiscal se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit si pentru fiecare perioada supusa impozitarii si avand in vedere ca sursele contestate nu au mai fost supuse verificarii, echipa de control a procedat la verificarea acestora.

Avand in vedere cele prezentate, motivele invocate de petitionara nu pot fi luate in considerare la solutionarea favorabila a cauzei, astfel incat, contestatia formulata de petitionara impotriva Decizie de impunere fiscala /02.06.2005 privind obligatiile fiscale suplimentare, reprezentand "varsaminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neancadrate" si "veniturile realizate in baza contractelor de concesiune" urmeaza a se respinge.

Cu privire la solicitarea petitionarei privind suspendarea executarii Deciziei de impunere fiscala 02.06.2005 pana la solutionarea contestatiei, precizam ca prin solutionarea acesteia, suspendarea executarii actului administrativ ramane fara obiect.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei coroborate cu dispozitiile art.178-180 si art.185 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, se:

DECIDE :

1. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala /02 iunie 2005, reprezentand:

-Varsaminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neancadrate (debit, dobanzi si penalitati de intarziere)

-Venituri realizate in baza contractelor de concesiune (debite, dobanzi, penalitati de intarziere)

2. Prezenta decizie poate fi atacata la tribunal in termen de 6 luni de la comunicare.

