

MINISTERUL ECONOMIEI ȘI FINANTELOR
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI SUCEAVA

DECIZIA NR. 91

din 30.07.2007

privind soluționarea contestației formulată de
S.C. S.R.L. din localitatea
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului Suceava sub nr.din 26.04.2007

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Control Fiscal Suceava prin adresa nr. din 16.04.2007, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr.din 26.04.2007, cu privire la contestația formulată de **S.C. S.R.L.**, având domiciliul fiscal în localitatea, str., județul Suceava.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. din 28.02.2007, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 28.02.2007 de Activitatea de Control Fiscal Suceava, privind suma de **....lei**, reprezentând:

-lei impozit pe profit;
-lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
-lei dobânzi aferente impozitului pe profit;
-lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut la art. 177 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.175 și 179 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este învestită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. S.R.L. prin contestația formulată susține că inspecția fiscală s-a efectuat în baza adresei ANAF nr. din 19.01.2007, din care rezultă că prin Decizia Consiliului Concurenței nr. din 28.12.2006,

privind stoparea ajutorului de stat S.C. S.R.L. a atins limita maximă admisă a intensității ajutorului de stat.

1. Societatea precizează că organele de control au constatat că la stabilirea profitului impozabil nu au fost luate în calcul toate elementele de cheltuieli nedeductibile, sume evidențiate în bilanțele de verificare în contul 6581, **iar controlul a fost extins și în perioada verificată anterior**, conform Deciziei Activității de Control Fiscal Suceava nr. din 14.02.2007.

2. Totodată, se precizează că în timpul controlului **s-au luat în calcul și sumele respinse prin raportul de inspecție fiscală întocmit la data de 18.01.2006**, prin care s-a verificat taxa pe valoarea adăugată, respectiv factura fiscală seriadin 30.06.2004 în sumă de lei, emisă de S.C. S.R.L., organele de control majorând cu această sumă profitul impozabil aferent anului 2004.

Societatea susține că a fost verificată din punct de vedere al obligațiilor datorate bugetului de stat, potrivit raportului de inspecție fiscală nr. din 27.05.2004, pentru perioada 01.03.2003 – 31.03.2004, și potrivit raportului de inspecție fiscală nr.din 23.04.2006 întocmit la data de 23.01.2006, pentru perioada 01.04.2004 - 30.09.2005, fără ca prin aceste rapoarte să se stabilească măsuri obligatorii.

De asemenea, precizează că în această perioadă au fost întocmite acte de control din 6 în 6 luni de către Consiliul Concurenței, ultimul fiind Nota de constatare nr.14.09.2006.

Prin contestația formulată se menționează că organele de control au constatat neconcordanțe între datele declarate de societate prin declarația 101, privind impozitul pe profit pentru anii 2003, 2004, 2005 și datele cuprinse în Nota de constatare nr.14.09.2006, întocmită de Consiliul Concurenței, și au extins perioada controlului pentru perioada 01.03.2003 – 30.09.2005, în baza Deciziei Activității de Control Fiscal Suceava nr. din 14.02.2007.

La art. 6 literele a și b alin. 2 din Codul de procedură fiscală se menționează că inspecția fiscală are ca scop „descoperirea de elemente noi, relevante în aplicarea legii fiscale, cu informațiile proprii sau alte surse”.

De asemenea, menționează că potrivit art. 103 alin. 3 inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului de stat consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.

Societatea invocă prevederile punctului 102.4 din Normele Metodologice de aplicare a codului fiscal, unde se prevede că reluarea inspecției fiscale se justifică în situații cum sunt:

- efectuarea de controale încrucișate, potrivit prevederilor art. 94 alin. 1 lit.c din codul de procedură fiscală, asupra unui grup de contribuabili, din care face parte și contribuabilul în cauză;

- obținerea pe parcursul acțiunilor de inspecție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare, referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost supusă inspecției fiscale;

- solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe sau instituții îndreptățite potrivit legii;

- informații obținute în orice alt mod de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior.

Societatea consideră că s-a produs o încălcare gravă a legislației referitoare la excepțiile de la principiul unicității controlului, deoarece doar apariția unor noi elemente cu privire la situația de fapt poate conduce la reverificare și nu apariția unei noi interpretări a regulilor de drept, care au fost deja interpretate de organul fiscal în cadrul altei operațiuni de control.

De asemenea, susține că suma de lei, ce are la baza factura emisă de S.C. S.R.L., nu este înregistrată în contul de cheltuieli, ci în contul 231 „Imobilizări corporale în curs”.

Totodată, societatea menționează că organele de control nu au ținut cont de prevederile Ordinului nr. 1850 din 07.01.2005, unde se prevede că „documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare”, iar potrivit art. 32 din același act normativ „documentele reconstituite constituie bază legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate”.

Deși baza impozabilă pentru recalcularea facilităților pe zona defavorizată nu a fost modificată, organul de control a emis o decizie de impunere, încălcând astfel prevederile art. 64 din O.G. nr. 92/2003, respectiv art. 106 din O.G. nr. 92/2003.

Societatea susține că în speță nu se pune problema stabilirii unor noi diferențe de plată la bugetul general consolidat ca urmare a calculării unei baze de impunere suplimentare, ci a recuperării ajutorului de stat acordat sub forma unor facilități fiscale privind scutirea la plata impozitului pe profit aferent activității din zona defavorizată.

Totodată, consideră că Decizia de impunere nr. din 28.02.2007 este nelegală și netemeinică, deoarece, potrivit art. 6 lit. c din O.G. nr. 24/1998, republicată, societățile cu capital majoritar privat, care au sediul și își desfășoară activitatea în zona defavorizată, beneficiază de scutirea la plata impozitului pe profit pe durata existenței zonei defavorizate.

De asemenea, menționează că potrivit art. 6 lit. c¹, scutirea de impozit pe profit aferent investițiilor noi pe perioada existenței zonei defavorizate se aplică numai persoanelor juridice care au obținut înainte de 01.07.2003 certificatul permanent de investitor în zona defavorizată și, conform art. 14¹ din același act normativ, „agenții economici care operează în

zonele defavorizate, beneficiază de facilitățile fiscale prevăzute la art. 6, până la atingerea intensității maxime admise a ajutorului de stat, conform Regulamentului privind ajutorul de stat regional aprobat de Consiliul Concurenței.

Societatea consideră că dispozițiile art. 14¹ din Legea nr. 507/2004 sunt aplicabile numai începând cu data intrării în vigoare a legii, iar stabilirea impozitului pe profit aferent intensității maxime admise a ajutorului de stat pentru perioada anterioară intrării în vigoare a Legii nr. 507/2004 este nelegală și contravine prevederilor art. 15 alin. 2 din Constituția României unde se prevede că „Legea dispune numai pentru viitor, cu excepția legii penale sau contravenționale mai favorabile.

Contestatoarea susține că a deținut certificat de investitor definitiv în zona defavorizată, nr.01.06.2000 și i s-a retras în urma depășirii intensității maxime admise a ajutorului de stat, prin Decizia nr./28.11.2006, începând cu data de 04.12.2006.

Prin contestația formulată se invocă prevederile Legii nr. 239/2004 pentru completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 24/1998 privind regimul zonelor defavorizate, unde se precizează că:

„Art. 14¹

(1) Agenții economici beneficiază de facilitățile fiscale prevăzute în legislația în vigoare, până la atingerea intensității maxime admise a ajutorului de stat, conform Regulamentului privind ajutorul de stat regional, aprobat de Consiliul Concurenței.

(2) Ajutorul de stat pentru operare se acordă cu respectarea prevederilor Regulamentului privind ajutorul de stat regional.

(3) Cuantumul ajutorului de stat și încadrarea în intensitatea permisă pentru fiecare agent economic sunt calculate de Consiliul Concurenței, pe baza informațiilor transmise de furnizorii de ajutor de stat și de agențiile pentru dezvoltare regională.

(4) Agențiile pentru dezvoltare regională țin evidența sumelor reprezentând valoarea stimulentei acordate fiecărui agent economic cu certificat de investitor și informează semestrial Ministerul Administrației și Internelor cu privire la evoluția acestor date.

(5) În momentul constatării atingerii intensității maxime admise calculate potrivit alin. (3), ca urmare a activității de monitorizare, Consiliul Concurenței înștiințează furnizorii de ajutoare de stat și agenții economici cu certificat de investitor asupra încetării acordării de facilități.

(6) În cazul depășirii intensității maxime admise, prevăzută în Regulamentul privind ajutorul de stat regional, Consiliul Concurenței va aplica prevederile legale în domeniul ajutorului de stat."

Contestatoarea susține că în situația atingerii intensității maxime a ajutorului de stat, legiuitorul a reglementat o procedură specifică, după cum urmează:

- încetarea acordării acestei facilități de la data constatării atingerii intensității maxime a ajutorului de stat și înștiințarea atât a furnizorului, cât și a agentului economic, măsura de sistare a ajutorului producând efecte pentru viitor;

- în situația depășirii intensității maxime admise, legiuitorul trimite la prevederile aplicabile în domeniul ajutorului de stat, dreptul comun în materie fiind Legea nr. 143/1999 privind ajutorul de stat, cu modificările ulterioare.

Potrivit dispozițiilor art. 13 din Legea nr. 143/1999, modificată și completată de Legea nr. 603/2003, situațiile privind recuperarea ajutorului acordat, în speță repunerea la plată a impozitului pe profit, sunt prevăzute expres și limitativ de lege:

1. „dacă în urma activității de supraveghere a ajutoarelor de stat existente, prevăzută la art. 26 se constată că un ajutor existent denaturează semnificativ mediul concurențial [...], Consiliul Concurenței solicită furnizorului de ajutor de stat să ia măsuri corespunzătoare pentru eliminarea incompatibilității acestuia. Solicitarea Consiliului Concurenței poate să includă o recomandare de anulare sau de modificare a ajutorului existent” (art. 13 alin. 1 din Legea nr. 143/1999);

2. dacă se constată că ajutorul este ilegal, respectiv „este ajutor de stat, altul decât unul existent sau exceptat de la obligația notificării, conform prezentei legi, acordat fără a fi autorizat de Consiliul Concurenței sau acordat după ce a fost notificat, dar înaintea emiterii unei decizii de către Consiliul Concurenței în termen legal (art. 3¹ din Legea nr. 143/1999), caz în care Consiliul Concurenței va solicita curții de apel „anularea actului administrativ prin care s-a acordat ajutorul ilegal și, pe cale de consecință, recuperarea, rambursarea [...] plății oricărui ajutor ilegal” (art. 17 din Legea nr. 143/1999);

3. dacă se constată că ajutorul de stat este interzis, respectiv „ajutorul de stat pentru care Consiliul Concurenței a emis o decizie de interdicere, dar a fost totuși acordat” (art. 3² din Legea nr. 143/1999), Consiliul Concurenței „va cere curții de apel [...] anularea actului administrativ prin care s-a acordat acesta și, pe cale de consecință, să dispună recuperarea ajutorului de către furnizor sau rambursarea acestuia de către beneficiar” (art. 18 din Legea nr. 143/1999).

Prin contestația formulată se precizează că organele de inspecție fiscală au repus la plată impozitul pe profit scutit de la data depășirii indicelui intensității maxime admise a ajutorului de stat, iar această măsură a fost luată în baza înștiințării Consiliului Concurenței de sistare a ajutorului și nu a unei

solicitări/recomandări de anulare sau modificare a ajutorului existent pentru denaturarea semnificativă a mediului concurențial sau a unei decizii de interzicere a unui ajutor ilegal, pentru care la data încheierii raportului de inspecție exista o procedură de recuperare în baza unei solicitări adresate instanței de judecată, astfel că organele de inspecție fiscală au procedat din oficiu la recuperarea ajutorului de stat, fără respectarea prevederilor legale incidente speței pe perioada supusă verificării.

De asemenea, societatea precizează că potrivit opiniei Ministerului Finanțelor Publice – Direcția Generală Ajutor de Stat, „măsura stopării ajutorului de stat, republicată, potrivit căreia decizia de încetare a acordării ajutorului de stat nu poate avea efect retroactiv, astfel încât furnizorul, în momentul în care a primit adresa Consiliului Concurenței prin care se solicită anularea acordării ajutorului de stat, trebuie să întrerupă acordarea acestuia. Prin urmare, momentul stopării ajutorului de stat trebuie să fie cât mai apropiat de data la care condițiile în care a fost acordat nu mai sunt îndeplinite.”

Contestatoarea precizează că potrivit art. 106 alin. 2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală „Dacă, ca urmare a inspecției fiscale, 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”. În speță nu se pune problema stabilirii unor diferențe de plată la bugetul general consolidat ca urmare a calculării unei baze de impunere suplimentare, ci a sistării ajutorului de stat superior plafonului maxim admis, acordat sub forma facilităților fiscale privind scutirea de la plata impozitului pe profit aferent activității din zona defavorizată.

Societatea precizează că întrucât a depus declarațiile 101 privind calculul impozitului pe profit și că în perioada 2003 – 2006 a avut peste 10 controale, atât de la D.G.F.P., cât și de la Consiliul Concurenței, sumele preluate și în Nota de control nr.14.09.2006, sumele stabilite prin Decizia nr. din 28.02.2007 nu sunt datorate.

De asemenea, societatea solicită suspendarea executării actului administrativ fiscal până la soluționarea contestației.

II. Prin Decizia de impunere nr. din 28.02.2007, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 28.02.2007, organele de control din cadrul Activității de Control Fiscal Suceava precizează că verificarea impozitului pe profit a cuprins perioada 01.03.2003 – 30.06.2006, iar perioada 01.03.2003 – 30.09.2005 a fost supusă reverificării în baza deciziei ACF Suceava sub nr./14.02.2007.

Inspecția fiscală s-a efectuat în baza adresei ANAF nr.din 15.01.2007, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului

sub nr./19.01.2007, în care se menționează că prin Decizia Consiliului Concurenței nr./28.11.2006, privind stoparea acordării ajutoarelor de stat pentru agenții economici care acționează în zone defavorizate, s-a stabilit că S.C. S.R.L. din localitatea a atins limita maximă admisă a intensității ajutorului de stat, motiv pentru care s-a efectuat verificarea în vederea stabilirii cuantumului scutirii de impozit pe profit de care a beneficiat societatea în perioada 02.01.2003 – 30.06.2006.

Prin actele de control se precizează că societatea a obținut certificatul de investitor în zona defavorizată Bucovina, nr.01.06.2000, în baza căruia a aplicat scutirea de la plata impozitului pe profit, conform art. 6 lit. c din O.U.G. nr. 24/1998.

Consiliul Concurenței – Inspectoratul de Concurență Suceava a stabilit, conform notei de constatare nr.14.09.2006 că societatea a depășit intensitatea maximă admisă pentru a mai beneficia în continuare de scutire la plata impozitului pe profit.

Organele de control precizează că prin nota de constatare nr.14.09.2006, Consiliul Concurenței – Inspectoratul de Concurență Suceava a stabilit că ajutorul de stat efectiv acordat agentului economic de la data obținerii certificatului de investitor în zona defavorizată, defalcat pe ani, se prezintă astfel:

- în anul 2003	=lei
- în anul 2004	= lei
- în anul 2005	= lei
- la 30.06.2006	=lei
TOTAL	lei

De asemenea, organele de control precizează că aceleași date au fost declarate de societate și prin „Formularul cu informații privind ajutorul de stat acordat agenților economici posesori de certificat de investitor în zona defavorizată Bucovina”.

La baza stabilirii cuantumului ajutorului de stat efectiv acordat Consiliul Concurenței – Inspectoratul de Concurență Suceava a luat în calcul profitul impozabil astfel:

- în anul 2003lei
- în anul 2004 lei
- în anul 2005lei
- la 30.06.2006 lei.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că la stabilirea profitului impozabil nu au fost luate în calcul toate elementele de cheltuieli nedeductibile (sume evidențiate în balanță în contul 6581), reprezentând penalități și amenzi, sume ce au fost preluate și în declarația 101 privind impozitul pe profit, după cum urmează:

- în anul 2003 suma delei;
- în anul 2004 suma de lei;
- în anul 2005 suma delei;
- la 30.06.2006 suma delei.

Organele de control precizează că profitul impozabil a fost influențat cu cheltuielile nedeductibile în sumă de lei și invocă prevederile art. 21 alin. 4 lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează că nu sunt deductibile „dobânzile, majorările, amenzile datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale”.

De asemenea, în timpul controlului s-au luat în calcul și sumele respinse prin raportul de inspecție fiscală întocmit la data de 18.01.2006, înregistrat sub nr./23.01.2006, prin care s-a verificat taxa pe valoarea adăugată. Organele de control au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă factura fiscală în xerocopie, seriadin 30.06.2004, în valoare de lei, emisă de S.C. S.R.L., societatea diminuând profitul impozabil cu suma de lei.

Organele de control invocă prevederile art. 21 alin. 4 lit. f din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se stipulează că nu sunt deductibile „cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii”.

În urma verificării efectuate, organele de control au recalculat profitul impozabil real și impozitul pe profit aferent, astfel:

- pentru anul 2003 – profit impozabil în sumă delei și impozit pe profit total de lei;
- pentru anul 2004 – profit impozabil în sumă delei și impozit pe profit total de lei, din care constituit de contribuabil
- pentru anul 2005 – profit impozabil în sumă de lei și impozit pe profit total delei, din care constituit de contribuabil
- la data de 30 iunie 2006 – profit impozabil în sumă de lei și impozit pe profit total delei, din care constituit de contribuabillei.

Din verificarea efectuată s-a constatat că profitului evidențiat de societate pe anii 2003, 2004, 2005 și la data de 30.06.2006 îi corespunde un impozit pe profit total delei.

Organele de control precizează că prin nota de constatare nr.14.09.2006 Consiliul Concurenței a stabilit că baza standard pentru calcularea intensității brute maxime a ajutorului de stat este delei, iar ajutorul de stat maxim de care poate beneficia societatea, în cotă de 65% din baza standard, este delei.

Ca urmare a controlului efectuat s-a constatat că societatea a depășit începând cu trimestrul I 2005 plafonul maxim admis al ajutorului de

stat stabilit de Consiliul Concurenței și datorează la bugetul statului suma de lei.

Organele de control precizează că în perioada verificată contribuabilul a declarat și achitat impozitul pe profit astfel: suma de lei, declarație rectificativă la luna iunie 2006, nr. din 25.07.2006, prin care a declarat impozit pe profit în sumă de lei, sumă ce a fost achitată la data de 30.11.2006.

În urma verificării s-a stabilit că societatea datorează până la data de 30.06.2006 diferența de impozit pe profit în sumă delei (..... lei – lei – lei =lei).

Pentru plata cu întârziere a impozitului pe profit s-au calculat accesorii în sumă totală delei, din carelei dobânzi,lei majorări șilei penalități.

Organele de control precizează că în ceea ce privește cuantumul facilităților de care poate beneficia un agent economic sunt aplicabile prevederile Legii nr. 239/2004 pentru completarea O.U.G. nr. 24/1998 privind regimul zonelor defavorizate.

De asemenea, se precizează că prin Decizia nr. din 28.11.2006 Consiliul Concurenței a stopat ajutorul de stat regional acordat pentru S.C. S.R.L..

III. Din documentele existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1 Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează impozitul pe profit în sumă delei, în condițiile în care în urma verificării efectuate s-a constatat că societatea a atins intensitatea maximă admisă începând cu trimestrul I 2005, ca urmare a neadmiterii la deducerii a unor cheltuieli în perioada verificată.

În fapt, organele de control au constatat că S.C. S.R.L. nu mai beneficiază de scutire la plata impozitului pe profit în zonă defavorizată, întrucât în cursul trimestrului I 2005 a atins intensitatea maximă admisă.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că începând din acest trimestru societatea nu mai beneficiază de scutire la plata impozitului pe profit în zonă defavorizată, motiv pentru care organele de control au stabilit un impozit suplimentar delei.

În drept, la art. 38 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, se prevede că „(1) **În cazul persoanelor juridice care au obținut, înainte de 1 iulie 2003, certificatul permanent de investitor în zonă**

defavorizată, scutirea de impozit pe profitul aferent investițiilor noi se aplică în continuare pe perioada existenței zonei defavorizate.”

Ordonanță de urgență a Guvernului nr. 24 / 1998 privind regimul zonelor defavorizate, republicată, la art. 6 prevede următoarele:

„(1) Societățile comerciale cu capital majoritar privat, persoane juridice române, precum și întreprinzătorii particulari sau asociațiile familiale, autorizate conform Decretului-lege nr. 54/1990 privind organizarea și desfășurarea unor activități economice pe baza liberei inițiative, care își au sediul și își desfășoară activitatea în zona defavorizată, beneficiază pentru investițiile nou-create de următoarele facilități:

c¹) scutirea de impozit pe profitul aferent investițiilor noi, pe perioada existenței zonei defavorizate, se aplică numai persoanelor juridice care au obținut înainte de data de 1 iulie 2003 certificatul permanent de investitor în zona defavorizată;”.

În ceea ce privește acordarea scutirii de impozit pe profit, la art. 14¹ din același act normativ se prevede că :

„(1) Agenții economici care operează în zonele defavorizate beneficiază de facilitățile fiscale prevăzute la art. 6, până la atingerea intensității maxime admise a ajutorului de stat, conform Regulamentului privind ajutorul de stat regional, aprobat de Consiliul Concurenței.

(1¹) În calculul intensității ajutorului de stat se au în vedere costurile eligibile aferente valorii investițiilor efectuate până la data de 15 septembrie 2004.

(2) Ajutorul de stat pentru operare se acordă cu respectarea prevederilor Regulamentului privind ajutorul de stat regional.

(2¹) Intensitatea ajutorului de stat, prevăzută la art. 14¹ alin. (1), se determină luându-se în calcul ajutorul de stat primit de agenții economici începând cu data de 2 ianuarie 2003.

(3) Cuantumul ajutorului de stat și încadrarea în intensitatea permisă pentru fiecare agent economic sunt calculate de Consiliul Concurenței, pe baza informațiilor transmise de furnizorii de ajutor de stat și de agențiile pentru dezvoltare regională.

(4) Agențiile pentru dezvoltare regională țin evidența sumelor reprezentând valoarea stimulentele acordate fiecărui agent economic cu certificat de investitor și informează semestrial Ministerul Administrației și Internelor cu privire la evoluția acestor date.

(5) În momentul constatării atingerii intensității maxime admise calculate potrivit alin. (3), ca urmare a activității de monitorizare, Consiliul Concurenței înștiințează furnizorii de ajutoare de stat și agenții economici cu certificat de investitor asupra încetării acordării de facilități.”

Din textele de lege citate mai sus se reține că agenții economici ce desfășoară activități în zone defavorizate beneficiază de scutire de la plata impozitului pe profit până la atingerea intensității maxime admise.

De asemenea, se reține că încadrarea în intensitatea permisă, precum și cuantumul ajutorului de stat pentru fiecare agent economic sunt calculate de Consiliul Concurenței, care înștiințează furnizorii de ajutoare de stat și agenții economici cu certificat de investitor asupra încetării acordării de facilități.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că prin Nota de constatare nr.14.09.2006 Consiliul Concurenței – Direcția de Monitorizare Teritorială Suceava a constatat că valoarea investiției eligibile efectuată de societatea **S.R.L.** din localitatea până la data de 15.09.2004 este delei, iar intensitatea brută a ajutorului de stat regional este de 65 %, cuantumul ajutorului de stat de care societatea poate beneficia, respectiv intensitatea maximă admisă, fiind delei, care, așa după cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, reprezintă scutire de impozit pe profit pentru activități în zonele defavorizate.

De asemenea, prin Decizia Consiliului Concurenței nr. din 28.11.2006 privind stoparea ajutorului de stat a agenților economici care activează în zonele defavorizate s-a dispus stoparea ajutorului de stat pentru societatea **S.R.L.**

Din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 24/1998 privind regimul zonelor defavorizate, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se reține că scutirea la plata impozitului pe profit se acordă până la data atingerii intensității maxime admise, în cazul în speță până la nivelul sumei delei.

În urma verificării efectuate, organele de control au constatat că societatea nu mai putea beneficia de scutire de la plata impozitului pe profit întrucât a atins intensitatea maximă, respectiv suma maximă a ajutorului de care putea beneficia, delei, în cursul semestrului I 2005, ca urmare a majorării bazei impozabile prin neadmiterea la deducere a unor cheltuieli.

Astfel, s-a stabilit că societatea datorează pentru perioada 2003 – semestrul I 2006 un impozit pe profit în sumă de, din care, conform anexei la actul de control, societatea a declarat pentru această perioadă un impozit pe profit de lei, rezultând un impozit pe profit suplimentar delei.

Așa cum rezultă din actele de control, din totalul impozitului pe profit stabilit suplimentar, delei, sumalei a fost stabilită ca urmare a neadmiterii la deducerii a cheltuielilor **în sumă delei.**

În urma verificării efectuate, s-a constatat că la stabilirea profitului impozabil nu au fost luate în calcul toate elementele de cheltuieli nedeductibile (sume evidențiate în balanță în contul 6581), **în sumă de lei** reprezentând penalități și amenzi, după cum urmează:

- în anul 2003 suma delei;
- în anul 2004 suma de lei;
- în anul 2005 suma delei;
- la 30.06.2006 suma delei.

De asemenea, în timpul controlului s-au luat în calcul și sumele respinse prin raportul de inspecție fiscală întocmit la data de 18.01.2006, înregistrat sub nr. /23.01.2006, prin care s-a verificat taxa pe valoarea adăugată. Organele de control au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă factura fiscală în xerocopie, seriadin 30.06.2004, în valoare de lei, emisă de S.C. S.R.L., societatea diminuând profitul impozabil **cu suma de lei.**

În ceea ce privește neadmiterea la deducere a cheltuielilor în sumă de lei, reprezentând penalități și amenzi, prin adresa nr.din 26.07.2007, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. din 27.07.2007, societatea susține că dobânzile și penalitățile în sumă de lei nu au fost stabilite suplimentar de organele de control, acestea fiind evidențiate atât în formularul 101 „Declarația privind impozitul pe profit”, cât și în contul de profit și pierdere din bilanțurile contabile, fiind influențat impozitul pe profit și creditul fiscal cu aceste sume.

Pentru anul 2003 sunt aplicabile prevederile **art. 9 din Legea nr. 414/2002** privind impozitul pe profit, unde se precizează că:

„(1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile.

(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:
[...]

b) amenzile, confiscările, majorările de întârziere și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale, altele decât cele prevăzute în contractele comerciale.”

Începând cu anul 2004 sunt aplicabile prevederile **art. 21 alin. 4 din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, unde se stipulează:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]

b) amenzile, confiscările, majorările de întârziere și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale. Amenzile, penalitățile sau majorările datorate către autorități străine ori în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente în România și/sau autorități străine sunt cheltuieli nedeductibile, cu excepția majorărilor, al căror regim este reglementat prin convențiile de evitare a dublei impuneri.”

Din textele de lege citate mai sus se reține că cheltuielile cu dobânzile și penalitățile datorate către autoritățile române nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

Potrivit formularelor 101 „Declarația privind impozitul pe profit”, pentru anii 2004 și 2005, aflate în copie la dosarul cauzei, societatea declară la cheltuieli cu amenzile suma de lei și respectivlei, sume cu care organele de control au influențat profitul impozabil și implicit impozitul pe profit.

Din declarația pentru anul 2003, aflată în xerocopie la dosarul cauzei nu rezultă că societatea a declarat cheltuieli cu amenzile și penalitățile, la rândul 26 din acest formular nefiind trecută nici o sumă.

De asemenea, în urma verificării efectuate, organele de control au constatat că societatea a dedus cheltuielile în sumă de lei, pe motiv că au la bază xerocopie după factura nr. din 30.06.2006 emisă de S.C. S.R.L., majorând profitul impozabil cu această sumă.

Potrivit art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

De asemenea, la art. 21 din același act normativ se precizează că:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”

Din textele de lege citate mai sus se reține că sunt deductibile numai cheltuielile care sunt aferente veniturilor și dacă sunt înregistrate în baza unor documente justificative, potrivit legii.

Societatea susține că suma de lei, ce are la baza factura emisă de S.C. S.R.L., nu este înregistrată în contul de cheltuieli, ci în contul 231 „Imobilizări corporale în curs”.

Societatea depune în susținerea cauzei depune fișa contului 401 pentru operațiuni diverse din care rezultă că suma delei a fost înregistrată inițial pe cheltuieli în contul 628, iar ulterior suma respectivă a fost stornată.

Privitor la dreptul contestatorului de a depune probe noi în susținerea cauzei, sunt incidente prevederile **art. 182 alin. (4), devenit art. 183** printr-o nouă republicare, din **Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează:

„(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

În legătură cu aplicarea acestui articol, punctul 182.1 din Normele metodologice de aplicare a acestei ordonanțe, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, precizează:

„182.1. În temeiul art. 182 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, în fața organelor de soluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.”

Din textele de lege mai sus prezentate se reține că societatea poate depune în susținerea cauzei documente noi și probe noi, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, se reține că în această situație organului care a efectuat activitatea de control i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.

Având în vedere că petentul depune în susținerea cauzei documente noi, care nu au fost avute în vedere la verificarea efectuată, societatea neprezentându-le, urmează ca organul de control să analizeze și să se pronunțe asupra realității operațiunilor înscrise în aceste acte, ținând cont de cele menționate în prezenta decizie și de prevederile în materie aplicabile perioadei verificate.

De asemenea, în urma verificării efectuate, organele de control au stabilit că societatea datorează pentru perioada 2003 – semestrul I 2006 un impozit pe profit în sumă de, din care, conform anexei la actul de control, societatea a declarat pentru această perioadă un impozit pe profit de lei, rezultând un impozit pe profit suplimentar delei.

Așa cum rezultă din actele de control, din totalul impozitului pe profit stabilit suplimentar, delei, sumalei a fost stabilită ca urmare a neadmiterii la deducere a cheltuielilor în sumă delei, din care lei cheltuieli cu amenzi și penalități neadmise la deducere, cărora le corespunde un impozit pe profit în sumă delei, și cheltuieli ce au la bază factura nr. din 30.06.2004, cărora le corespund un impozit pe profit în sumă delei.

Pentru diferența de impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de control, în sumă de lei, din actul de control contestat nu rezultă motivele care au dus la stabilirea acestei sume suplimentare.

Potrivit art. 64 și 107 din **Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată,

„Art. 64

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale [...]

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

„Art. 107

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 factic și legal.

De asemenea, Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 972 / 2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", la punctul 2.1.2, prevede următoarele:

„2.1.2. "Motivul de fapt" - se va înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și prezentarea consecinței fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.”

Având în vedere că organele de control nu au prezentat constatările din punct de vedere factic și legal privind stabilirea impozitului pe profit suplimentar în sumă de lei, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra acestei sume.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei că suma stabilită suplimentar de organele de control reprezintă ajutor de stat care se recuperează conform prevederilor Legii 143/1999 privind ajutorul de stat nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât în cazul în speță nu se pune problema unui ajutor de stat acordat, ci a unei diferențe de impozit pe profit datorată de societate ca urmare a faptului că nu mai beneficiază de scutire la impozit pe profit, întrucât suma maximă a ajutorului de stat de care putea beneficia a fost atinsă prin neadmiterea la deducere de către organele de control a unor cheltuieli, având loc o modificare a bazei impozabile.

Din Nota de constatare nr.14.09.2006 a Consiliului Concurenței se reține că baza standard (valoarea investiției nou create) pentru calcularea intensității brute maxime a ajutorului de stat este delei, intensitatea ajutorului de stat de care societatea contestatoare poate beneficia este de 65%, iar valoarea ajutorului de stat aferent perioadei 02.01.2003 – 30.06.2006 este delei.

Așa cum rezultă din actele normative enunțate, societatea poate beneficia de ajutor de stat de natura scutirii la plata impozitului pe profit până la atingerea intensității maxime admise, respectiv nivelul sumei delei.

În ceea ce privește invocarea de către societate a prevederilor Legii nr. 143/1993 privind ajutorul de stat, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, pe de o parte acest act normativ a fost abrogat prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 117 /2006 privind procedurile naționale în domeniul ajutorului de stat, iar pe de altă parte, în cazul în speță nu se pune problema recuperării unui ajutor de stat, ci a unei diferențe de impozit pe profit stabilită de organele de control suplimentar, ca urmare a faptului că societatea verificată a atins nivelul intensității maxime, respectiv a sumei maxime a ajutorului de stat de care putea beneficia, prin neadmiterea la deducere a unor cheltuieli.

De asemenea, în cazul în speță nu poate fi vorba de recuperare a unui ajutor de stat ilegal sau interzis.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei că organele de control nu puteau efectua o nouă verificare, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât potrivit art. 103 alin. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **„Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.”**

La punctul **102.4** din **Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004 se precizează:

„102.4. Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale la un contribuabil, pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situații, cum sunt:

a) efectuarea unui control încrucișat, potrivit prevederilor art. 94 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;

b) obținerea pe parcursul acțiunilor de inspecție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost deja supusă inspecției fiscale;

c) solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite potrivit legii;

d) informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior.”

Potrivit documentelor existente la dosarul cauzei reverificarea s-a efectuat în baza deciziei ACF Suceava sub nr./14.02.2007 și în baza adresei ANAF nr.din 15.01.2007, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului sub nr./19.01.2007, în care se menționează că prin Decizia Consiliului Concurenței nr./28.11.2006, privind stoparea acordării ajutoarelor de stat pentru agenții economici care acționează în zone defavorizate, s-a stabilit că S.C. S.R.L. din localitatea a atins limita maximă admisă a intensității ajutorului de stat, motiv pentru care s-a efectuat verificarea în vederea stabilirii cuantumului scutirii de impozit pe profit de care a beneficiat societatea în perioada 02.01.2003 – 30.06.2006.

Față de cele menționate în prezentate, urmează a se **desființa** Decizia de impunere nr. din 28.02.2007, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 28.02.2007 de Activitatea de Control Fiscal Suceava, privind suma delei, reprezentând impozit pe profit, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la punerea în executare a acesteia pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în prezenta decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În drept, se face aplicarea prevederilor **art 186 (3)** „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, potrivit căroră:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actelor atacate, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”,

și prevederile **pct. 12.7** din **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Pe cale de consecință și având în vedere principiul de drept **"accessorium sequitur principale"** (accesoriul urmează principalul), se va respinge contestația și pentru accesoriile aferente, în sumă totală delei, reprezentândlei majorări de întârziere,lei dobânzi șilei penalități de întârziere, aferente impozitului pe profit în sumă delei, stabilit suplimentar de organele de control.

2. Referitor la solicitarea contestatoarei privind suspendarea executării sumelor stabilite prin decizia de impunere contestată, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava se poate investi cu soluționarea cererii, în condițiile în care acesta nu se află în competența sa materială de soluționare.

În fapt, S.C. S.R.L. a formulat cerere de suspendare a executării Deciziei de impunere nr. din 28.02.2007, emisă de Activitatea de Control Fiscal Suceava, până la soluționarea contestației.

În drept, art. 185 alin. 1 și alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„Suspendarea executării actului administrativ fiscal

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

(2) Dispozițiile 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. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauțiune de până la 2.000 lei.”

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

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

(2) Instanța va rezolva cererea de suspendare, de urgență, cu citarea părților.”

Având în vedere aceste dispoziții imperative ale legii, cererea societății **.... S.R.L.**, de suspendare a executării Deciziei de impunere nr. din 28.02.2007, intră sub incidența prevederilor Legii nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ, motiv pentru care Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava nu se poate investi cu soluționarea acestei cereri, neavând competența materială.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul **19, 21 și 38** din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, art. 6 și art. 14¹ din Ordonanță de urgență a Guvernului nr. 24 / 1998 privind regimul zonelor defavorizate, republicată, art. 9 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, art. 21 alin. 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 64, 107, art. 103 alin. 3, 183 și 185 alin. 1 și alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, punctele 102.4, 102.5 și 182.1 din Normele metodologice de aplicare a acestei ordonanțe,

aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 972 / 2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", pct. 12.7 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art. 14 alin. 1 și alin. 2 din Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ, coroborate cu prevederile art. 186 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE:

- **Desființarea** Deciziei de impunere nr. din 28.02.2007, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 28.02.2007 de Activitatea de Control Fiscal Suceava, privind suma delei, reprezentând:

-lei impozit pe profit;
-lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
-lei dobânzi aferente impozitului pe profit;
-lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, în vederea reanalizării cauzei strict pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare, conform celor reținute în cuprinsul prezentei decizii și a prevederilor legale aplicabile în speță.

Punerea în executare a prezentei decizii, pentru suma pentru care s-a dispus desființarea, va fi efectuată în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a emis decizia de impunere contestată și desființată prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.

ZONĂ DEFAVORIZATĂ – Atingerea intensității maxime

- art. 6 din OUG 24/1998

PROCEDURĂ – Solicitarea suspendării soluționării cauzei

- art. 185 din OG 92/2003