



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. *
Tel : *
Fax : *
e-mail :*

DECIZIA nr. ____ / ____ 2009

privind soluționarea contestației depusa de
SC * SA din loc.*

**Înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția
Generală de Soluționare a Contestațiilor
nr. ***

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili prin adresa nr.* înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. * asupra contestației formulată de **S.C. *S.A. din ***.

Contestația societății a fost formulată împotriva deciziei de impunere nr. * emisă în baza raportului de inspectie fiscală nr.* încheiat de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili din cadrul Agenției Nationale de Administrare Fiscală, prin care s-a stabilit în sarcina societății suma totală de ***lei** reprezentând:

- * lei “Restituiri fonduri din finanțarea bugetară a anilor precedenți”
- *lei accesorii.

Chiar și în raport de data emiterii deciziei de impunere nr.*, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1, din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, fiind înregistrată la Agenția Națională de Administare Fiscală în data de * ,conform stampilei registraturii aplicată pe contestație.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.207 și art.209 (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură

fiscală, republicată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de către **S.C.*S.A.**

I. Prin contestația formulată, **S.C. * S.A.** se îndreaptă împotriva deciziei de impunere nr.* emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili prin care organele de inspecție fiscală au stabilit de plată în sarcina societății suma totală de * lei din care "Restituiri de fonduri din finanțarea bugetară a anilor precedenți" în suma de* lei precum și obligații fiscale accesorii aferente în sumă de * lei, arătând următoarele:

Societatea precizează că prin raportul de inspecție fiscală nr.* s-a stabilit că trebuie să restituie la bugetul statului suma de * lei reprezentând "Restituiri de fonduri din finanțarea bugetară a anilor precedenți" și dobânzi și să plătească majorări de întârziere în sumă de * lei, calculate până la data de 26.11.2008.

Societatea arată că acest raport de inspecție fiscală nr.* s-a întocmit în baza Dispoziției Obligatorii nr.* emisă de Direcția de control financiar din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală în baza procesului verbal nr.*, prin care s-a verificat modul de utilizare a subvenției pentru energia electrică consumată de către sectorul minier și de către transporturile feroviare publice de călători în vederea achitării datoriilor acestora pentru perioada 2003 - 2008.

Societatea susține că raportul de inspecție fiscală nr.*și decizia de impunere nr* sunt nelegale pentru următoarele considerente:

Societatea consideră că reprezentanții Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu au efectuat o inspecție fiscală, că nu au întreprins verificări cu privire la obligațiile fiscale datorate de contestatoare așa cum s-a menționat expres în raportul de inspecție fiscală.

Societatea arată că nu au fost respectate dispozițiile art.2 din Codul fiscal deoarece subvenția nu este prevăzută la acest articol ca fiind o obligație fiscală.

Societatea contestatoare arată că în raportul de inspecție fiscală încheiat la data de*, se menționează că s-a efectuat o inspecție fiscală parțială privind emiterea titlului de creanță aferent subvențiilor datorate bugetului general consolidat al statului de către SC * SA.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu respectă dispozițiile legale cu privire la emiterea raportului de inspecție fiscală în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.*.

Societatea arată că nu a fost respectat Ordinul ANAF nr.1181/23.08.2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală publicat în Monitorul Oficial Nr.* deoarece în ordinul mai sus menționat, la

Cap.III art.1 precizează că subvenția este o facilitate fiscală, iar la obiectul raportului se menționează că prin titlul de creanță emis în baza raportului de inspecție fiscală nr.*, se individualizează ca obligație fiscală subvenția, deși subvenția nu este o obligație fiscală.

Societatea contestatoare precizează că raportul de inspecție fiscală nu a fost întocmit de către reprezentanții ANAF care au efectuat verificarea fiscală, așa cum rezultă din ordinul de serviciu nr.*, raportul de inspecție fiscală fiind întocmit ca urmare a procesului verbal nr.*, încheiat de alte persoane și nu ca urmare a încheierii unei inspecții fiscale concrete așa cum prevăd dispozițiile legale.

Societatea arată că organele de inspecție fiscală nu au respectat dispozițiile art.105(3) din Codul de procedura fiscală care prevăd că inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare perioadă supusă impozitării.

Societatea consideră că la întocmirea raportului de inspecție fiscală nu s-a ținut de actele normative aplicabile care erau în vigoare la data acordării subvențiilor și anume art.42 litera r) din Codul fiscal care prevede că subvențiile primite pentru achiziționarea de bunuri nu se impozitează.

Societatea arată că în raportul de inspecție fiscală s-a reținut în mod greșit că are de restituit contravaloarea subvențiilor acordate către sectorul minier și transporturilor feroviare, în condițiile în care procesul-verbal nr.*, în baza căruia s-a emis dispoziția de restituire a subvenției și care stă la baza emiterii raportului de inspecție fiscală a fost atacat printr-o plângere prealabilă înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală în data de *.

Societatea susține că atât timp cât o creanță nu este certă, lichidă și exigibilă fiind în litigiu nu poate fi încheiat un raport de inspecție fiscală în baza căruia să se emită o decizie de impunere fiscală.

Contestatoarea consideră că raportul de inspecție fiscală încheiat la data de* nu respectă dispozițiile art.97(2) din Codul de procedură fiscală care prevede că finalizarea controlului încrucișat sau inopinat se încheie prin proces verbal.

Societatea susține că nu au fost respectate dispozițiile art.98(2) din OG 92/2003 care prevede că la contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior.

Societatea arată că atât în avizul de inspecție fiscală cât și în raportul încheiat la data de* nu au fost menționate documentele ce au fost examinate din care să rezulte că societatea ar fi fost beneficiarul subvențiilor și în consecință organul de inspecție fiscală nu a făcut dovada că societatea a beneficiat de subvenții de la bugetul de stat.

Societatea arată că documentele solicitate au fost puse la dispoziția reprezentanților Agenției Naționale de Administrare Fiscală în conformitate cu prevederile legale, dar asta nu înseamnă că societatea contestatoare recunoaște creanța și legalitatea încheierii raportului de inspectie fiscală.

Societatea contestatoare susține că nu a fost beneficiarul subvențiilor deoarece ea primea contravaloarea energiei electrice furnizate consumatorilor care erau beneficiari ai subvenției, iar cu banii primiți societatea își achită datoriile către producătorii de energie electrica de la care achizitionase energia livrata beneficiarilor de subventii.

Societatea arata ca prin filialele-sucursalele sale a incasat de la sectorul minier si sectorul transporturilor publice de calatori contravaloarea consumului de energie datorat conform facturilor emise si a achitat cu aceste sume contravaloarea energiei electrice primita de la producatorii de energie electrica pe baza facturilor primite.

Contestatoarea considera ca prin restituirea acestor sume solicitate de Agentia Nationala de Administrare Fiscală, ar fi pusa in situatia de a vinde energie electrica in mod gratuit inregistrand prejudicii substantiale.

Societatea sustine ca Decizia de impunere nr.* este nelegala deoarece s-au mentionat obligatii de plata nedatorate de contestatoare si care au la baza un raport de inspectie fiscală incheiat de Agentia Nationala de Administrare Fiscală - Direcția generală de administrare a marilor contribuabili la data de *, al carui obiectiv il constituie subventiile datorate bugetului de stat urmare a procesului verbal incheiat la data de *, in consecinta solicita admiterea plangerii si revocarea deciziei de impunere nr.* emisa in baza raportului de inspectie fiscală nr.* intocmit de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili din cadrul Agenției Nationale de Administrare Fiscală.

II. Prin raportul de inspectie fiscală nr.* care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.*, organele de inspectie fiscală au avut ca obiect verificarea circuitului subventiilor incasate de sectorul minier pentru achitarea datoriilor restante la energia electrica.

Aceasta inspectie fiscală s-a efectuat la solicitarea Directiei de Control Financiar din cadrul Agenției Nationale de Administrare Fiscală care dispune in baza procesului verbal nr.* intocmit la SC *SA, stabilirea de catre inspectia fiscală a consecintelor fiscale rezultate din aplicarea prevederilor art.9 alin. (3) din O.U.G. Nr.37/2008 privind reglementarea unor masuri financiare din domeniul bugetar, pentru debitul stabilit de catre controlul financiar referitor la subventia incasata de contribuabil in exercitiul bugetar al anului 2003 si nerestituata in termenul legal catre buget.

Perioada supusa verificarii este cea cuprinsa in procesul verbal, respectiv *.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca S.C. * S.A nu a decontat pana la 31.12.2003 suma de * lei reprezentand contravaloarea energiei electrice subventionate pentru anul 2003.

Aceasta suma nu a fost regularizata cu bugetul statului pana la data de 31.01.2004, asa cum se prevede la pct. 3.1. din OMFP 1746/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice privind incheierea executiei bugetare a anului 2003. Pentru aceasta suma s-au calculat dobanzi si majorari de intarziere in suma de * lei calculate de organul de inspectie fiscala astfel:

- pentru perioada de 01.02.2004 - 08.04.2008 s-a stabilit o suma de * lei reprezentand dobanzi calculate conform art.3 din Legea 356/2002 pentru aprobarea O.G. 9/2000 privind nivelul dobanzilor legale pentru obligatiile banesti;

- pentru perioada 09.04.2008 - 31.07.2008, s-a stabilit o suma de * lei reprezentand majorari de intarziere conform art.9 din O.U.G 37/2008 privind reglementarea unor masuri financiare din domeniul bugetar.

Concluzia organului de inspectie fiscala a fost ca SC*SA trebuie sa restituie bugetului de stat suma de * lei cu titlu de subventie si trebuie sa plateasca dobanzi si majorari de intarziere in suma de * lei, calculate pana la data de 31.07.2008.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor vamale și actele normative invocate de contestatoare și de organele vamale, se retin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscala din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili aveau dreptul să stabilească în sarcina S.C. * S.A. prin decizie de impunere debite de natura "Restituiri fonduri din finantarea bugetara a anilor precedenti" și majorări de întârziere aferente în condițiile în care aceste obligații sunt de natură financiară și nu fiscala, iar debitul principal a fost stabilit anterior de Direcția de control financiar din Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin procesul verbal de control financiar, act care reprezinta titlu de creanta in materia obligatiilor financiare.

În fapt la solicitarea Directiei de control financiar din cadrul Agenției Nationale de Administrare Fiscala, Direcția generală de administrare a marilor contribuabili a efectuat o inspectie fiscala cu privire la reglementarea unor masuri financiare din domeniul bugetar, pentru debitul stabilit de catre controlul

financiar referitor la subventia incasata de contribuabil in anul 2003 si nerestituata in termenul legal catre acelasi buget.

Prin decizia de impunere nr.* emisa in baza raportului de inspectie fiscală nr.* la rubrica impozit, taxa, contributie stabilit(a) suplimentar de plata/obligatii fiscale accesorii de plata organele de inspectie fiscală au inregistrat suma de * lei reprezentand subventie incasata de SC * SA in anul 2003, nedecontata catre SC * SA pana la 31.12.2003 si neregularizata cu bugetul statului in termenul legal pana la data de 31.01.2004. Aferent acestei obligatii suplimentare organele de inspectie fiscală au calculat pentru perioada 01.02.2004-31.07.2008 dobanzi si majorari de intarziere in suma de *lei.

În drept conform art.86(1) din O.G. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

„ Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifica baza de impunere. ”

La art.94(1) din acelasi act normativ se stabileste obiectul inspectiei astfel:

„(1) Inspectia fiscală are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitii îndeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile,verificarea sau stabilirea, dup caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora. ”

Obligațiile fiscale sunt cele prevăzute limitativ de art.2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

„ Impozitele si taxele reglementate prin prezentul cod sunt urmtoarele:

- a) impozitul pe profit;*
- b) impozitul pe venit;*
- c) impozitul pe veniturile microîntreprinderilor;*
- d) impozitul pe veniturile obinute din România de nerezidenti;*
- e) impozitul pe reprezentante;*
- f) taxa pe valoarea adugata;*
- g) accizele;*
- h) impozitele si taxele locale. ”*

Din interpretarea acestor dispoziții rezultă că subvențiile nu se încadrează în categoria obligațiilor fiscale a căror verificări intra în competența organelor de inspecție fiscală.

Debitele de natura subvențiilor fac parte din categoria obligațiilor financiare, în speta fiind incidente dispozițiile Legii 30/1991 privind organizarea și funcționarea controlului financiar și al Garzii financiare în baza cărora au fost emise Normele metodologice pentru aparatul de control financiar al statului din cadrul MFP aprobate prin O.M.F.P. nr.889/2005 unde la pct.16 se prevede:

“ Organele de control financiar întocmesc, de regula, următoarele acte de control :

- a) proces-verbal de control financiar;*
- b) proces-verbal intermediar;*
- c) proces-verbal de constatare și sancționare a contravențiilor;*
- d) notă de constatare;*
- e) notă unilaterală;*
- f) notă de prezentare;*
- g) raport de inspecție fiscală.”*

De asemenea pct.30 „(...) organele de control financiar au obligația să verifice exactitatea și realitatea înregistrărilor în evidentele prevăzute de lege, urmărind stabilirea corectă și achitarea integrală a obligațiilor financiare și fiscale față de stat.”

Constatările de natură financiară, bugetară și gestionară se consemnează în procesul-verbal de control financiar.

Constatările fiscale se consemnează în raportul de inspecție fiscală și în alte acte administrative fiscale, după caz, cu respectarea prevederilor Codului de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.”

Se reține că, stabilirea constatărilor de natură financiară printr-un act căruia legea nu-i conferă o atare calitate duce la înfrângerea normei legale imperative.

Prin urmare potrivit textelor de lege invocate, în materie de control financiar titlul de creanță îl reprezintă procesul verbal de control financiar. În același sens este și punctul de vedere al Direcției de control financiar din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală transmis cu adresa nr.*.

În consecință în mod eronat organele de inspecție fiscală au stabilit prin **decizie de impunere** în sarcina S.C.* S.A., debitul în suma de *lei

reprezentând “Restituiri fonduri din finanțarea bugetară a anilor precedenți” și majorări de întârziere aferente în sumă de* lei.

Totodată, se reține faptul că normele de competența sunt de ordine publică, iar constatările efectuate de organele de control financiar trebuie valorificate în baza titlului de creanță cerut de dispozițiile legale.

În speță debitul în sumă de * lei reprezentând “Restituiri fonduri din finanțarea bugetară a anilor precedenți” a fost stabilit prin procesul verbal de control financiar nr.* act care reprezintă titlu de creanță pentru această obligație financiară.

Deși cuantumul majorărilor de întârziere calculate prin decizia de impunere nr.* este diferit de cel stabilit prin procesul verbal de control financiar nr.* întrucât perioada de calcul a accesoriilor a fost stabilită astfel:

-prin decizia de impunere nr.* cuantumul de*lei a fost stabilit pentru perioada 01.02.2004-26.11.2008;

- prin procesul verbal de control nr.* cuantumul de * lei a fost stabilit pentru perioada 01.02.2004-31.07.2008 acest fapt nu justifică întocmirea unui titlu de creanță cu încălcarea dispozițiilor legale.

Organele competente au posibilitatea să actualizeze majorări de întârziere printr-un act separat prin care să individualizeze aceste accesorii datorate pentru achitarea cu întârziere a obligației principale certa, lichida și rigidă stabilită printr-un titlu de creanță.

Având în vedere considerentele reținute precum și faptul că măsurile cu caracter financiar nu pot fi dispuse/stabilite decât în baza procesului verbal de control financiar act caruia normele metodologice date în aplicarea Legii nr.30/1991 privind organizarea și funcționarea controlului financiar îi conferă calitatea de titlu de creanță în materie financiară, pe cale de consecință se va anula decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul Legii nr.30/1991 și a pct.16, pct.30 din O.M.F.P. nr.889/2005, art.213 alin.5 și art.216 alin. (3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE

Anularea deciziei de impunere nr.* emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili pentru suma totală de * lei reprezentând:

- * lei “Restituiri fonduri din finantarea bugetara a anilor precedenti”
- * lei accesorii.

DIRECTOR GENERAL,

*