

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR.03/14.01.2005

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de **BANCA W- Sucursala B** cu privire la contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere intocmita de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de inspectie fiscala.

BANCA W - Sucursala B contesta

- impozit pe profit suplimentar pe anul 1998;
- impozit pe profit suplimentar pe anul 1998 stabilit conform OMF nr.620/1997;
- majorari de intarziere/dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit pe anul 1998.

Vazand ca sunt indeplinite dispozitiile privind solutionarea contestatiilor reglementate prin art.174, art.175 si art.178 lit.b) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata urmeaza sa se solutioneze contestatia.

I. Prin contestatia formulata BANCA W - Sucursala B, invoca in sustinerea cauzei motivele:

Prin contestatie se aduc argumente pentru impozitul pe profit pe anul 1998, majorari de intarziere/dobanzi si penalitati de intarziere aferente calculate pana la luna octombrie 2003 si totodata precizeaza ca nu contesta diferenta de impozit pe profit aferenta perioadei 1999 -2002 si a majorarilor de intarziere/dobanzilor si penalitatilor de intarziere aferente.

Contestatoarea sustine ca perioada verificata a fost 01.01.1998 - 31.03.2002 iar anul fiscal 01.01.1998 - 31.12.1998 era prescrist.

De asemenea, contestatoarea sustine ca pe anul 1998 **BANCA W - Sucursala B** a mai fost verificata de o alta echipa de control a Directiei generale de control fiscal in perioada 28.07.2003- 01.10.2003 concluziile acestui control fiind prezentate in procesul verbal incheiat.

Sucursala motiveaza ca potrivit prevederilor art.21 lit.a) din OG nr.70/1997 cu modificarile si completarile ulterioare dreptul organelor de control de a stabili diferente de impozite si majorari de intarziere pentru neplata la termen a acestora, de a constata contraventii si a aplica amenzi se prescrie in termen de 5 ani de la data care a expirat termenul de depunere a declaratiei pentru perioada respectiva.

In fapt, pe anul fiscal 1998 sucursala a depus declaratia pentru impozitul pe profit la data de 22.01.1999, data dupa care nu a survenit nici un eveniment nici din partea organelor de control nici din partea sucursalei astfel incat termenul de prescriptie sa fie intrerupt. In ceea ce priveste procesul verbal acesta nu a avut efectul intreruperii prescriptiei extinctive a dreptului organelor fiscale de a stabili diferente de impozite si taxe deoarece efectul intreruperii este conditionat de valabilitatea actului care produce asemenea efecte. Or, ca urmare a desfiintarii acestuia prin Decizia nr.64/2004 se considera ca nu a existat neproducand astfel efecte juridice.

De asemenea, contestatoarea sustine ca reverificarea perioadei 01.01.1998 - 31.12.2002 a inceput in luna aprilie 2004, data la care OG nr.92/2003 producea efecte intrand in vigoare incepand cu data de 01.01.2004.

Conform OG nr.92/2003 si HG nr.1050/2004 creantele fiscale aferente unui an fiscal sunt stinse in conformitate cu articolul 24, astfel ca, avand in vedere ca anul fiscal 1998 era prescris incepand cu luna ianuarie 2004 potentialele creante fiscale erau deja stinse in momentul inceperii celei de a doua verificari.

In ceea ce priveste prevederile art.87 (3) din OG nr.92/2003 potrivit carora organul de control putea folosi rezerva verificarii ulterioare aceasta se anuleaza la implinirea termenului de prescriptie, inspectia fiscala pentru reverificarea perioadei a inceput dupa trecerea termenului de prescriptie aferent anului 1998.

OG nr.92/2003 prevede un alt mod de determinare a termenului de prescriptie fiscala fata de OG nr.70/1997 astfel la art.88 alin.1 si 2 dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie in termen de 5 ani cu exceptia cazului in care legea dispune altfel, acest termen incepe sa curga de la 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscala deci incepe sa curga din 01.01.1999 pe o perioada de 5 ani pana la 01.01.2004.

Referitor la art.89 (2) din OG nr.92/2003 termenul de prescriptie a dreptului de stabilire a obligatiei fiscale se suspenda pe perioada cuprinsa intre momentul inceperii inspectiei fiscale si momentul emiterii deciziei de impunere insa in fapt, prescriptia acestui drept de a

stabili obligatii fiscale aferente anului 1998 a intervenit inainte de inceperea inaspectiei fiscale pentru verificare.

Conform art.95 (1) din OG nr.92/2003 inspectia se efectueaza in cadrul termenului de prescriprie a dreptului de a stabili obligatii fiscale, astfel inspectia inceputa in luna aprilie 2004 s-a efectuat dupa terminarea termenului de prescriptie adica dupa 22 ianuarie 2004 asa cum prevede art.22 din OG nr.70/1997 sau dupa 1 ianuarie 2004 asa cum prevede art.88 (2) din OG nr.92/2003.

Fata de motivele expuse contestatoarea considera ca organele de control nu mai trebuiau sa procedeze la reverificarea si stabilirea de obligatii fiscale aferente anului fiscal 1998, mai mult ar fi trebuit sa constate acest fapt si sa procedeze la incetarea procedurii de emitere a titlului de creanta fiscala aferente anului 1998.

Ca urmare, contestatoarea sustine ca verificarea perioadei 01.01.1998 - 31.12.1998 s-a efectuat in afara termenului de prescriptie a dreptului de stabilire a obligatiilor fiscale suplimentare si pe cale de consecinta solicita anulara obligatiilor fiscale de natura impozitului pe profit suplimentar stabilit in conformitate cu OMF nr.620/1997 si a majorarilor de intarziere/dobanzilor si penalitatilor de intarziere aferente.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de inspectie fiscala, s-au constatat urmatoarele:

Prin Decizia nr.64/2004 emisa in solutionarea contestatiei formulata de **BANCA W - Sucursala B** impotriva masurilor dispuse prin Procesul verbal incheiat de organele de control din cadrul Directiei generale de inspectie fiscala s-a dispus desfiintarea actului de control urmand sa fie reanalizate din punct de vedere al deductibilitatii fiscale cheltuielile de conducere si administrare precum si cheltuielile cu chiriile platite de sucursala pentru doua persoane straine in perioada 1998-1999, stabilite ca nedeductibile la controlul anterior.

Reverificarea a avut ca obiective reanalizarea componentei sumelor incluse anterior in categoria cheltuielilor de conducere si administrare si a documentelor ce au stat la baza includerii pe cheltuieli deductibile a chiriilor suportate pentru persoanele straine.

Perioada reverificata a fost 1998-2002.

Pe anul 1998, organele de inspectie fiscala au luat in calcul suplimentar fata de cheltuielile inregistrate de sucursala , urmatoarele:

- cheltuieli cu chiria si alte cheltuieli cu cazarea persoanelor straine

angajate cu contract de munca inregistrat la DGMPs neacceptate la deducere ca nefiind aferente veniturilor conform art.4 alin.2 din OG nr. 70/1994 republicata si art.1(6) lit.s) din OG nr.40/1998;

- cheltuieli cu consultanta juridica acordata de o societatea de consultanta pentru deschiderea unei sucursale a bancii W sucursala M, nedeductibile conform art.4 alin.2 din OG nr.70/1994, republicata si art.1(6) lit.s) din OG nr.40/1998.

Ca urmare a acestor constatari s-a calculat impozitul pe profit suplimentar.

Totodata, pentru intreaga perioada verificata 1998 - 2002, organele de inspectie fiscala au calculat in sarcina sucursalei impozit pe profit conform OMF nr.620/1997 din care sucursala contesta partial respectiv impozitul pe profit aferent anului 1998 precum si majorari de intarziere/dobanzi si penalitati de intarziere aferente debitului suplimentar pe anul 1998.

La cap.IV din Raportul de inspectie fiscala se mentioneaza ca **BANCA W - Sucursala B** nu are obiectiuni fata de constatările inscrise in Raport.

III. Avand in vedere constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatoarei, documentele aflate la dosarul cauzei, precum si prevederile actelor normative invocate, se retine:

Referitor la impozitul pe profit aferent anului 1998 precum si majorarile de intarziere/dobanzile si penalitatile de intarziere aferente, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investita sa se pronunte daca aceste obligatii fiscale sunt datorate in conditiile in care contestatoarea sustine ca pentru acest an dreptul organelor fiscale de a stabili impozite si taxe era prescris.

In fapt, **BANCA W - Sucursala B** a fost verificata in anul 2003 incheindu-se procesul verbal anterior prin care au fost stabilite diferente de impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata **pentru perioada 01.01.1998 - 31.12.2002.**

Prin procesul verbal contestat s-a calculat in sarcina contestatoarei impozit pe profit suplimentar. Impozitul pe profit calculat suplimentar pe anul 1998 s-a datorat neacceptarii la deducere a unor cheltuieli reprezentand cheltuieli cu chiria achitata pentru unele persoane fizice straine, cheltuieli de conducere si administrare

inregistrate de sediul permanent si cheltuielilor cu consultanta juridica acordata de o societate de consultanta.

Impotriva masurilor dispuse prin procesul verbal anterior sucursala a formulat contestatie inregistrata la Ministerul Finantelor Publice prin care contesta numai impozitul pe profit aferent cheltuielilor de administratie si conducere pe perioada 1998 -2002 si impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu chiria pentru persoanele fizice straine pe aceeasi perioada, fara sa conteste impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu consultanta juridica acordata de societatea de consultanta.

Prin Decizia nr.64/2004 emisa de Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, s-a decis desfiintarea procesului verbal anterior pentru impozitul pe profit contestat in vederea reanalizarii naturii cheltuielilor de conducere si de administratie inregistrate de sucursala si intocmirii unui nou act de control care sa vizeze aceeasi perioada si aceleasi obligatii bugetare.

Urmare a Deciziei nr.64/2004 organele de inspectie fiscala au incheiat Raportul de inspectie fiscala in baza caruia au emis Decizia de impunere prin care au stabilit in sarcina **BANCA W - Sucursala B** impozit pe profit suplimentar pe anul 1998 ca urmare a neacceptarii la deducere a cheltuielilor cu chiria unor persoane fizice straine si cheltuielilor cu consultanta juridica acordata de societatea de consultanta si impozitul pe profit stabilit in baza OMF nr.620/1997 precum si dobanzi si penalitati de intarziere .

Prin contestatie sucursala invoca motivul prescriptiei dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale suplimentare pe anul 1998 si solicita anularea respectivelor obligatii fiscale intrucat dreptul organelor fiscale de a stabili diferente de impozite si taxe era prescris la data emiterii Deciziei de impunere.

In drept, conform art.21 din OG nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data la care a inceput sa curga prescriptia extinctiva :

“Dreptul organelor de control fiscal de a stabili diferențe de impozite și majorări de întârziere pentru neplata în termen a acestora, precum și de a constata contravenții și de a aplica amenzi și penalități pentru faptele ale căror constatare și sancționare sunt, potrivit legii, de competența organelor de control fiscal, pentru o perioadă impozabilă, se prescrie după cum urmează:

a) *în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă [...]*”.

iar conform art.22 din același act normativ :

“Termenele de prescripție prevăzute la art. 21 se întrerup:

a) *în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;*

b) *la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale, după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;*

c) *la data efectuării, de către contribuabil, a unui act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat, inclusiv plata integrală sau parțială a acestuia;*

d) la data comunicării, către contribuabil, a unor diferențe de impozit stabilite de organele fiscale ca urmare a acțiunilor de control.”

Fata de prevederile legale de mai sus se reține ca termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare pe anul 1998 este de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru anul 1998.

Sucursala precizează prin contestație ca a depus declarația privind impozitul pe profit pe anul 1998 la data de 22.01.1999 .

Astfel, termenul de 5 ani privind dreptul organelor de control de a stabili obligații fiscale suplimentare se împlinea la data de 22.01.2004.

Această prescripție extinctivă a fost întreruptă de verificarea efectuată de organele de control ale Direcției generale de inspecție fiscală în urma careia s-a încheiat procesul verbal anterior.

Asa cum se prevede la art.22 din OG nr.70/1997 aprobată prin Legea nr.64/1999, termenul de prescripție a dreptului la acțiune se întrerupe *“în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune.”*

Asadar dispozițiile OG nr.70/1997 se completează cu cele ale Decretului nr.167/1958 privitor la prescripția extinctivă, republicat în anul 1960, care reprezintă dreptul comun în materie.

Art.16 din Decretul nr.167/1958 privitor la prescripția extinctivă, republicat, prevede:

“Prescripția se întrerupe:

c) printr-un act începător de executare.”

Conform prevederilor legale mai sus mentionate se retine ca procesul verbal din data de 02.10.2003 reprezinta titlu de creanta asa cum prevede art.4 lit.h) din OG nr.62/2002 privind colectarea creantelor bugetare, republicata, in vigoare la data incheierii actului de control din data de 02.10.2003 :

“Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele bugetare prevăzute la art.3, întocmit de organele de specialitate sau de persoanele împuternicite potrivit legii, după cum urmează:

h) procesul-verbal sau documentul prin care se stabilește și se individualizează suma de plată, pentru obligații bugetare reprezentând dobânzi, penalități de întârziere și penalități, stabilite de organele competente pe baza evidențelor proprii;”

fiind act incepator de executare asa cum se prevede la art.10 alin.2) din OG nr.61/2002 privind colectarea creantelor bugetare:

“Actele de control prin care s-au stabilit diferențe de obligații bugetare conform alin. (1) constituie și înștiințare de plată de la data semnării lor de către debitor ori de la data comunicării, după caz, conform legii.”

Prin urmare, termenul de prescriptie de 5 ani s-a intrerupt la data incheierii procesului verbal anterior prin actul de control incepator de executare al organelor fiscale .

Faptul ca urmare a contestatiei formulata impotriva actului de control anterior prin Decizia nr.64/2004 s-a desfiintat actul constatator nu este de natura sa inlature aceasta intrerupere a prescriptiei intrucat desfiintarea a avut ca scop reverificarea sucursalei, pe aceeasi perioada si pentru acelasi impozit pe profit in vederea reanalizarii cuantumului impozitului pe profit datorat.

Prin termen de prescriptie, potrivit doctrinei, se intelege intervalul de timp stabilit de lege inlauntrul caruia trebuie exercitat dreptul la actiune sub sanctiunea pierderii acestui drept. Organele de inspectie fiscala au actionat inlauntrul termenului de prescriptie prin incheierea procesului verbal din 02.10.2003, prin urmare nu pot fi sanctionate prin anularea actului emis in 2004 urmare desfiintarii actului de control initial.

Avand in vedere cele de mai sus precum si dispozitiile aplicabile spetei, se retine ca dreptul organelor de inspectie de a stabili impozite si taxe nu era prescris la data emiterii Deciziei de impunere

astfel incat sucursala datoreaza impozitul pe profit suplimentar pe anul 1998, impozitul pe profit stabilit conform OMF nr.620/1997 si majorarile de intarziere/dobanzi si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit pe anul 1998.

Nu se poate retine in solutionarea favorabila a cauzei motivatia contestatoarei potrivit careia incepand cu data de 01.01.2004 opereaza prevederile art.88 din OG nr.92/2003 intrucat prevederile Codului de Procedura Fiscala nu sunt aplicabile spetei .

Potrivit art.199 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, :

“ Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.”

Or, asa cum am aratat la data cand a inceput sa curga prescriptia extinctiva respectiv, 22.01.1999, erau aplicabile prevederile OG nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, se retine ca Directia generala de inspectie fiscala confirma plata impozitului pe profit si a majorarilor de intarziere/dobanzilor si penalitatilor de intarziere caz in care sunt aplicabile prevederile art.16 lit.c) din Decretul nr.167/1958 privitor la prescriptia extinctiva, republicat conform carora:

“Prescriptia se intrerupe:

c) prin recunoaşterea dreptului a cărui acţiune se prescrie, făcută de cel în folosul căruia curge prescripţia.”

Pe cale de consecinta se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru impozitul pe profit aferent anului 1998 precum si a majorarilor de intarziere/dobanzilor si penalitatilor de intarziere .

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul OG nr.70/1997 coroborat cu art.174, art.175 si art.178 lit.b) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

Respingerea contestatiei formulata de **BANCA W - Sucursala B** pentru :

- impozit pe profit suplimentar pe anul 1998;
- impozit pe profit suplimentar pe anul 1998 stabilit conform OMF nr.620/1997;
- majorari de intarziere/dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit pe anul 1998 .

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel, in termen de 30 de zile de la comunicare.

Bun de tipar

ANEXA LA DECIZIA NR.03/14.01.2005

PROCEDURA

- Stabilirea de obligatii de plata pe o perioada prescrisa