

DECIZIA NR.1612

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de A.J.F.P.-Inspectie Fiscala prin adresa , inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de Societatea X cu sediul in localitatea.

Societatea X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala si priveste obligatiile fiscale reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar de plata.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca Decizia de impunere a fost comunicata societatii , conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul cauze iar contestatia in original a fost depusa prin posta, conform plicului existent in original la dosarul cauzei, inregistrata la A.J.F.P. conform amprentei stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269 , art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de Societatea X.

I.Societatea X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala emisa in baza Raportului de inspectie fiscala prin care s-a stabilit baza impozabila suplimentara si impozit pe profit suplimentar și solicita admiterea contestatiei și anularea actului administrativ fiscal contestat, din urmatoarele motive:

Societatea contestatara sustine ca Decizia de impunere este lovită de nulitate absolute, deoarece nu are la bază un Raport de inspectie fiscal emis anterior acesteia, având în vedere că raportul de inspectie fiscala are numărul de înregistrare ..; considera ca Raportul de inspectie fiscala cu numărul...a fost emis ulterior Deciziei de impunere cu nr... .

Arata ca perioada verificată este 01.01.2014 – 31.12.2015, iar ordinele de deplasare au fost întocmite în 2013, deci anterior perioadei verificate; sustine ca nu are nicio rațiune verificarea anului 2015, când cheltuielile privind deplasările erau înregistrate în 2014, în speța contează data la care erau întocmite aceste ordine de deplasare, dacă s-a obiectat asupra modul lor de întocmire.

Totodata societatea contestatara sustine ca, creanța fiscală stabilită în decizia de impunere este stinsă prin prescripție, conform art. 24 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală; la Raportul de inspecție fiscală s-a anexat și un tabel privind numărul și data ordinelor de deplasare, iar acestea toate figureaza ca fiind emise în 2013, pentru care sunt incidente prevederile privind prescripția din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Societatea contestatara sustine ca, pentru obligațiile fiscale născute în 2013, dacă termenul de 5 ani curge din 1 ianuarie 2014 înseamnă că în data de 1 ianuarie 2019 s-a împlinit termenul de prescripție pentru întreaga creanță fiscală iar în speta nu există nicio cauză de întrerupere, ori de suspendare a termenului de prescripție.

De asemenea, societatea contestatara arata ca potrivit art. 21 din Codul fiscal din 2003, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin actele normative în vigoare, iar potrivit alin. 3) următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: *”suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice.”*

Astfel, societatea contestatara considera ca în speta nu este vorba de eludarea legislației privind plata impozitului pe profit, fiind de altfel, o simplă formalitate de care s-a legat organul de inspecție fiscală, în condițiile în care oricum acele cheltuieli trebuiau înregistrate; cert este la primul control, aceste ordine de deplasare au fost acceptate, numai că s-a obiectat cu privire la anul înregistrării acestor cheltuieli cu deplasare, nu și cu privire la modul de completare a lor.

Invoca dispozițiile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și sustine ca nimeni nu poate nega faptul ca fără aceste deplasari societatea ar fi putut incasa o suma substantiala de la beneficiarul lucrării; sustine ca tranzacțiile ce au scop economic trebuie să fie luate în considerare, ceea ce înseamnă că dacă a livrat mai departe bunurile achiziționate și serviciile prestate, adăugând un plus valoare.

Din acest punct de vedere, societatea considera ca poziția organului de control era abuzivă pe motiv ca potrivit art. 21 alin. 1 din Codul fiscal se verifică deductibilitatea cheltuielilor în raport de veniturile obtinute.

Pentru motivele prezentate societatea contestatara solicita admiterea contestatiei și desființarea actelor administrative fiscale, contestate.

II.Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala, pe perioada 01.01.2014-31.12.2015, au stabilit in sarcina Societatii X impozit pe profit suplimentar de plata .

Din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice, cu privire la impozitul pe profit, stabilit suplimentar de plata , rezulta :

In anul 2013, Societatea X, in calitate de subantreprenor a efectuat pentru societatea ungara , in calitate de contractant, lucrări de consolidare structura la spitalul

Organele de inspectie fiscala au constatat ca PF este atat administratorul societății X., cat si administratorul societății ungare .

Lucrările de consolidare structura la spitalul ...pentru care a fost emisa factura în anul 2014, au fost efectuate in anul 2013, lucrarea fiind predata societății ungare la data de 31.12.2013 asa cum reiese din Adeverința de executare a lucrării către terti prin care executantul/antreprenorul X., preda contractantului/cumparatorului “Lucrări de design structural monolitic efectuate la spitalul ...din Ungaria”.

In luna martie 2014, societatea X a înregistrat in evidenta contabila, respectiv in contul 625 „Cheltuieli cu deplasări, detasari si transferări” suma reprezentând cheltuielile efectuate cu deplasarea personalului in Ungaria. Pentru cheltuielile de deplasare, societatea a prezentat un număr de 147 ordine de deplasare (delegații), deplasările fiind efectuate in anul 2013.

Ordinele de deplasare prezentate drept documente justificative sunt incomplete intrucat nu au inscrise cheltuielile efectuate cu deplasarea angajaților, calculul diurnei convenite pe perioada deplasării si semnătură persoanei care a întocmit documentele în cauza.

De asemenea, în timpul controlului societatea contestatara nu a prezentat documente care sa justifice deplasarea acestora in Ungaria (bonuri carburant, vignete, taxe autostrada etc.), cazarea acestora si nici documente care sa ateste plata efectiva a diurnei (dispoziții de plata către casierie, chitanța, extrase de cont, etc).

Totodata organele de inspectie fiscala au constatat ca înregistrarea cheltuielilor in evidenta contabila s-a efectuat prin articolul contabil 625”Cheltuieli cu diurna”=455” Sume datorate actionarilor/asociatilor”.

În conditiile în care s-a constatat ca ordinele de deplasare prezentate nu contin toate informatiilor conform prevederilor Ordinului MF nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile respectiv nu au inscrise cheltuielile efectuate cu deplasarea angajatilor, calculul diurnei convenite pe perioada deplasarii , semnatura persoanei care a întocmit documentele în cauza iar pentru angajații pentru care s -au înregistrat cheltuieli cu diurna nu exista documente care sa justifice deplasarea acestora în Ungaria respectiv bonuri carburant, vignete, taxa autostrada, documente privind cazarea angajatilor , documente din care sa rezulte plata efectiva a diunei (dispozitii de plata către casierie, chitante, extrase de cont) organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielilor cu diurna în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor cu diurna, în temeiul art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea profitului impozabil pe anul 2014, stabilind impozit pe profit suplimentar de plata .

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, sustinerile societatii contestatatare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.01.2014-31.12.2015

A).Motive procedurale

Referitor la motivele de nulitate a actului administrativ fiscal contestat, respectiv invocarea prescripției dreptului de a stabili obligații fiscale suplimentare, **D.G.R.F.P. este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit impozitul pe profit suplimentar, pe perioada 01.01.2014-31.12.2014, în condițiile în care termenul de prescripție a dreptului organelor fiscale de a stabili impozit pe profit curge de la data de 1 ianuarie a anului următor anului fiscal în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit datorat de contribuabil, conform Deciziei nr.21/2020 din 14 septembrie 2020 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție urmarea soluționării recursului în interesul legii, publicată în M.O. nr.1257/18.12.2020.**

În fapt, prin dispozitivul Deciziei privind soluționarea contestației formulată de Societatea X, organul de soluționare a contestației din cadrul D.G.R.F.P. a dispus „Desființarea Deciziei de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, încheiate la S.C. X, reprezentată convențional prin Cabinet de avocat pentru suma reprezentând impozit pe profit, urmând ca o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat să procedeze la o nouă verificare, vizând aceleași obligații fiscale și aceeași perioadă, acțiune în care să reanalizeze operațiunile efectuate de petenta în funcție de situația de fapt ce va fi constatată, având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.”

Din considerentele Deciziei rezultă ca perioada verificată a fost :01.01.2014-31.12.2015.

Urmare refacerii inspecție fiscale pe perioada 01.01.2014-31.12.2015 în temeiul prevederilor art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. au întocmit Raportul de inspecție fiscală în baza căruia s-a emis Decizia de impunere prin care s-a stabilit în sarcina Societății X obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

În anul 2013, Societatea X în calitate de subantreprenor a efectuat pentru societatea ungară în calitate de contractant, lucrări de consolidare structură la spitalul din Ungaria.

Lucrările de consolidare structură la spital au fost efectuate în anul 2013, lucrarea fiind predată societății ungare la data de 31.12.2013, conform Adeverinței de executare a lucrării către terți și facturii finale anexate la raportul de inspecție fiscală, prin care executantul/antreprenorul X predă contractantului/cumparatorului “Lucrări de design structural monolitic efectuate la spitalul din Ungaria”, în suma totală de ... forinți, echivalentul a ... lei.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă ca Societatea X a emis în anul 2014 către Societatea din Ungaria, factura care a fost încasată în totalitate în numerar în perioada 03.03.2014 – 24.05.2014.

Factura a fost înregistrată în evidențele contabile ale societății în luna martie 2014, veniturile din prestări servicii fiind luate în calcul la stabilirea profitului impozabil pe anul 2014.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă ca în luna martie a anului 2014, Societatea X a înregistrat în evidența contabilă, respectiv în contul 625 „Cheltuielile cu deplasări, detașări și transferări” reprezentând cheltuielile efectuate cu deplasarea personalului în Ungaria.

Cheltuielile cu diurna au fost înregistrate în evidențele contabile în baza ordinelor de deplasare (delegații) întocmite pe anul 2013 pentru angajații X, urmare deplasării acestora în Ungaria, în vederea prestării de servicii pentru societatea din Ungaria.

Se reține astfel că, veniturile impozabile facturate conform facturii și cheltuielile cu deplasarea angajaților în Ungaria, care au fost justificate cu ordine de deplasare întocmite în anul 2013, au fost înregistrate în evidențele contabile în anul 2014 și au influențat profitul impozabil aferent anului 2014.

În contestația formulată societatea contestată susține că creanța fiscală stabilită în decizia de impunere contestată este stinsă prin prescripție, conform art. 24 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală; arată că la Raportul de inspecție fiscală s-a anexat și un tabel privind numărul și data ordinelor de deplasare, iar acestea toate figurează ca fiind emise în 2013, pentru care sunt incidente prevederile privind prescripția din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Astfel, societatea contestată susține că, pentru obligațiile fiscale născute în 2013, în data de 1 ianuarie 2019 s-a împlinit termenul de prescripție pentru întreaga creanță fiscală iar în speta nu există nicio cauză de întrerupere, ori de suspendare a termenului de prescripție.

În drept, în speta sunt aplicabile prevederile art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) 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.”

coroborat cu dispozițiile art.91 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”

↑
iar la art.23 din același act normativ, se prevede:

“(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.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”

Din dispozițiile legale mai sus citate, se reține că prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină și nasterea

dreptului organului fiscal de a stabili, determina si pretinde plata obligatiei fiscale respective.

În conformitate cu prevederile art.92 alin.(2) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, în vigoare în anul 2014:

“(2) Termenele de prescripție prevăzute la [art. 91](#) se suspendă:

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

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;”

Totodata se reține ca în temeiul prevederilor art.24 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

*“Creanțele fiscale se sting prin încasare, compensare, executare silită, scutire, anulare, **prescripție** și prin alte modalități prevăzute de lege.”*

În speta fiind vorba de impozit pe profit sunt aplicabile și prevederile art.16, art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare pe perioada verificata, potrivit căror:

-art.16

„Anul fiscal este anul calendaristic.”

-art.19

„(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.[...]

(6) În scopul determinării profitului impozabil, contribuabilii sunt obligați să evidențieze în registrul de evidență fiscală veniturile impozabile realizate din orice sursă, într-un an fiscal, potrivit alin. (1), precum și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestora, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, potrivit [art. 21](#).”

La art.34 și art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

-art.34

*„1) Declararea și plata impozitului pe profit, cu excepțiile prevăzute de prezentul articol, se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I - III. **Definitivarea și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal respectiv se efectuează până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 35.***

(2) Începând cu data de 1 ianuarie 2013, contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la alin. (4) și (5), pot opta pentru declararea și plata impozitului pe profit anual, cu plăți anticipate, efectuate trimestrial. Termenul până la care se

efectuează plata impozitului anual este termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit, prevăzut la [art. 35.](#)”

-art.35

„(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 martie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (5) lit. a) și b), alin. (14) și (15), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca 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; anul fiscal este anul calendaristic.

Se reține ca, declararea și plata impozitului pe profit, se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I- III iar definitivarea și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal se efectuează până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit respectiv până la data de 25 martie inclusiv a anului următor.

Se reține ca, în ceea ce privește termenul de prescripție a dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili creanțe fiscale mai precis impozit pe profit în raport de prevederile art.91 coroborat cu prevederile art.23 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, a fost analizat de Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr.21/2020 din 14 septembrie 2020 pronunțată în soluționarea recursului în interesul legii, publicată în M.O. din 18 decembrie 2020.

Din dispozitivul acestei decizii, se reține ca, Înalta Curte de Casație și Justiție :

“Admite recursul în interesul legii formulat de Colegiul de conducere al Curții de Apel Brașov.

In interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 91 alin. (1) și (2). coroborate cu cele ale art. 23 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de 5 ani de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale reprezentând impozit pe profit și accesorii ale acestora curge de la data de 1 ianuarie a anului următor anului fiscal în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit datorat de contribuabil.

Obligatorie, potrivit dispozițiilor art. 517 alin. (4) din Codul de procedură civilă.”

Din considerentele acestei decizii se rețin următoarele:

“40. Pe fondul sesizării, se constată că solicitarea de pronunțare pe calea recursului în interesul legii vizează problema de drept privind "momentul de la care se calculează termenul de prescripție pentru obligații fiscale principale/accesorii, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar”.

41.Din analiza celor două opinii jurisprudențiale expuse în actul de sesizare și din jurisprudența atașată sesizării rezultă că problema de drept soluționată neunitar privește interpretarea dispozițiilor din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003. în ceea ce

privește momentul de la care curge termenul de 5 ani de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale reprezentând impozit pe profit și accesorii ale acestora.[...]

46. În ceea ce privește sesizarea ce face obiectul analizei de față, având în vedere prevederile art. 91 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 (vechiul Cod de procedură fiscală), potrivit căroră termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23. Dacă legea nu dispune altfel, și ale art. 23 alin. (1) din același act normativ, care prevăd că, 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, divergența de jurisprudență privește, în concret, momentul constituirii bazei de impunere care generează dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

47. Potrivit primei opinii rezultate din jurisprudență, baza de impunere a obligației de plată a impozitului pe profit se constituie în chiar cursul anului fiscal pentru care se datorează, acesta fiind doar calculat cu titlu final și declarat cu titlu recapitulativ prin declarația anuală depusă în cursul anului următor celui în cauză, așadar termenul de prescripție curge de la data de 1 ianuarie a anului următor celui pentru care se datorează obligația fiscală.

48. Potrivit celei de a doua opinii, baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul o determină și o declară prin declarația anuală de impozit pe profit, depusă în cursul anului următor celui pentru care impozitul se datorează, așadar termenul de prescripție curge de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care se depune declarația anuală de impozit pe profit.

49. Înalta Curte de Casație și Justiție constată că prima opinie este cea corectă, aceasta rezultând din interpretarea coroborată a dispozițiilor Codului de procedură fiscală și Codului fiscal în vigoare anterior datei de 1 ianuarie 2016.

50. Potrivit dispozițiilor art. 91 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

51. În ceea ce privește momentul de la care curge termenul de prescripție, art. 91 alin. (2) din Codul de procedură fiscală prevede că termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.

52. Potrivit art. 23 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, 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, iar alin. (2) prevede că, potrivit alin. (1), se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

53. Rezultă din aceste dispoziții legale că dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, termenul de prescripție a acestui drept începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, iar dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc, dacă legea nu prevede altfel, în momentul în care potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

54. Având în vedere că actul normativ nu prevede dispoziții speciale cu privire la impozitul de profit, sunt aplicabile dispozițiile menționate, astfel că începutul termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale este legat de

momentul în care s-a născut creanța fiscală, iar acesta este momentul în care se constituie baza de impunere care o generează. Așadar, dreptul organului fiscal de a stabili obligația fiscală datorată se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a constituit baza de impunere care a generat creanța fiscală.[...]

59.Noțiunea de "bază de impunere" nu este definită de Codul de procedură fiscală sau de Codul fiscal, astfel că, având în vedere că obligația fiscală privește impozitul pe profit, trebuie avute în vedere dispozițiile Codului fiscal care reglementează profitul impozabil, acesta constituind "baza de impunere", și calculul impozitului pe profit.

60.Potrivit dispozițiilor art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, 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.

61.Conform alin. (6) al aceluiași articol, în scopul determinării profitului impozabil, contribuabilii sunt obligați să evedențieze în registrul de evidență fiscală veniturile impozabile realizate din orice sursă, într-un an fiscal, potrivit alin. (1), precum și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestora.

62.Anul fiscal este definit de art. 16 alin. (1) din Codul fiscal ca anul calendaristic (prin excepție, de la data de 1.01.2014. contribuabilul care a optat pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic putea opta ca anul fiscal să corespundă exercițiului financiar), iar, potrivit art. 17, cota de impozit pe profit se aplică asupra profitului impozabil.

63.Baza de impunere, reprezentată de profitul impozabil, se calculează, așadar, ca diferență între veniturile impozabile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestora dintr-un an fiscal, iar determinarea profitului impozabil se realizează pe baza tuturor înregistrărilor privind aceste venituri și cheltuieli, contribuabilul fiind obligat la evedențierea acestora în registrele de evidență fiscală.

64.Așadar, **ceea ce prezintă relevanță pentru baza de impunere este faptul că aceasta se constituie în concret prin realizarea veniturilor și efectuarea cheltuielilor în scopul realizării veniturilor, ca urmare a operațiunilor derulate în cursul anului fiscal. Rezultă că baza de impunere reprezentată de profitul impozabil se constituie, în concret, prin încasarea veniturilor și efectuarea cheltuielilor, exclusiv pe parcursul anului fiscal în care acestea sunt realizate, din prima până în ultima zi a acestuia.**

65."Momentul" constituirii bazei de impunere. în sensul art. 23 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, este anul fiscal în care se realizează profitul impozabil. Obținerea acestuia generează pentru bugetul de stat o creanță fiscală, iar pentru contribuabil o obligație fiscală, constând în impozitul pe profit.

66.Pe cale de consecință, potrivit aceleiași dispoziții, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în anul fiscal în care se realizează profitul impozabil. Conform art. 23 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, care prevede că potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală datorată, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale curge, potrivit art. 91 alin. (2) din același act normativ, de la data de 1 ianuarie a anului următor anului fiscal în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit datorat de contribuabil.

67. In literatura juridică de specialitate*6) s-a arătat faptul că, prin cele două alineate ale art. 23 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003. legiuitorul a reglementat nașterea a două drepturi distincte.

Astfel, la alin. (1) legiuitorul a reglementat momentul nașterii dreptului de creanță fiscală și a obligației corelative, iar la alin. (2) este reglementat momentul nașterii unui alt drept, respectiv dreptul organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală.

68. Altfel spus. există o distincție între noțiunea de naștere a creanței fiscale și noțiunea de stabilire a creanței fiscale. S-a arătat că. odată născută creanța fiscală, organul fiscal este în drept să procedeze la stabilirea sa: cu toate acestea, exercitarea, de către organul fiscal, a dreptului de a stabili creanța fiscală din chiar momentul nașterii dreptului de creanță fiscală are o relevanță mai degrabă teoretică, raportat la caracterul sistemului fiscal românesc de a fi un sistem declarativ, bazat pe declarația de impunere a contribuabilului, întrucât legiuitorul a prevăzut că stabilirea este o acțiune pe care o îndeplinește mai întâi contribuabilul până la un anumit termen.

69. Ca urmare, creanța fiscală nu ia naștere prin declarația de impunere: aceasta din urmă este doar un act care constată existența și întinderea bazei de impunere, precum și a dreptului de creanță fiscală generat de aceasta, potrivit dispozițiilor de drept fiscal material. Altfel spus. declarația de impunere este un act declarativ al unei creanțe care exista deja. în puterea legii.

70. Constituirea bazei de impunere nu are loc la data la care contribuabilul este obligat să depună declarațiile fiscale prevăzute de lege. în concret, potrivit celei de a doua orientări jurisprudențiale. momentul în care contribuabilul o determină și o declară prin declarația anuală de impozit pe profit sau data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale.

71. Conform art. 34 din Codul fiscal, declararea și plata impozitului pe profit, cu anumite excepții, se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I – III, iar definitivarea și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal respectiv se efectuează până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 35 din același cod, care prevede obligația contribuabilului să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 martie inclusiv a anului următor, cu anumite excepții expres prevăzute.

72. Dispozițiile art. 16, 19 din Codul fiscal și art. 23, 91 din Codul de procedură fiscală, care, coroborate, trimit la constituirea bazei de impunere care generează creanța fiscală, nu fac referire la momentul depunerii declarației fiscale de impunere și nu conduc la concluzia că baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul o declară prin declarație anuală de impozit pe profit. De asemenea, efectuarea inspecției fiscale, reglementată de art. 94 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai ulterior termenului prevăzut de lege pentru declararea bazelor impozabile și a impozitelor aferente nu conduce la această concluzie.

73. Inspecția fiscală are ca obiect, potrivit art. 94 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora, iar art. 98 alin. (1) din același cod prevede că "Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale".

74.Or, termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, reglementat de dispozițiile art. 91 alin. (1) și (2). coroborate cu cele ale art. 23 alin. (1) și (2) din Codul de procedură fiscală, este de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, care are loc la momentul constituirii bazei de impunere care generează dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

75.Cea de a doua interpretare jurisprudențială nu distinge între constituirea bazei de impunere și declararea acesteia și nu ține seama de modalitatea de realizare a profitului impozabil. Reglementarea unui termen pentru îndeplinirea de către contribuabil a obligației fiscale privind depunerea declarației anuale de impozit pe profit nu conduce la concluzia că s-a prevăzut o excepție de la momentul constituirii bazei de impunere reprezentate de profitul impozabil.

76.Declarația fiscală nu constituie baza de impunere, ci aceasta trebuie depusă tocmai ca urmare a faptului că a fost deja constituită o bază de impunere în anul fiscal anterior, care a dat naștere dreptului de creanță fiscală și obligației fiscale corelative.

77.Depunerea declarației anuale de impozit pe profit este o obligație care revine contribuabilului în temeiul dispozițiilor art. 35 din Codul fiscal și se circumscrie unui raport de drept procedural fiscal ce cuprinde, potrivit art. 16 din Codul de procedură fiscală, drepturile și obligațiile care revin părților pentru îndeplinirea modalităților prevăzute pentru stabilirea, exercitarea și stingerea drepturilor și obligațiilor părților din raportul de drept material fiscal, reprezentat de dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă generate de profitul impozabil constituit potrivit art. 16 din Codul fiscal.[...]

80.In raport cu argumentele prezentate, urmează a fi admis recursul în interesul legii și a se stabili că, în interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 91 alin. (1) și (2), coroborate cu cele ale art. 23 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, termenul de 5 ani de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale reprezentând impozit pe profit și accesorii ale acestora curge de la data de 1 ianuarie a anului următor anului fiscal în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit datorat de contribuabil.”

În speta, după cum s-a arătat și mai sus, societatea contestatara a înregistrat în evidentele contabile în luna martie 2014 atât veniturile din prestatările de servicii facturate conform facturii către societatea ungara cât și cheltuielile aferente, influentând profitul impozabil și totodată impozitul pe profit aferent anului 2014, acest lucru fiind reținut și de organul de soluționare a contestației în considerentele Deciziei emisa urmare soluționării contestației formulata de Societatea X împotriva Deciziei de impunere.

Astfel, profitul impozabil din tranzacțiile efectuate cu Societatea din Ungaria a fost realizat în anul 2014 și nu 2013 cum susține societatea contestatara, în condițiile în care veniturile au fost facturate și încasate în anul 2014 și de asemenea cheltuielile au fost înregistrate în evidentele contabile în anul 2014.

Din considerentele Deciziei nr.21/2020 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, pct.64, se reține ca baza de impunere se constituie în concret prin realizarea veniturilor și efectuarea cheltuielilor în scopul realizării veniturilor, ca urmare a operațiunilor derulate în cursul anului fiscal; baza de impunere reprezentată de profitul impozabil se constituie, în concret, prin încasarea veniturilor și efectuarea cheltuielilor,

exclusiv pe parcursul anului fiscal în care acestea sunt realizate, din prima până în ultima zi a acestuia.

Astfel, termenul de prescripție a dreptului organului de inspectie fiscala de a stabili obligații fiscale pe anul 2014, în raport de dispozițiile legale mai sus enunțate precum și Decizia nr.21/2020 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție potrivit căreia termenul de 5 ani de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale reprezentând impozit pe profit curge de la data de 1 ianuarie a anului următor anului fiscal în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit, începe să curgă de la data de 01 ianuarie 2015 și se împlineste la data de 01 ianuarie 2020.

Analizând documentele existente la dosarul contestației cu privire la prescripția extinctivă se rețin următoarele:

Inspectia fiscala în urma căreia s-a stabilit suplimentar impozitul pe profit pe anul 2014 asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal înregistrate în evidențele contabile în luna martie 2014 a început la data de 19.02.2020 fiind înregistrată în Registrul unic de control, după cum rezulta din documentele existente la dosarul cauzei, și a fost finalizată în data de 26.02.2020 prin emiterea Deciziei de impunere.

Urmare desființării Deciziei de impunere prin Decizia privind soluționarea contestației formulată de Societatea X împotriva acestui act administrativ fiscal, refacerea inspectiei fiscala a început 17.08.2020 fiind înregistrată în registrul unic de control și s-a finalizat în data de 29.09.2020 prin emiterea Deciziei de impunere, termenul de prescripție împlinindu-se la data de 01.01.2020.

Or, în cauza supusa soluționării, dreptul organului fiscal de a stabili impozit pe profit suplimentar pe anul 2014, era prescris la data de 19.02.2020, data începerii inspectiei fiscale, în raport de prevederile art.23, art.91 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.16, art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, analizate prin Decizia nr.21/2020 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție urmare soluționării recursului în interesul legii.

Potrivit art.93 „Efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale “ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

“Dacă organul fiscal constată împlinirea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale, va proceda la încetarea procedurii de emitere a titlului de creanță fiscală.”

La art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, legiuitorul a prevăzut în mod expres și limitativ elementele care conduc la nulitatea actului administrativ fiscal, și anume:

"(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:
a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;
b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/platitorului, a obiectului actului

administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o grava și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o grava și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa."

Potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic savarsit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speța, actul administrativ fiscal contestat a fost emis după împlinirea termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale.

Având în vedere că termenul de prescripție a dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili impozit pe profit pe anul 2014 era împlinit la data de 19.02.2020, data începerii inspecției fiscale iar organul de inspecție fiscală a emis titlu de creanță pe perioada în care termenul de prescripție era împlinit, respectiv s-a emis Decizia de impunere, contestată, în speța conform prevederilor art.279 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală :

“ Prin decizie se poate constata nulitatea actului atacat. ”

În conformitate cu prevederile art.276 în Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală :

“(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.

Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.[...]

(6) Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.”

Luând în considerare prevederile legale mai sus enunțate și faptul că în speța urmăre analizării motivelor procedurale invocate de societatea contestată s-a constatat nulitatea actului administrativ contestat pe motiv că în speța a intervenit prescripția dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili impozit pe profit suplimentar pe anul 2014, la data de 19.02.2020, data începerii inspecției fiscale, organul de soluționare a contestației nu mai procedează la analiza pe fond a cauzei.

În consecință, având în vedere prevederile legale mai sus citate, documentele existente la dosarul cauzei și argumentul întemeiat al societății contestată cu privire la împlinirea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale asupra operațiunii în cauză, în speța se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.”

coroborat cu prevederile 11.3 din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“Prin decizie, se poate anula parțial/total actul administrativ fiscal. Anularea parțială/totală se poate dispune în cazuri cum ar fi: în situația în care pentru aceleași obligații fiscale există două sau mai multe titluri de creanță, dacă organele de inspecție fiscală, ca urmare a desființării, au depășit limitele investirii, în cazurile prevăzute la [art. 49](#) din Codul de procedură fiscală, **precum și în alte situații în care se impune.**”*

se va admite contestatia și se va anula Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala cu privire la impozitul pe profit suplimentar de plata pe anul 2014,motiv ca la data de 19.02.2020, data inceperii inspectiei fiscale, a intervenit prescriptia extinctiva.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

DECIDE

Admiterea contestatiei formulata de Societatea X, inregistrata la D.G.R.F.P. si anularea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala cu privire la impozitul pe profit suplimentar de plata pe anul 2014.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si este obligatorie pentru organul fiscal emitent al actelor administrative fiscale contestate.