



ROMANIA - Ministerul Economiei și Finanțelor

## **AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**

*Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Bistrița-Năsăud*  
Biroul de soluționare a contestațiilor

---

Dosar Nr. 9/70/2007.

### **DECIZIA NR. 11/25 .02.2008**

privind soluționarea contestației depusă de S.C. X S.R.L. , cu sediul în Bistrița ,  
înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 22575/13.12.2007.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de Activitatea de Control Fiscal pentru Contribuabili mijlocii prin adresa nr. 729/12.12.2007 , înregistrată la direcție sub nr. 22575/13.12.2007 (fila nr. 49) asupra contestației depusă de S.C. X S.R.L. Bistrița.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 209/19.11.2007 și privește suma de  $S_T$  lei reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de  $S_1$  lei;
- majorări de întârziere în sumă de  $S_2$  lei.

În raport de data comunicării deciziei de impunere nr. 209/19.11.2007 , respectiv 20.11.2007 (fila nr. 41) contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Codul de procedură fiscală , fiind înregistrată la Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili mijlocii sub numărul 729/05.12.2007 (fila nr. 45).

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 , 206 și 209 din Codul de procedură fiscală , Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud prin Biroul de soluționare a contestațiilor este competentă să soluționeze contestația formulată de S.C. X S.R.L. Bistrița.

În cauză s-a întocmit referatul de verificare al contestației.

Menționăm că în prezenta decizie , pentru a asigura comparabilitate și coerență, toate datele privitoare la sumele reprezentând bazele de impozitare și impozitele aferente sunt exprimate în lei – RON.

În vederea analizării cauzei s-a solicitat petentei completarea probatoriului (filele nr. 50 și nr. 112) , cele transmise fiind anexate la filele 52-111 și respectiv 113-129 din dosar.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 209/19.11.2007 (filele nr. 42 – 45) emisă de organele de inspecție din cadrul

Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili mijlocii în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 611/19.11.2007 , societatea solicită următoarele:

a). Admiterea contestației și anularea în totalitate a obligațiilor principale și accesorii stabilite la pct. 2.1.1 din Decizia de impunere nr. 209/19.11.2007 , însumând  $S_T$  lei;

b). Să se constate că , în conformitate cu art. 213 alin. (5) din Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 9.4 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 și art. 166 din Codul de procedură civilă , în cauză există autoritate de lucru judecat;

c). În cazul în care actul de impunere va fi desființat , să se recalculeze obligațiile de plată privind impozitul pe profit și accesorii aferente cu luarea în considerare a pierderii fiscale stabilită la 31.12.2001 așa cum a fost ea confirmată și dispusă de instanțele competente.

În fapt , petenta arată că prin Decizia Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 206/16.07.2007 s-a desființat parțial Decizia de impunere nr. 425/29.03.2007 privind impozitul pe profit și accesorii aferente în cuantum total de  $S_3$  lei , dispunându-se refacerea controlului de către o altă echipă decât cea care a întocmit Raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. 425/29.03.2007. Deși prin conținutul deciziei de desființare a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 206/16.07.2007 s-a precizat că organele de inspecție fiscală vor avea în vedere considerentele Sentinței civile nr. 45/CA/2006 a Tribunalului Bistrița-Năsăud – Secția contencios administrativ , irevocabilă conform Deciziei civile nr. 1761/2006 a Curții de apel Cluj , acestea nu au fost luate în seamă cu ocazia reverificării dispuse. Astfel , la recalcularea obligațiilor de plată privind impozitul pe profit și accesorii aferente nu a fost luată în considerare pierderea fiscală înregistrată la 31.12.2001 și drept urmare prin Decizia de impunere nr. 209/19.11.2007 s-a stabilit suplimentar impozit pe profit de  $S_1$  lei și accesorii aferente de  $S_2$  lei. În acest context , petenta arată că prin ignorarea autorității lucrului judecat , organele de inspecție au restabilit diferențele de plată aferente impozitului pe profit pentru anii 2003 – 2005 fără să aibă în vedere pierderea fiscală a anului 2001.

Se învederează faptul că autoritatea de lucru judecat consacrată prin Decizia civilă a Curții de Apel Cluj nr. 1761/2006 se bazează pe existența triplei identități pe care le reclamă art. 1201 din Codul civil și anume:

- Identitate de obiect – în cazul în speță fiind impozitul pe profit și corecta determinare a acestei creanțe de către stat (prin reprezentanții săi) prin recunoașterea dreptului debitorului de a-si recupera pierderile fiscale așa cum prevăd art. 8 din O.G. nr. 70/1994 , art. 13 din Legea nr. 414/2002 și art. 26 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;
- Identitate de cauză – recunoașterea de către instanță a pierderii fiscale înregistrate la finele anului 2001 și implicit a dreptului de recuperare a acesteia din profiturile viitoare;
- Identitate de părți – statul prin reprezentanții săi și S.C. X S.R.L. Bistrița.

Prin completarea depusă la data de 10.01.2008 , în raport cu propunerile de soluționare regăsite în referatul întocmit de către organele de inspecție (filele nr. 109-111) , contestatoarea mai arată :

- În considerentele Sentinței civile nr. 45/CA/2006 se are în vedere atât pierderea fiscală aferentă anului 2001 cât și pierderea fiscală aferentă anului 2002 , menționându-se că autoritatea de lucru judecat invocată nu poate fi privită doar din perspectiva anului 2002;

- Desființarea deciziei de impunere nr. 425/29.03.2007 , cu referire la impozitul pe profit și accesoriile aferente , privește întreaga perioadă ce a fost cuprinsă în controlul inițial , respectiv 01.03.2002 – 31.12.2006. Cu toate acestea organele de control , cu ocazia reverificării dispuse , au cuprins numai perioada 01.01.2003 – 31.12.2006 , ocolind în acest fel anul fiscal 2002 în care s-a început recuperarea pierderii fiscale înregistrate în 2001 , operațiune confirmată prin hotărârile instanțelor de contencios rămase definitive și irevocabile;

- Organele de control nu au luat în considerare la stabilirea obligațiilor de plată pe anii 2003 , 2004 , 2005 și 2006 pierderea fiscală înregistrată la 31.12.2001 pentru care există autoritate de lucru judecat;

- Prin Decizia A.N.A.F. nr. 206/16.07.2007 se dispune imperativ ca la verificare , organele de control să aibă în vedere considerentele Sentinței civile nr. 45/CA/2006 a Tribunalului Bistrița-Năsăud , irevocabilă conform Deciziei 1761/2006 a Curții de Apel Cluj. Se menționează că prin Decizia nr. 1761/2006 se confirmă pierderea fiscală la finele anului 2001 de S<sub>4</sub> lei cu precizarea că în ceea ce privește anul 2002 societatea a înregistrat o pierdere contabilă de S<sub>5</sub> lei și una fiscală de S<sub>6</sub> lei. Petenta arată că precizarea din decizia Curții de apel Cluj este reluată și în decizia de desființare nr. 206/16.07.2007 a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală , precizare care nu semnifică excluderea de la deductibilitate a pierderii fiscale înregistrată la finele anului 2001 așa cum în mod greșit au apreciat organele de control la reverificare dispusă;

- Odată ce pierderea fiscală este recunoscută , recuperarea acesteia în următorii 5 ani se face de drept în virtutea prevederilor legale;

- În analiza situației de față nu se poate face abstracție de constatările înscrise în procesul verbal încheiat la 31.03.2003 , act prin care nu s-a recunoscut pierderea fiscală la 31.12.2001 , ceea ce a condus la litigiul în urma căruia instanțele de contencios au anulat acest proces verbal , iar pe baza probelor administrate au constatat și dispus că pierderea fiscală la 31.12.2001 este reală și prin urmare deductibilă fiscal.

- Având în vedere că hotărârile instanțelor de contencios au rămas definitive și irevocabile se solicită ca în analiza contestației să se aplice cu prioritate prevederile privind autoritatea de lucru judecat.

II. Prin decizia de impunere nr. 209/19.11.2007 emisă de Activitatea de Control Fiscal pentru Contribuabili mijlocii , au fost stabilite obligații fiscale în sarcina S.C. X S.R.L. Bistrița ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. 677/19.11.2007 , astfel :

Conform raportului de inspecție fiscală rezultă că perioada supusă verificării a fost 01.01.2003 – 31.12.2006 „întrucât până la 31.12.2002 impozitul pe profit a fost verificat de D.C.F. Bistrița-Năsăud și Direcția de Control Financiar Ulterior a Camerei de Conturi Bistrița-Năsăud – proces verbal nr. 4221/31.01.2003”.

Prin același raport de inspecție se constată că pentru perioada 01.01.2002 – 31.12.2002 a fost verificat impozitul pe profit de către o echipă mixtă de control (Camera de conturi Bistrița-Năsăud și D.C.F. Bistrița-Năsăud) fiind încheiat procesul verbal nr. 4221/31.01.2003 ocazie cu care s-au stabilit diferențe suplimentare la acest impozit de  $S_7$  lei , majorări de întârziere în cuantum de  $S_8$  lei și penalități de întârziere de  $S_9$  lei. Actul de control anterior menționat a fost contestat de agentul economic la instanțele competente , respectiv la Colegiul juridicțional de pe lângă Curtea de Conturi , precum și la instanțele de contencios (Tribunalul Bistrița-Năsăud și Curtea de Apel Cluj) , cu precizarea că în toate cele trei căi de atac s-a dat câștig de cauză S.C. X S.R.L. Bistrița.

Făcând referire la soluția dată în ultima cale de atac , organele de inspecție învederează că prin Decizia civilă nr. 1761/09.11.2006 a Curții de Apel Cluj – Secția comercială de contencios administrativ și fiscal - s-a reținut că pentru anul 2001 societatea a înregistrat un profit brut de  $S_{10}$  lei , iar în urma facilităților legale s-a înregistrat o pierdere fiscală de  $S_4$  lei. Pentru anul 2002 , prin aceeași decizie , s-a constatat că societatea a înregistrat o pierdere contabilă de  $S_5$  lei și o pierdere fiscală de  $S_6$  lei.

Pe baza probelor administrate și a considerentelor Deciziei nr. 1761/09.11.2006 , Curtea de Apel Cluj a respins ca nefondat recursul declarat de D.G.F.P. Bistrița-Năsăud iar hotărârea atacată (Sentința civilă nr. 45/CA/15.06.2006 a Tribunalului Bistrița-Năsăud) a fost menținută în întregime și , pe cale de consecință , pentru sumele stabilite în sarcina societății prin procesul verbal nr. 4221/31.01.2003 cu titlu de impozit pe profit și accesorii aferente trim. III și IV a anului 2002 în cuantum total de  $S_{11}$  lei , S.C. X S.R.L. Bistrița a fost exonerată de la plată.

În legătură cu rezultatele verificării precedente consemnate în Raportul de inspecție fiscală din 31.03.2007 se arată că Decizia de impunere nr. 425/29.03.2007 prin care s-au stabilit în sarcina societății diferențe suplimentare de  $S_{12}$  lei la impozitul pe profit și  $S_{13}$  lei accesorii aferente , a fost contestată de S.C. X S.R.L. Bistrița. În urma soluționării contestației , prin Decizia Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 206/16.07.2007 a fost desființată parțial decizia de impunere nr. 425/29.03.2007 privind impozitul pe profit în sumă de  $S_{12}$  lei și accesorii aferente în sumă de  $S_{13}$  lei , dispunându-se reverificarea aceluiași capitol , printr-o altă echipă de control , reanalizarea situației de fapt și emiterea unei noi decizii de impunere având în vedere cele reținute în conținutul deciziei de desființare.

Punerea în aplicare a Deciziei de desființare nr. 206/16.07.2007 s-a concretizat în Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. 677/19.11.2007 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr. 209/19.11.2007 prin care s-a stabilit în sarcina petentei suma de  $S_T$  lei , reprezentând impozit pe profit în sumă de  $S_1$  lei și majorări de întârziere aferente în sumă de  $S_2$  lei , sume ce fac obiectul prezentei cauze.

Potrivit Raportului de inspecție fiscală nr. 677/19.11.2007 (filele nr. 28-37) rezultă următoarele:

1. Pentru anul 2003 a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar în valoare de  $S_{14}$  lei , cu precizarea că la stabilirea profitului impozabil s-a ținut cont de pierderea fiscală de  $S_6$  lei înregistrată de contribuabil în anul 2002 , pierdere care a fost recunoscută de instanța de judecată la care face referire și Decizia de desființare nr. 206/16.07.2007 (Anexa nr. 4 – fila nr. 10);

2. Pentru anul 2004 a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar de  $S_{15}$  lei (Anexa nr. 6 – fila nr. 6) , cu descrierea detaliată a modului de stabilire a acestei diferențe;

3. Pentru anul 2005 a fost stabilit suplimentar un impozit pe profit în valoare de  $S_{16}$  lei (Anexa nr. 7 – fila nr. 5);

4. Pentru anul 2006 nu au fost stabilite diferențe la impozitul pe profit (Anexa nr. 8 – fila nr. 4).

Concluzionând , organul de inspecție arată că în urma reverificării dispuse prin Decizia nr. 206/16.07.2007 s-a stabilit o diferență suplimentară la impozitul pe profit de  $S_1$  lei pentru care s-au calculat până la data de 06.11.2007 , majorări de întârziere și penalități însumând  $S_2$  lei (Anexele nr. 9 și 10 – filele nr. 1-3).

În raport cu motivele invocate în contestație organele de inspecție , prin referatul cu propuneri de soluționare (filele nr. 46-48) arată următoarele:

- având în vedere Decizia nr. 206/16.07.2007 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală , reverificarea s-a efectuat numai pentru perioada 01.01.2003 – 31.12.2006 , cu precizarea că la stabilirea impozitului pe profit s-a avut în vedere pierderea fiscală de  $S_6$  lei recunoscută de instanță pentru anul 2002;
- stabilirea profitului impozabil și a pierderii fiscale până la 31.12.2002 nu face obiectul Raportului de inspecție fiscală nr. 26/13.11.2007 (înregistrat sub nr. 677/19.11.2007) întrucât perioada 01.01.2002 – 31.12.2002 a fost verificată anterior de către o echipă mixtă compusă din controlori din cadrul Direcției de Control Financiar Ulterior a Camerei de Conturi și dintr-un inspector din cadrul Direcției de Control Fiscal Bistrița-Năsăud. Deși în motivarea contestației societatea invocă pierderea fiscală din 2001 , în decizia nr. 206/16.07.2007 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală (decizia de desființare) “se face referire că impozitul pe profit și accesoriile aferente pe perioada 2003 – 2006 este influențat de pierderea fiscală recunoscută de instanță pentru anul 2002 în sumă de  $S_6$  lei și ca urmare perioada verificată este de la 01.01.2003”;
- în contestația depusă nu se face referire la quantumul pierderii fiscale de recuperat potrivit O.G. nr. 70/1994 , Legii nr. 414/2002 și Legii nr. 571/2003 dar în raportul de inspecție fiscală s-a specificat că , quantumul pierderii fiscale recunoscută de instanță este de  $S_6$  lei la finele anului 2002. Nu este adevărat că la reanalizarea stării de fapt și recalcularea impozitului pe profit s-au avut în vedere considerentele echipei de control anterioare

întrucât pentru perioada 2003 – 2006 a fost luată în considerare pierderea fiscală de  $S_6$  lei , care la controlul anterior nu a fost luată în calcul.

III. Examinându-se documentele aflate la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile societății contestatoare , constatările organului de inspecție fiscală , precum și actele normative aplicabile speței , urmează să se stabilească dacă excepția autorității de lucru judecat invocată și argumentată de petentă în fapt și în drept este întemeiată , iar în raport de aceasta , dacă contestația poate fi analizată pe fond.

În fapt , așa cum rezultă din documentația dosarului și din preambulul prezentei , actul de impunere contestat (Decizia nr. 209/19.11.2007 – filele nr. 38-40) a fost emis urmare a constatărilor consemnate în Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. 677/19.11.2007 (filele nr. 28-37) , raport încheiat cu ocazia finalizării acțiunii de reverificare dispusă prin Decizia Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 206/16.07.2007 (filele nr. 19-26).

Menționăm că prin Decizia nr. 206/16.07.2007 a fost soluționată contestația formulată de S.C. X S.R.L. Bistrița împotriva Deciziei de impunere nr. 425/29.03.2007 (filele nr. 85-94) emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la 30.03.2007 și înregistrat sub nr. 1118/29.03.2007 (filele nr. 95-108 – în extras). Potrivit Deciziei nr. 206/16.07.2007 rezultă că și prin contestația care a făcut obiectul acestei decizii societatea a solicitat anularea sau desființarea în totalitate a obligațiilor constând în impozit pe profit și accesorii aferente în sumă totală de  $S_3$  lei , invocând în acest sens două excepții de procedură și anume:

a). existența autorității de lucru judecat , excepție prevăzută de art. 183 alin. (5) din Cod procedură fiscală (devenit actualmente art. 213 alin. 5) coroborat cu pct. 9.4 din Instrucțiunile aprobate prin ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 și art. 166 din Codul de procedură civilă;

b). reverificarea , în mod nejustificat , a unor perioade care au mai fost controlate , excepție întemeiată pe prevederile art. 103 alin. (3) din codul de procedură fiscală (devenit actualmente art. 105 alin. 3);

Referindu-se la prima excepție , respectiv aceea a existenței autorității de lucru judecat arătată la lit. a). de mai sus , contestatoarea a criticat la acea vreme măsura organelor de inspecție în sensul că acestea nu au recunoscut pierderea fiscală stabilită prin declarația anuală privind impozitul pe profit aferentă anului 2001 (este vorba de formularul 101 – Declarație privind impozitul pe profit) deși procesul verbal încheiat la data de 31.01.2003 prin care s-a stabilit diferența suplimentară la impozitul pe profit de  $S_{17}$  lei și accesorii aferente , având aceeași cauză , respectiv neluarea în considerare a pierderii fiscale înregistrate la finele anului 2001 , a fost anulat prin Decizia civilă a Curții de apel Cluj nr. 1761/09.11.2006 , decizie prin care a fost respins ca nefundat recursul declarat de D.G.F.P. Bistrița-Năsăud împotriva Sentinței civile nr. 45/CA/15.06.2006 a Tribunalului Bistrița-Năsăud. În acest context prin ignorarea autorității de lucru judecat , organele de inspecție au restabilit diferențele de plată pentru anul 2002 , iar ca urmare a efectului în lanț a neluării în considerare a pierderii fiscale din anul 2001 , au denaturat obligațiile de plată privind impozitul pe profit și pentru anii 2003 – 2005 , cu influență directă asupra accesoriilor. Astfel s-a ajuns ca , prin neluarea în considerare a celor două hotărâri judecătorești , prin

Decizia de impunere nr. 425/29.03.2007 să se stabilească suplimentar impozit pe profit de  $S_{12}$  lei și accesorii aferente de  $S_{13}$  lei , organele de inspecție reluând , invocând și motivând măsura , în principal, pe aceeași cauză pe care s-a bazat și controlul finalizat prin procesul verbal încheiat la 31.12.2003 înregistrat la societate sub nr. 4221 (filele nr. 114-128) , adică prin neluarea în considerare a dreptului de recuperare a pierderii fiscale de la finele anului 2001.

Din perspectiva celor de mai sus și ținând seama de prevederile art. 213 alin. (5) din Codul de procedură fiscală conform căroră „Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond , iar când se constată că acestea sunt întemeiate , nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei” , urmează ca prioritar să se analizeze circumstanțele concrete în care prin hotărârile instanțelor de contencios , definitive și irevocabile , a fost tranșată chestiunea litigioasă , pe de o parte , iar pe de altă parte , să se stabilească dacă , în raport de normele legale , există autoritate de lucru judecat , așa cum solicită contestatoarea.

În acest context este indubitabil faptul că sorgintea hotărârilor instanțelor de contencios a fost diferendul juridic dintre părți declanșat ca urmare a constatărilor consemnate în procesul verbal de constatare încheiat la 31.12.2003 (filele nr. 114-128) de către echipa mixtă compusă din controlori financiari ai Camerei de Conturi și un inspector de specialitate din cadrul Direcției de Control Fiscal Bistrița-Năsăud.

În sinteză , potrivit actului de control amintit se reține că , deși S.C. X S.R.L. Bistrița a realizat profit atât în trimestrul III – 2002 cât și în trimestrul IV – 2002 , unitatea nu a calculat și nu a plătit impozit pe profit pentru aceea perioadă.

Potrivit explicațiilor date de reprezentanții societății rezultă că la calculul impozitului pe profit s-a avut în vedere pierderea fiscală înregistrată în declarația de impunere a anului precedent , respectiv anul 2001 (filele nr. 52-53) , completarea acestui formular făcându-se potrivit O.G. nr. 70/1994 , Legii nr. 414/2002 și instrucțiunilor aprobate prin H.G. nr. 859/2002.

În baza aceluiași acte normative organele de control opinează că pierderea fiscală înregistrată în declarația anului precedent (anul 2001) nu se recuperează , neexistând temei legal ca ea să fie reportată în anul 2002 și să influențeze determinarea profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit datorat. Așa fiind, prin procesul verbal de constatare din 31.01.2003 înregistrat la unitate sub nr. 422/31.01.2003 s-a stabilit un impozit pe profit de  $S_7$  lei ( $S_{18}$  lei pentru trimestrul III – 2002 și  $S_{19}$  lei pentru trimestrul IV – 2002) și accesorii aferente de  $S_{20}$  lei.

De precizat că pierderea fiscală determinată și raportată prin declarația privind impozitul pe profit pe anul 2001 este de  $S_4$  lei.

Actul de constatare a fost contestat succesiv , mai întâi la Colegiul jurisdicțional de pe lângă Curtea de Conturi , iar apoi la Instanțele de contencios , respectiv Tribunalul Bistrița-Năsăud și Curtea de Apel Cluj , instanțe care de fiecare data au dat câștig de cauză societății , exonerând-o de la plata sumelor (impozit pe profit și accesorii) ce i-au fost stabilite în sarcină prin procesul verbal din 31.01.2003.

Învederăm faptul că atât sentința Colegiului jurisdicțional de pe lângă Camera de Conturi a județului Bistrița-Năsăud cât și cele două hotărâri ale instanțelor de contencios au vizat aceeași chestiune litigioasă respectiv calcularea impozitului pe

profit pentru semestrul II – 2002 prin neluarea în considerare a pierderii fiscale înregistrate și declarate de societate în declarația privind impozitul pe profit aferentă anului 2001.

Deși prin cele două hotărâri ale instanțelor de contencios administrativ (date în fond și în recurs) a fost lămurită problematica privind pierderea fiscală calculată și declarată de societate la finele anului 2001 , nici unul din controalele ulterioare efectuate la contestatoare nu au luat în considerare aceste hotărâri , fiecare control motivându-și diferit poziția adoptată și măsurile dispuse în raport de efectele celor două hotărâri judecătorești rămase definitive și irevocabile.

Astfel , inspecția fiscală generală finalizată prin Decizia de impunere nr. 425/29.03.2001 emisă în baza constatărilor consemnate în Raportul de inspecție fiscală încheiat la 31.03.2007 înregistrat sub nr. 1118/29.03.2007 (filele nr. 72-108) , reține că impozitul pe profit a mai fost verificat pentru perioada 01.01.2002 – 31.12.2002 de către o echipă mixtă de organe de control (Camera de Conturi Bistrița-Năsăud și Direcția de Control Fiscal din cadrul D.G.F.P. Bistrița-Năsăud) , ocazie cu care s-a încheiat procesul verbal nr. 4221/31.01.2003 prin care s-au stabilit diferențe la impozitul pe profit ( $S_7$  lei) , majorări și penalități de întârziere ( $S_8 + S_9$  lei). Se menționează că actul de control încheiat la 31.01.2003 a fost contestat , iar ca urmare a parcurgerii „tuturor stadiilor de judecată” , prin Decizia Curții de Apel Cluj nr. 1761/09.11.2006 au fost anulate obligațiile calculate în contul impozitului pe profit (a se vedea fila nr. 102). Având în vedere însă că suma stabilită suplimentar și accesoriile calculate prin procesul verbal nr. 4221/31.01.2003 nu au fost cuprinse în evidența pe plătitor , precum și datorită faptului că „principiul de bază stabilit de legislația în vigoare pentru alegerea perioadei de verificare îl constituie ca punct de plecare ultima perioadă avută în vedere la verificarea precedentă și încadrarea în perioada de prescripție” , verificarea impozitului pe profit s-a efectuat de la ultimul control fiscal realizat de organele din cadrul Direcției de Control Fiscal Bistrița-Năsăud , respectiv începând cu trimestrul II – 2002 până la 31.12.2002.

Motivarea reverificării perioadei care a făcut obiectul controlului consemnat în procesul verbal nr. 4221/31.01.2003 (semestrul II – 2002) este evident nelegală. Principiul „de bază” la care fac referire organele de inspecție este consacrat la art. 105 alin. (3) , teza a II-a din Codul de procedură fiscală (fost art. 103 alin. 3 înainte de ultima republicare a Codului de procedură fiscală) , potrivit căruia , „Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit , taxă , contribuție , și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. 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”.

Or , din documentele dosarului , nu rezultă că reverificarea perioadei anului 2002 s-a făcut cu respectarea normelor legale antecitate. Că este așa reiese cu claritate din Decizia Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 206/16.07.2007 (file nr. 65 , pag. 13-14 din decizie) potrivit căreia nu au existat motive legale de reverificare de natură să



modifice rezultatele consemnate în procesul verbal nr. 4221/31.01.2003 și în consecință prin aceeași decizie s-a desființat actul de impunere nr. 425/29.03.2007 pentru impozitul pe profit și accesorii , aferente anului 2002.

Din alt punct de vedere , în condițiile în care procesul verbal nr. 4221/31.01.2003 a constituit un titlu de creanță legal , pentru care s-au inițiat și procedurile de executare silită , fiind susținut și apărut în toate fazele procesuale de reprezentanții D.G.F.P. Bistrița-Năsăud , este greu de explicat poziția organelor de inspecție constând în neluarea lui în considerare pentru simplu motiv că nu a fost înregistrat în evidența pe plătitor.

Prin încălcarea principiului unicității pe care tocmai organele de inspecție l-au invocat în justificarea reverificării aceleiași perioade , nu numai că au fost stabilite ilegal alte rezultate față de cele consemnate în procesul verbal nr. 4221/31.01.2003 dar s-a ajuns la situația de a ocoli și exclude din analiză soluțiile instanțelor de contencios vizând anularea constatărilor și măsurilor dispuse prin respectivul proces-verbal precum și a cauzelor pe care s-au întemeiat aceste măsuri.

Așa cum s-a arătat anterior , Decizia de impunere nr. 425/29.03.2007 , privitoare la impozitul pe profit și accesorii aferente , a fost contestată de agentul economic , solicitându-se să se constate că în cauză există autoritate de lucru judecat , pe de o parte , iar pe de altă parte să se aibă în vedere că în mod nejustificat s-au reverificat perioade care au mai fost controlate , încălcându-se astfel prevederile art. 103 alin. (3) din Codul de procedură fiscală.

Prin Decizia Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 206/16.07.2007 (filele nr. 64-71) s-a dispus desființarea Deciziei de impunere nr. 425/29.03.2007 , privind capitolul impozit pe profit în sumă de  $S_{12}$  lei , accesoriiile aferente în sumă de  $S_{13}$  lei , urmând ca organele de inspecție fiscală , printr-o altă echipă decât cea care a întocmit Raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei contestate , să reanalizeze situația de fapt și să emită o nouă decizie de impunere având în vedere cele reținute în conținutul deciziei de desființare.

În aplicarea deciziei de desființare a impozitului pe profit și accesoriiilor aferente s-a efectuat reverificarea agentului economic , inspecția fiscală realizată finalizându-se prin Decizia de impunere nr. 209/19.11.2007 (filele nr. 38-40) emisă în baza raportului de inspecție fiscală încheiat la 13.11.2007 și înregistrat la Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili mijlocii sub nr. 677/19.11.2007 (filele nr. 28-37) , decizie contestată (filele nr. 42-45) și care face obiectul prezentei cauze.

Analizând întreg probatoriul despre care s-a făcut vorbire , ținând seama de motivele inserate în contestație , de constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală din 13.11.2007 completate cu propunerile de soluționare a contestației și având în vedere actele normative aplicabile speței , constatăm că solicitările agentului economic sunt întemeiate , în cauză existând puterea lucrului judecat astfel cum a fost el invocat și motivat de contestatoare.

Autoritatea lucrului judecat de care se prevalează agentul economic în contestația formulată , se justifică pe considerentele ce urmează.

Reverificarea efectuată de organele de inspecție a ținut seama numai parțial de îndrumările obligatorii cuprinse în Decizia nr. 206/16.07.2007 prin care s-a desființat actul de impunere precedent , ceea ce a determinat ca diferențele la impozitul pe profit și implicit la accesoriile aferente , să fie stabilite fără observarea elementului de fond în baza căruia a fost declanșat , instrumentat și întreținut acest litigiu fiscal.

Prin decizia nr. 206/16.07.2007 (filele nr. 64-65 – pag. 14-15 din decizie) se dispune , pe lângă desființarea parțială a actului de impunere precedent , ca , la reverificare , organele de inspecție fiscală , printr-o altă echipă , „să reanalizeze situația de fapt și să emită o nouă decizie de impunere având în vedere cele reținute în conținutul deciziei”. Cu alte cuvinte , noua echipă de control trebuie să țină seama de considerentele deciziei de desființare prin care , în esență , se constată și dispune:

a). Recunoașterea valabilității perioadei controlate consemnată în procesul verbal de constatare nr. 4221/31.03.2003 (filele nr. 114-128) întocmit de controlorii financiari din cadrul Direcției de Control Financiar Ulterior a Camerei de Conturi și un inspector de specialitate din cadrul Direcției de Control fiscal Bistrița-Năsăud și drept urmare , desființarea deciziei de impunere nr. 425/29.03.20007 pentru impozitul pe profit și accesoriile la acest impozit aferente anului 2002 (a se vedea pag. 14 din decizie – alin. 1).

Este foarte important de precizat că prin această parte dispozitivă a considerentelor s-au desființat inițial , numai diferențele la impozitul pe profit și accesoriile aferente anului 2002 astfel cum au fost restabilite prin actul de impunere desființat. Cu alte cuvinte , așa cum s-a mai arătat , au fost desființate constatările din Decizia de impunere nr. 425/29.03.2007 care vizau în exclusivitate perioada care a mai fost verificată prin procesul verbal nr. 4221/31.03.2003.

b). La reverificare , organele de inspecție vor avea în vedere considerentele Sentinței civile nr. 45/CA/2006 a Tribunalului Bistrița-Năsăud – Secția contencios administrativ (filele nr. 11-18) , irevocabilă conform Deciziei civile nr. 1761/2006 a Curții de Apel Cluj (filele nr. 61-63).

Față de îndrumările imperativ date prin decizia de desființare nr. 206/16.07.2007 , menționăm faptul că la reverificare , organele de inspecție , fie nu au analizat , fie , dacă au făcut-o , nu au ținut seamă de considerentele celor două hotărâri ale instanțelor de contencios deși prin acestea s-a rezolvat și tranșat definitiv chestiunea privind pierderea fiscală înregistrată și declarată de societate la finele anului 2001.

Din analiza celor două hotărâri judecătorești , dar mai ales din Decizia Curții de Apel Cluj nr. 1761/09.112006 (filele nr. 61-63) rezultă indubitabil faptul că aspectele litigioase cu care au fost investite instanțele de contencios , respectiv stabilirea ilegală a obligațiilor fiscale pentru anul 2002 (impozit pe profit și accesorii) având drept cauză nerecunoașterea și neluarea în considerare a pierderii fiscale din anul 2001 , au fost rezolvate definitiv și irevocabil în favoarea agentului economic.

Că este așa reiese din considerentele Deciziei Curții de Apel Cluj nr. 1761/2006 în care sunt expuse cu claritate atât problema litigioasă asupra căreia s-a pronunțat instanța cât și , în raport de aceasta , măsura dispusă.

Astfel , la pagina 3 alin. 4 din Decizia civilă nr. 1761/2006 (fila nr. 62 din dosar) se reține: „Problema litigioasă se rezumă la a stabili dacă societatea putea sau

nu să acopere o pierdere fiscală din anul 2001 din profitul realizat pe trimestrul III și IV a anului 2002 cu consecința necalculării și nevirării la bugetul de stat a impozitului aferent acestui profit”.

În contextul problematicei litigioase supuse rezolvării astfel cum a fost redată în precedentul alineat , instanța de recurs , pe baza probatoriului administrat , constată că „în mod legal prima instanță a reținut că sumele impuse în sarcina societății pârâte cu titlu de impozit pe profit și accesorii sunt nelegal stabilite , urmând a se dispune exonerarea acestora de la plata lor”.

Concluzionând , instanța de recurs constată , de asemenea că , „profitul brut înregistrat de societate pentru anul 2001 este de 10.642.549.000 lei , iar în urma facilităților acordate conform Legii nr. 189/2001 privind aprobarea O.U.G. nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea O.G. nr. 70/1994 , înregistrează o pierdere fiscală de S<sub>4</sub> lei” (pagina 4 alin. 1 din decizie – fila nr. 61).

Este neîndoios faptul că prin anularea obligațiilor fiscale stabilite pentru anul 2002 în baza procesului verbal nr. 4221/31.03.2003 , obligații care au avut drept cauze tocmai neluarea în considerare a deductibilității pierderii fiscale înregistrate de societate la finele anului 2001 (a se vedea pagina 5 alin. 1 din procesul verbal nr. 4221/31.03.2003 – fila nr. 125) , instanțele de contencios , respingând ca nefondat recursul declarat de D.G.F.P. Bistrița-Năsăud , pe lângă faptul că au înlăturat atât cauza care a concurat la stabilirea diferențelor cât și efectele acesteia , au recunoscut implicit caracterul deductibil , reportabil și recuperabil al pierderii fiscale înregistrate și declarate de societate pentru anul 2001.

c). Este adevărat faptul că aceeași instanță de recurs abordează , însă în cu totul alt context (este vorba de depunerea declarațiilor de impunere pe anul 2002 după definitivarea controlului) , situația fiscală a anului 2002 , reținând că societatea a înregistrat corect pentru acel an o pierdere fiscală de S<sub>5</sub> lei și una fiscală de S<sub>6</sub> lei , precum și faptul că declarația privind impozitul pe profit a fost depusă pentru anul 2002 , cumulat , conform art. 20 din Legea nr. 414/2002. Această aserțiune este reluată și în Decizia nr. 206/16.07.2007 de desființare a actului de impunere , însă respectiva precizare făcută atât de instanța de contencios cât și de A.N.A.F. prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor , nu semnifică faptul că numai pierderea fiscală determinată pentru anul 2002 în sumă de S<sub>6</sub> lei este deductibilă la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit , așa cum în mod eronat s-a procedat la reverificarea făcută. Din acest punct de vedere motivațiile organelor de inspecție fiscală conform cărora pierderea fiscală recunoscută de instanță ar fi numai cea aferentă anului 2002 și că numai această pierdere a fost luată în considerare la restabilirea diferențelor pentru perioada reverificată (a se vedea referatul cu propuneri de soluționare a contestației – filele nr. 46-48) , sunt neîntemeiate. În raport cu considerentele hotărârilor instanțelor de contencios de care trebuia să se țină seama la reverificare , așa cum s-a dispus prin decizia de desființare nr. 206/16.07.2007 , și a normelor legale care au reglementat și reglementează recuperarea pierderilor fiscale , aprecierile organelor de reverificare vizând numai recuperarea pierderii fiscale aferente anului 2002 , sunt esențial nelegale.

Faptul că reverificarea nu a mai cuprins anul 2002 ca urmare a recunoașterii valabilității controlului finalizat prin procesul verbal de constatare nr.

4221/31.03.2003 , concomitent cu invalidarea și desființarea constatărilor și măsurilor din acest interval de timp stabilite prin Decizia de impunere nr. 425/29.03.2007 , nu justifică excluderea și întreruperea efectelor celor două hotărâri ale instanțelor de contencios vizând pierderea fiscală înregistrată la finele anului 2001 , pe care contestatoarea , pe cale de excepție , le invocă ca autoritate de lucru judecat.

Urmează deci să se stabilească dacă în cauză , excepția ridicată de societate în contestație este întemeiată.

Raportat la starea de fapt anterior descrisă , în drept sunt aplicabile prevederile art. 213 din Codul de procedură fiscală coroborat cu punctul 9.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 , prevederile art. 166 din Codul de procedură civilă , precum și art. 1200 pct. 4 , art. 1201 și 1202 alin. 1 din Codul civil.

Potrivit art. 213 alin. (5) Cod procedură fiscală , „Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond , iar când se constată că acestea sunt întemeiate , nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei”. Punctul 9.4 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 enumeră , însa nu limitativ , excepțiile de fond , printre care este și aceea a autorității de lucru judecat.

Articolul nr. 166 din Codul de procedură civilă dispune că „Excepția puterii lucrului judecat se poate ridica , de părți sau de judecător , chiar înaintea instanțelor de recurs”.

Reglementând prezumțiile legale , art. 1200 pct. 4 din Codul civil dispune: „Sunt prezumții legale acelea care sunt determinate special prin lege , precum : puterea de lege acordată autorității lucrului judecat”.

Condițiile cumulative care trebuie îndeplinite pentru existența acestei prezumții sunt prevăzute de art. 1201 Cod civil , conform căruia : „Este lucru judecat atunci când a doua cerere în judecată are același obiect , este întemeiată pe aceeași cauză și este între aceleași părți , făcute de ele și în contra lor în aceeași calitate”.

Prezumția legală – spune art. 1202 Cod civil – „dispensă de orice dovadă pe acela în favoarea căruia este făcută”.

Având în vedere normele legale precitate , raportate la starea de fapt reținută , constatăm că în speță există tripla identitate a elementelor structurale și totodată a condițiilor cumulative pe care le reclamă art. 1201 din Codul civil și anume: de obiect, de cauză și de părți.

1. În ce privește identitatea de obiect , respectiv a dreptului reclamat în justiție , constatăm că în baza primei acțiuni societatea a solicitat anularea creanțelor stabilite suplimentar de către organele de control , reprezentând impozit pe profit și accesorii , aferente anului 2002 , pe motiv că acestea au fost calculate cu nerespectarea dispozițiilor legale în materie în sensul că nu s-a avut în vedere la stabilirea obligațiilor de plată pierderea fiscală raportată prin declarația de impozit pe profit pentru anul 2001.

Așa cum s-a arătat anterior , diferențele suplimentare stabilite au fost anulate de instanța de contencios , exonerând astfel reclamanta de plata lor.

2. Identitatea de cauză , respectiv a faptului generator , material sau juridic , care a dat nașterea dreptului reclamat în justiție , acesta a constat în neluarea în

considerare , ca deductibilă și recuperabilă din profiturile viitoare , a pierderii fiscale înregistrate la finele anului 2001 cuprinsă în declarația formular 101 în sumă de S<sub>4</sub> lei.

Cu privire la acest aspect instanțele de contencios au tranșat această chestiune în favoarea reclamantei S.C. X S.R.L. Bistrița , concluzionându-se că pierderea fiscală aferentă anului 2001 este deductibilă și prin urmare recuperabilă din profiturile viitoare.

3. Identitatea de părți , element la care , astfel cum rezultă explicit din prevederile art. 1201 Cod civil , se are în vedere identitatea juridică a părților chiar dacă rolurile procesuale s-au schimbat. Această identitate există fără dubii , pe de o parte , fiind agentul economic S.C. X S.R.L. Bistrița , iar pe de altă parte , statul prin reprezentanții săi legali. În speță , identitatea părților coincide cu subiectele raportului juridic fiscal , adică statul prin D.G.F.P. Bistrița-Năsăud și respectiv contribuabilul (S.C. X S.R.L. Bistrița).

Față de cele de mai sus rezultă indubitabil că în cauză există puterea lucrului judecat și drept urmare excepția ridicată de contestatoare este întemeiată , urmând să fie admisă cu toate consecințele ce decurg din această prezumție legală.

Având în vedere că pierderea fiscală în sumă de S<sub>4</sub> lei înregistrată și raportată de societate pentru anul 2001 intră în puterea lucrului judecat , ea nu mai poate fi pusă în discuție , hotărârile definitive și irevocabile ale instanțelor de contencios prezumându-se că exprimă adevăratele raporturi juridice între părți , cu forța probantă absolută , împotriva cărora nu este îngăduită dovada contrarie. Prin urmare puterea lucrului judecat își produce efectele între părțile litigante , fiind caracterizată prin exclusivitate , obligativitate , incontestabilitate , executabilitate și imutabilitate.

Sub incidența puterii lucrului judecat intră și pierderea fiscală înregistrată și declarată de petentă pentru anul 2002 , instanța de contencios reținând că pentru acest an societatea , în mod corect a înregistrat o pierdere contabilă de S<sub>5</sub> lei și una fiscală de S<sub>6</sub> lei (pag. 4 din Decizia curții de apel Cluj nr. 1791/2006 – fila nr. 61 din dosar).

Întrucât din perspectiva efectului negativ al puterii lucrului judecat hotărârile instanțelor de contencios , despre care s-a făcut vorbire , garantează imposibilitatea rediscutării și reanalizării aceluiași chestiuni litigioase , urmează a se analiza dacă , în raport cu prevederile legale în vigoare referitoare la recuperarea pierderilor fiscale și a profiturilor impozabile obținute de contestatară în perioada următoare înregistrării acestor pierderi , mai subzistă obligațiile stabilite prin Decizia nr. 209/19.11.2007 emisă în urma reverificării dispuse.

În conformitate cu art. 8 alin. (1) din O.G. nr. 70/1994 – republicată – privind impozitul pe profit , astfel cum a fost modificat prin O.G. nr. 40/30.01.1998 și O.U.G. nr. 217/29.12.1999 „Pierderea anuală , stabilită prin declarația de impozit pe profit , se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani.

Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora , la fiecare termen de plată a impozitului pe profit , potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.”

Instrucțiunile privind metodologia de calcul a impozitului pe profit aprobate prin H.G. nr. 402/19.05.2000 , date în aplicarea art. 8 din O.G. nr. 70/1994 – republicată – dispun:

„În aplicarea acestui articol se au în vedere pierderile fiscale rezultate din declarația de impunere.”.

Menționăm că dispozițiile normelor juridice antecitate sunt aplicabile în speța analizată , pierderii fiscale stabilită la finele anului 2001 , în cuantum de  $S_4$  lei.

Pierderea fiscală stabilită la finele anului 2002 , intră sub incidența prevederilor art. 13 alin. (1) din Legea nr. 414/26.06.2002 , privind impozitul pe profit , conform căroră „Pierderea anuală , stabilită prin declarația de impozit pe profit , se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora , la fiecare termen de plată a impozitului pe profit , potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.”.

Față de prevederile legale în vigoare constatăm că în mod greșit organele de inspecție , cu ocazia reverificării , au luat în considerare la calculul obligațiilor pentru anii 2003-2005 numai pierderea fiscală stabilită pentru anul 2002 fără să aibă în vedere mai întâi pierderea fiscală aferentă anului 2001 , încălcând în acest fel dispozițiile precitate care reglementează imperativ ordinea de recuperare a pierderilor din profiturile realizate în următorii 5 ani , respectiv recuperarea pierderilor stabilite prin declarațiile anuale de impozit pe profit în ordinea înregistrării acestora.

Așa fiind și ținând seama că profiturile impozabile cumulate din perioada anilor 2003-2005 stabilite cu ocazia reverificării ( $S_{21}$  lei în anul 2003 conform Anexei 4 – fila nr. 10 din dosar;  $S_{22}$  lei conform Anexei nr. 6 - fila nr. 6 din dosar și  $S_{23}$  lei conform Anexei nr. 7 – fila nr. 5 din dosar) sunt inferioare pierderii fiscale de la finele anului 2001 , urmează ca obligațiile constând în impozit pe profit în sumă de  $S_1$  lei și majorările de întârziere aferente în sumă de  $S_2$  lei să fie anulate.

Pentru considerentele de mai sus , în temeiul art. 210 și art. 216 alin. (1) și (2) din Codul de procedură fiscală se

#### DECIDE:

Admiterea contestației formulată de S.C. X S.R.L. Bistrița și , pe cale de consecință , anularea totală a Deciziei de impunere nr. 209/19.11.2007 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 677/19.11.2007 pentru suma de  $S_T$  lei reprezentând impozit pe profit în cuantum de  $S_1$  lei și majorări de întârziere în cuantum de  $S_2$  lei.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Județean Bistrița-Năsăud - Secția de contencios administrativ și fiscal.

DIRECTOR EXECUTIV,  
L.S.