



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA NR. 140 / 18.04.2011

privind soluționarea contestației formulate de

SC .X. & .X. SA

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală

sub nr.906126/27.01.2011

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrație a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr..X./25.01.2011, înregistrată la Agenția Națională de Administrație Fiscală sub nr.906126/27.01.2011, cu privire la contestația formulată de **SC .X. & .X. SA** cu sediul în sat.X, Oraș X, Șos. X nr.X, Județul X, CUI X, înregistrată la ORC sub nr.X/2006, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC X/15.12.2010, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrație a marilor contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MCX/15.11.2010.

SC .X. & .X. SA contestă suma totală de **X lei**, reprezentând:

- X lei impozit pe profit;
- X lei majorari de intarziere.

În raport de data emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC X privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv **15.12.2010**, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale

de Administrare Fiscală, la data de **13.01.2011**, astfel cum rezultă din ștampila Registraturii Ministerului Finanțelor Publice – Agenția Națională de Administrare Fiscală, aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul .

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, SC .X. & .X. SA regăsindu-se la poziția X din Anexa 2 privind Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2011 la OMFP nr.2730/2010, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. & .X. SA.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC X/15.12.2010 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./15.12.2010, societatea susține următoarele:

Prin noul raport de inspecție fiscală s-a constatat că suma de .X. lei este chetuială nedeductibilă aferentă anului 2003.

Societatea arată că Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit a fost abrogată prin Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ca urmare prevederile nu mai sunt aplicabile de la data de 01.01.2004 și nici la data când societatea a înstrăinat mijloacele fixe.

Cu toate acestea societatea susține că prin raportul de inspecție fiscală este invocat art.11(10) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, abrogată, fapt lipsit de logică juridică. Astfel, se arată că și în situația în care suma de .X. lei este chetuială nedeductibilă aferentă anului 2003 datoria fiscală este prescrisă conform prevederilor art.91 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, contestatoarea susține că OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede modul de declarare a datoriilor fiscale aferente unor exerciții fiscale încheiate astfel, dacă afirmația organelor de inspecție fiscală ar fi corectă societatea ar fi obligată să întocmească și să depună la autoritățile fiscale o declarație rectificativă în ceea ce privește declararea impozitului pe profit pe anul 2003, ceea ce este imposibil de aplicat întrucât datoriile aferente anului 2003 sunt considerate prescrise la data controlului.

Ca urmare, societatea susține că nu datorează impozitul pe profit în sumă de .X. lei, datoria fiscală fiind prescrisă.

În ceea ce privește accesoriile în sumă de X lei aferente impozitului pe profit în sumă de X lei, precum și accesoriile în sumă de X lei societatea susține că sunt eronat determinate și nu sunt datorate.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC X/15.12.2010 emisa de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./15.12.2010, astfel:

Prin Decizia nr.X/29.09.2010 Direcția generală de soluționare a contestațiilor a desființat Decizia de impunere nr.F-MCX/15.12.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de X lei, sumă ce este compusă din suma de X lei accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de X lei și suma de X lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit pentru care a fost respinsă contestația ca neîntemeiată.

Ca urmare a reverificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2003 societatea a dedus cheltuieli cu amortizarea în sumă de .X. lei, în baza art.11 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, reprezentând 20% din valoarea de intrare a mijloacelor fixe amortizabile la data punerii în funcțiune a acestora. Potrivit prevederilor art.11(10) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit societatea avea obligația să păstreze în patrimoniu aceste mijloace fixe o perioadă egală cu cel puțin jumătate din durata normală de funcționare, în caz contrar, impozitul se recalculează inclusiv pentru perioada în care s-a aplicat deducerea și se vor calcula majorări și penalități de întârziere.

În perioada 2004 – 2008 societatea a vândut mijloacele fixe pentru care în anul 2003 a beneficiat de facilitățile prevăzute de art.11 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit astfel că, suma de .X. lei reprezintă cheltuielă nedeductibilă aferentă anului 2003.

S-a constatat că facilitățile acordate de legiuitor sunt sub condiție rezolutorie astfel că nerespectarea condițiilor impuse de lege atrage obligația pentru debitor de a plăti retroactiv impozitul pe profit și accesoriile aferente de la data aplicării facilității respective.

Ca urmare, s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei pentru care au fost calculate majorări de întârziere în sumă de X lei.

În baza art.11(10) din Legea nr.414/2002 au fost calculate accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de X lei iar în baza prevederilor art.115

alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a fost recalculat quantumul accesorilor aferente impozitului pe profit pentru care a fost respinsă contestația ca neîntemeiată la suma de X lei.

III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile societății contestatoare și constatările organului de inspecție fiscală, în raport cu actele normative invocate de acestea, se rețin următoarele:

1. În ceea ce privește suma de X lei, reprezentând:

- X lei **impozit pe profit;**
- X lei **majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit ,**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă este prescris dreptul organului de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale în condițiile în care societatea nu a respectat condiția impusă de actul normativ în baza căruia a beneficiat de facilitatea fiscală, respectiv de dreptul de deducere a cheltuielilor cu amortizarea suplimentară la calculul profitului impozabil.

Perioada verificată 2004 – 2008.

În fapt, în urma reverificării efectuate ca urmare a Deciziei nr.X/29.09.2010, ce a vizat perioada 2004 –2008, s-a constatat că în anul 2003 societatea a dedus cheltuieli suplimentare cu amortizarea, în baza art.11(5) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, conform căruia :

“(5) Contribuabilii care investesc în mijloace fixe și/sau în brevete de invenție amortizabile, potrivit legii, destinate activităților pentru care aceștia sunt autorizați, și care nu au optat pentru regimul de amortizare accelerată pot deduce cheltuieli suplimentare de amortizare reprezentând 20% din valoarea de intrare a acestora. Valoarea rămasă de recuperat pe durata de viață utilă se determină după scăderea din valoarea de intrare a sumei egale cu deducerea de 20%.”

Potrivit prevederilor art.11 alin.8 și alin.10 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare:

“(8) Contribuabilii care beneficiază de facilitățile prevăzute la alin. (1) și (5) au obligația să păstreze în patrimoniu aceste mijloace fixe cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata lor normală de funcționare.”

[...]

(10) În cazul în care nu sunt respectate prevederile alin.(8) și (9), impozitul pe profit se recalculează, inclusiv pentru perioada în care s-a

aplicat deducerea, și se vor calcula majorări și penalități de întârziere, conform reglementărilor legale în vigoare.”

Astfel, societatea avea obligația să păstreze în patrimoniu aceste mijloace fixe o perioadă egală cu cel puțin jumătate din durata normală de funcționare, în caz contrar, impozitul se recalculează inclusiv pentru perioada în care s-a aplicat deducerea și se vor calcula majorări și penalități de întârziere.

S-a constatat că în perioada 2004 – 2008 societatea a vândut mijloacele fixe pentru care în anul 2003 a beneficiat de facilitățile prevăzute de art.11(5) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, astfel că, aceste cheltuieli aferente anului 2003 sunt nedeductibile fiscal.

Ca urmare, facilitățile acordate de legiuitor sunt sub condiție rezolutorie și nerespectarea condițiilor impuse de lege atrage obligația pentru debitor de a plăti impozitul pe profit și accesoriile aferente de la data aplicării facilității respective.

Astfel, s-a stabilit impozit pe profit suplimentar pentru care au fost calculate majorări și penalități de întârziere pe perioada trim.IV 2003 – 15.04.2010.

Contestatoarea susține că Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit a fost abrogată prin Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ca urmare prevederile nu mai sunt aplicabile de la data de 01.01.2004 și nu erau aplicabile nici la data când societatea a înstrăinat mijloacele fixe.

Cu toate acestea, societatea susține că prin raportul de inspecție fiscală în mod eronat a fost invocat art.11(10) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, abrogată, fapt lipsit de logică juridică. Astfel, se arată că și în situația în care cheltuiala nedeductibilă este aferentă anului 2003, **datoria fiscală este prescrisă conform prevederilor art.91 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.**

De asemenea, contestatoarea susține că OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede modul de declarare a datoriilor fiscale aferente unor exerciții fiscale încheiate, astfel, dacă afirmația organelor de inspecție fiscală ar fi corectă societatea ar fi obligată să întocmească și să depună la autoritățile fiscale o declarație rectificativă în ceea ce privește declararea impozitului pe profit pe anul 2003, **ceea ce este imposibil de aplicat întrucât datoriile aferente anului 2003 sunt considerate prescrise la data controlului.**

În drept, conform prevederilor art.191 alin.3 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data de 01.01.2004, respectiv art.231:

“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”.

Aceste dispoziții au caracter general și reglementează situația termenelor ce au început să curgă sub imperiul legilor anterioare și pentru care legiuitorul a statuat că rămân supuse legilor vechi, ca excepție expresă de la principiul neretroactivității.

În același sens sunt și considerentele Deciziei nr. V/15.01.2007 pronunțată de Secțiunile Unite ale Înaltei Curți de Casație și Justiție, publicată în Monitorul Oficial al României nr.732/30.10.2007, unde se precizează: ***“Din moment ce [...] organele fiscale pot efectua controale pe o perioadă de 5 ani anteriori, adică și pentru raporturi juridice de drept fiscal născute înainte de intrarea în vigoare, la 01.01.2004, a Codului fiscal, este evident că stabilirea diferențelor de impozit sau a altor obligații fiscale datorate de operatorii economici trebuie efectuată în baza reglementărilor existente în momentul nașterii raportului juridic de drept fiscal, chiar dacă acțiunea de control se desfășoară în perioada în care sunt în vigoare dispozițiile Codului Fiscal.*”**

***Sub acest aspect este de observat că dispozițiile Codului Fiscal, au intrat în vigoare la data de 01.01.2004, pot opera numai pentru viitor, toate actele supuse controlului ce se efectuează de organele fiscale, în vederea examinării legalității îndeplinirii obligațiilor față de buget neputând fi astfel analizate, în conformitate cu principiul tempus regit actum, decât potrivit normelor legale aplicabile în momentul nașterii fiecărui raport juridic.*”**

Norma legală în vigoare la data la care a început să curgă prescripția extinctivă pentru creanțele născute anterior datei de 01.01.2004 este Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care, la art.21 precizează:

***“Dreptul organelor de control fiscal sau, după caz, al serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale 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, sau după caz a serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, 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;

b) în termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plată a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligația depunerii declarației;

c) în termen de 5 ani de la data comunicării, către contribuabil, a impozitului stabilit de organele fiscale sau, după caz, de serviciile de

specialitate ale autorităților administrației publice locale în condițiile prevăzute de lege”.

Potrivit prevederilor art.21 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare pentru perioada verificată este de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a *“Declarațiilor privind obligațiile de plată la bugetul de stat”*.

Conform prevederilor art.21 din Legea nr.414/002 privind impozitul pe profit, în vigoare pe perioada 01.01.2003 – 31.12.2003:

“(1) În cursul anului fiscal contribuabilii au obligația de a depune declarația de impunere până la termenul de plată a impozitului inclusiv, urmând ca, după definitivarea impozitului pe profit pe baza datelor din bilanțul contabil anual, să depună declarația de impunere pentru anul fiscal expirat, până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare”.

Iar potrivit art.20 alin.1 și 3 din același act normativ:

“1) Plata impozitului pe profit se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni din trimestrul următor, cu excepția Băncii Naționale a României, a băncilor române și a sucursalelor din România ale băncilor, persoane juridice străine, care efectuează plăți lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se calculează impozit. În acest scop profitul și impozitul pe profit se calculează și se evidențiază trimestrial, cumulat de la începutul anului sau lunar, în cazul băncilor.[...]

(3) Contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la alin (2), au obligația să plătească în contul impozitului pe profit pentru trimestrul IV, până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pe trimestrul III, urmând ca regularizarea pe baza datelor din bilanțul contabil să se efectueze până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare.”

În concluzie, se reține că termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit pe anul 2003 la bugetul general consolidat este data de 25, inclusiv, a primei luni din primul trimestru al anului următor, respectiv 25 ianuarie 2004, iar termenul de prescripție pentru impozitul pe profit corespunzător anului 2003 începe să curgă de la data de 26 ianuarie 2004.

Conform Deciziei Comisiei de proceduri fiscale nr.2/2008 întreruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție, *“se supun/supune normelor în vigoare la data când acestea s-au produs”* astfel încât cauzele de întrerupere și/sau suspendare pot fi atât cele prevăzute de legea veche, cât și cele prevăzute de noua lege, pentru termenele care au început să curgă sub imperiul legii vechi.

Ca urmare, întreruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție se analizează în funcție de normele legale în vigoare la data producerii întreruperii și/sau suspendării termenului de prescripție, respectiv Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu aplicabilitate pentru perioada 01.01.2003-31.12.2003, cât și Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu aplicabilitate pentru perioada 01.01.2004-31.12.2007.

Cu privire la întreruperea și suspendarea termenului de prescripție, prin Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, la art.22 se precizează că:

“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 sau, după caz, de serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale, ca urmare a acțiunilor de control.”,

iar potrivit art.23 din același act normativ, *“termenele de prescripție prevăzute la art.21 se suspendă :*

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

b) pe timpul cât contribuabilul se sustrage, cu rea-credință, de la efectuarea controlului fiscal;

c) cât timp contribuabilul, ca urmare a dispozițiilor organelor fiscale sau, după caz, a serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, remediază deficiențele sau îndepărtează cauzele care împiedică desfășurarea controlului fiscal”.

Începând cu 01.01.2004, prin Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, la art.91, 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”

Iar la art.92 se precizează:

“Înteruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale

(1) Termenele prevăzute la [art. 91](#) se înterup și se suspendă în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru înteruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune potrivit dreptului comun.”

*(2) **Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.***

Din cuprinsul raportului de inspecție fiscală nr..X./14.05.2010 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./19.05.2010 contestată și desființată prin Decizia nr..X./29.09.2010 pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei în vederea reanalizării acestuia, rezultă că **inspecția fiscală a început la data de 08.12.2009 iar perioada în care organul de inspecție fiscală are dreptul să stabilească obligații fiscale este 5 ani fiscali anteriori, respectiv începând cu anul fiscal 2004.**

Prin termen de prescripție, potrivit doctrinei, se înțelege intervalul de timp stabilit de lege înăluntru cărui trebuie exercitat dreptul la acțiune sub sancțiunea pierderii acestui drept. Organele de inspecție fiscală au acționat înăluntru termenului de prescripție prin stabilirea obligațiilor fiscale pe perioada 2004 – 2008 prin Decizia de impunere din data de 19.05.2010.

După înteruperea termenului de prescripție la data de 18.12.2009, începe să curgă un nou termen de prescripție de 5 ani înăluntru cărui organele de inspecție fiscală au dreptul să stabilească în sarcina societății obligații fiscale.

Ca urmare, perioada verificată este 2004 – 2008, deci organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale înăluntru perioadei de prescripție.

Faptul că a fost stabilit **impozit pe profit de plată în sumă de .X. lei**, precum și majorări și penalități de întârziere pentru neplata la termen a acestuia, **inclusiv pentru perioada în care s-a aplicat deducerea**, ca urmare a nerespectării condiției impuse de Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, nu înseamnă că organele de inspecție fiscală au verificat și anul 2003. A nu se confunda perioada verificată 2004 – 2008 cu stabilirea impozitului pe profit de plată ca urmare a neîndeplinirii condiției rezolutorii prevăzută la acordarea facilității în temeiul Legii nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

Condiția rezolutorie este cea până la realizarea căreia drepturile subiective și obligațiile corelative ale părților sunt considerate că există și se execută. Potrivit art.1019 din Codul Civil „*Condiția rezolutorie este aceea care supune desființarea obligației la un eveniment viitor și necert.*” Un act juridic afectat de o condiție rezolutorie nu suspendă executarea obligației **ci numai**

obligă pe creditor a restitui ceea ce a primit în caz de neîndeplinire a evenimentului prevăzut prin condiție.

Se reține că potrivit doctrinei, dreptul subiectiv civil afectat de condiția prevăzută în contract este un drept nesigur în ceea ce privește nașterea și existența sa, el depinzând de realizarea unui eveniment viitor și nesigur.

De asemenea, se reține că în literatura juridică s-a subliniat că realizarea condiției trebuie să preceadă existența unei obligații și, implicit, executarea acestei obligații, iar dacă nu se realizează condiția în intervalul de timp stabilit între părți aceasta înseamnă că realizarea condiției nu precede existența existența unei obligații și, implicit, executarea acesteia și pe cale de consecință debitorul va fi exonerat de obligație.

Totodată, se reține că, astfel cum rezultă din doctrină și jurisprudență, cerința îndeplinirii condiției, deși reprezintă doar o modalitate a actului juridic civil, are același caracter esențial pentru existența contractului ca și elementele referitoare la validitatea actului juridic civil.

Pe cale de consecință, având în vedere că societatea nu a respectat condiția impusă de lege de a păstra în patrimoniu mijloacele fixe achiziționate o perioadă egală cu cel puțin jumătate din durata de funcționare a acestora, deci evenimentul viitor și incert prevăzut de lege s-a produs, are obligația să restituie facilitatea de care a beneficiat, respectiv impozitul pe profit se recalculează, inclusiv pentru perioada în care s-a aplicat deducerea, și se vor calcula majorări și penalități de întârziere, conform reglementărilor legale în vigoare.

Astfel, societatea are obligația să achite impozitul pe profit în sumă de .X. lei, precum și majorările și penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei calculate pentru neplata la termenul legal a impozitului pe profit.

Față de cele de mai sus se reține și faptul că Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit este lege specială și potrivit doctrinei, legea specială, fie anterioară, fie ulterioară sau concomitentă cu cea generală se aplică în primul rând, are preferință față de legea generală și **exclue aplicarea acesteia cu privire la tot ce reglementează în mod expres.**

Concluzionând, se reține că legea generală se va aplica în completarea celei speciale pentru tot ceea ce aceasta nu prevede expres, ca derogare.

Prin urmare, dacă norma generală se aplică în toate cazurile și în orice materie, **normele speciale sunt aplicabile numai într-o anumită materie, potrivit voinței legiuitorului.**

Se reține că norma specială, în măsura în care tace, se completează cu norma generală, norma specială derogând numai sub unele aspecte față de dreptul comun.

Conform celor precizate în decizie și în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: “(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu pct.12.1 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia “12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și pentru majorările și penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei calculate pentru neplata la termen a impozitului pe profit.

2. Referitor la suma de .X. lei reprezentând majorări și penalități de întârziere calculate pentru neplata la termen a impozitului pe profit, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează majorările și penalitățile de întârziere în condițiile în care a fost respinsă contestația ca neîntemeiată și nemotivată pentru impozitul pe profit ce constituie bază de calcul.

În fapt, prin Decizia de impunere nr..X./19.05.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală au fost stabilite majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

Prin Decizia nr..X./29.09.2010 emisă în soluționarea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./19.05.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală s-a desființat decizia de impunere contestată pentru suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere având în vedere că nu se poate defalca cuantumul majorărilor de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei pentru care s-a desființat decizia de impunere contestată în vederea reanalizării.

Urmare a reverificării efectuate la data de 15.12.2010 s-a emis Decizia de impunere nr.F-MC X/115.1.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală prin care s-a stabilit în sarcina societății impozit pe profit în sumă de .X. lei, majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente acestuia, precum și majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit în sumă de X lei (.X. lei – .X. lei).

Impozitul pe profit în sumă de .X. lei și majorările și penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei au fost analizate la pct.1 din considerentele prezentei decizii.

Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei se reține că a fost respinsă contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./19.05.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală ca neîntemeiată și nemotivată prin Decizia nr..X./29.09.2010 emisă în soluționarea acesteia.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 alin.1 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"ART.119

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere."

ART.120

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare

Având în vedere că a fost respinsă contestația pentru impozitul pe profit în sumă de X lei ce constituie bază de calcul pentru majorările de întârziere și având în vedere principiul de drept conform căruia "*accesoriul urmează principalul*" se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată și pentru majorările de întârziere în sumă de .X. lei.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.a) din Ordinul ANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

1. Respingerea contestației formulate de SC .X. & .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC X/15.12.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală ca neîntemeiată pentru suma de **X lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;

- .X. lei majorări și penalități de întârziere aferente
impozitului pe profit.

2. Respingerea contestației formulată de SC .X. & .X. SA împotriva Decizia de impunere nr.F-MC X/15.12.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală ca neintemeiată și nemotivată pentru suma de **.X. lei** reprezentând majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel X, în termen de 6 luni de la comunicare.

X

DIRECTOR GENERAL