



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de Administrare 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
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr.120/_09.04.2009 privind soluționarea contestației formulate de S.C. M SA

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice– Activitatea de inspecție fiscală –Serviciul inspecție fiscală 3 contribuabili mijlocii, cu privire la contestația formulată de **S.C. M SA** împotriva Deciziei de impunere emisă în baza raportului de inspecție fiscală.

Societatea contestă:

- impozit pe profit;
- majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Contestația a fost depusă la Direcția generală a finanțelor publice, la data de 27.02.2009, așa cum reiese din ștampila registraturii, în termenul prevăzut de art.207 (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, față de data de 02.02.2009, data primirii de către societatea contestatoare a deciziei de impunere nr.6/12.01.2009 potrivit semnăturii și ștampilei aplicată pe decizia de impunere.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.1 lit.b) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. M SA.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor

publice– Activitatea de inspecție fiscală – Serviciul inspecție fiscală 3 contribuabili mijlocii, în baza raportului de inspecție fiscală, societatea susține următoarele:

1. Referitor la diferențele de curs valutar aferente evaluării datoriei în valută către AVAB la data de 01.01.2003, contestatoarea susține că înregistrarea în contabilitate a acestei sume a fost efectuată în luna aprilie 2004 prin articolul contabil 117”*Rezultatul reportat*”=462”*Creditori diverși*”, odată cu depunerea declarației rectificative privind impozitul pe profit aferent anului 2003, rezultând astfel o pierdere fiscală iar operațiunea a fost efectuată avându-se în vedere prevederile:

-Pct.26 din OMFP nr.1784/2002 potrivit căruia erorile de natura veniturilor sau cheltuielilor constatate după aprobarea și depunerea situațiilor financiare anuale se corectează în anul în care se constată. Înregistrarea corectării erorilor constatate se efectuează astfel:

Conform IAS 8 “*Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile*” pentru persoanele juridice care aplică Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV a a Comunității Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, aprobate prin OMFP nr.94/2001, iar pentru celelalte persoane juridice pe seama veniturilor sau a cheltuielilor excepționale ale anului respectiv.

-Pct.6.9 din OMFP nr.306/2002 potrivit căruia corectarea erorilor apărute ca urmare a unui calcul greșit, a aplicării eronate a metodelor contabile, a interpretării greșite a evenimentelor, a fraudelor sau omisiunilor aferente perioadelor anterioare poate fi efectuată pe seama rezultatului perioadei curente.

De asemenea, contestatoarea arată că nu este acord cu constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia societatea a influențat fiscal anul 2003 cu întreaga diferență de curs valutar nefavorabilă aferentă datoriei în valută către AVAB, rezultată ca urmare a corectării omisiunii de evaluare a acesteia la data de 31.12.2003, datorie care a fost plătită în mod eșalonat până la data de 31.12.2007, deoarece nu are susținere legală având în vedere prevederile legale de mai sus.

Societatea contestatoare aduce în susținere și prevederile pct.4.95 alin.3 din OMFP nr.306/2002 potrivit căroră “*Atunci când tranzacția este decontată în decursul aceluiași exercițiu financiar în care a și survenit, întreaga diferență de curs valutar este recunoscută în acel exercițiu [...].*” și arată că, erorile contabile constatate de la aplicarea acestui principiu se corectează conform pct.6.9 din același act normativ prin includerea diferențelor constatate în contul 117”*Rezultatul reportat*”.

Potrivit celor prezentate S.C. M SA susține că diferențele de curs valutar constatate din reevaluarea datoriilor în valută către AVAB, la data de 31.12.2002 și respectiv 2003 trebuiau reflectate ca aparținând anilor respectivi prin includerea acestora în contul 117”*Rezultatul reportat*”, fapt realizat de societate în anul 2004.

Contestatoarea susține că prin efectuarea acestui articol contabil a dorit reflectarea contabilă a:

- diferențelor de curs valutar aferente anului 2002 neînregistrate la 31.12.2002 și care trebuiau înregistrate în conformitate cu pct.22 lit.b) din OMFP nr.1784/2003, și **pentru care a socotit constituirea provizionului la nivelul întregii sume, conform aceluiași punct din ordinul menționat.**
- diferențele de curs valutar aferente anului 2003, neînregistrate la 31.12.2003, care trebuiau și ele să fie înregistrate în conformitate cu pct.4.95 din OMFP nr.306/2002.

Societatea susține că, întrucât în cursul anului 2003 nu au fost înregistrate diferențe de curs valutar pentru datoria societății în valută, în anul 2004 nu putea înregistra contabil în contul 117”*Rezultatul reportat*” decât diferențele de curs valutar aferente soldului la 31.12.2003. Astfel, a luat în calcul soldul datoriei la 31.12.2003 deoarece diferența de curs valutar aferentă datoriei plătite în cursul anului 2003 ar fi trebuit să ajungă pe veniturile/cheltuielile financiare ale societății în cursul anului 2003. De asemenea, contestatoarea arată că organele de inspecție fiscală au apreciat ca fiind eronat calculul efectuat de societate pentru nota de corecție luându-se în calcul soldul datoriei de la data de 30.04.2004 și nu de la data de 31.12.2003 iar cursul istoric a fost considerat ca fiind de 0,943 față de 0,9498.

Potrivit celor prezentate societatea susține că nota contabilă din aprilie 2004 corectează soldul contului de profit atât pentru anul 2002 cât și pentru anul 2003.

Contestatoarea consideră că diferența de raționament în legătură cu deductibilitatea sumei în discuție provine de la acceptarea/neacceptarea constituirii provizioanelor de curs valutar (prin corecție) la nivelul anului 2002 și prezintă raționamentul fiscal avut în vedere la acordarea deductibilității acestei sume, ca fiind:

Potrivit pct.22 lit.b) din OMFP nr.1784/2002, așa cum corect a sesizat organul de inspecție fiscală, societatea trebuia să înregistreze diferențele de curs valutar aferente creanțelor și datoriilor în valută către AVAB, existente la 31.12.2002, în conturile 476”*Diferențe de conversie-activ*” și 477”*Diferențe de conversie-pasiv*” și să constituie provizioane pentru pierderi din diferențe de curs valutar la nivelul sumelor înregistrate în contul 476”*Diferențe de conversie-activ*”.

Astfel, notele contabile ce trebuiau efectuate sunt:

-476”*Diferențe de conversie-activ*” =477”*Diferențe de conversie-pasiv*” cu valoarea diferențelor negative de curs valutar de la cursul istoric până la cursul BNR din 31.12.2002;

-681”*Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere*” = 151”*Provizioane*” cu valoarea sumelor înregistrate în contul 476”*Diferențe de conversie-activ*”.

Prin transpunerea acestor solduri create se obțin următoarele efecte:

- în contul 117”*Rezultatul reportat*” din transpunerea soldurilor se preia pe debit suma din 476”*Diferențe de conversie-activ*” și pe credit suma din 151”*Provizioane*” rezultând influența zero.

- pe debitul 117”*Rezultatul reportat*” ajunge suma ce trebuia înscrisă în contul 681”*Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere*”, respectiv în contul 121”*Profit și pierdere*”. Astfel, diferențele de curs valutar în discuție reprezintă o pierdere fiscală la momentul constituirii provizionului aferent acesteia.

Conform celor prezentate mai sus contestatoarea nu înțelege de ce se consideră că a respectat numai prima propoziție de la pct.22 b) din OMFP nr.1784/2002 și nu a respectat cea de-a doua propoziție care precizează că “*Aceste persoane juridice constituie provizioane pentru pierderi din diferențe de curs valutar la nivelul sumelor înregistrate în contul 476 "Diferențe de conversie - activ" anul 2002 fiind primul și singurul an în care a fost imperativă constituirea provizionului pentru pierderi din curs valutar.*”

Ca urmare, contestatoarea susține că pct.22 din OMFP nr.1784/2002 este imperativă în ceea ce privește constituirea provizioanelor pentru diferențe de curs valutar înregistrate în contul 476 ”*Diferențe de conversie - activ*” iar **nota contabilă de corecție efectuată de societate în luna aprilie 2004 nu infirmă prin nimic constituirea acestui provizion.**

Totodată, societatea susține că, HG nr.22/2003 care modifică HG nr.859/2002 adaugă la pct.35.2 un nou alineat care precizează: “*Contribuabilii care înregistrează în situațiile financiare la 31 decembrie 2002 provizioane pentru diferențe nefavorabile de curs valutar aferente creanțelor și datoriilor în devize, potrivit Regulamentului de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr 704/1993, deduc din punct de vedere fiscal cheltuiala cu provizionul la nivelul pierderii nete din diferențe de curs.*” astfel că, prin nota contabilă din aprilie 2004 societatea a tratat eroarea aferentă exercițiilor precedente privind neînregistrarea concomitentă a diferențelor de curs valutar în contul 476 ”*Diferențe de conversie – active*” dar și constituirea provizionului la nivelul acestei sume pentru anul 2002 corectând astfel situațiile financiare ale anului 2002. Ca urmare, societatea susține că poate beneficia de deductibilitatea sumei reprezentând diferențe de curs valutar negative acestea fiind incluse prin caracterul imperativ al constituirii de provizion în situațiile financiare corectate ale anului 2002.

De asemenea, contestatoarea arată că nedepunerea a două declarații rectificative pentru anul 2002 și respectiv anul 2003 ci doar a unei declarații rectificative care cuprinde întreaga sumă în discuție reprezintă doar o eroare în ceea ce privește completarea și depunerea declarațiilor rectificative și nicidecum o anulare a dreptului la deducere a sumei în discuție, drept care este stabilit de legile fiscale și nu de cele de procedură fiscală.

În concluzie, **societatea susține că suma reprezentând pierderi din diferențe de curs valutar aferente datorii societății la 31.12.2003, pentru care s-a efectuat nota de corecție în luna aprilie 2004, este inclusă în situațiile financiare corectate încheiate la 31.12.2003 precum și cele încheiate la 31.12.2002 iar prin nota de corecție a respectat pentru anul 2002 metodologia prezentată în HG nr.704/1993.**

De asemenea, pentru anul 2002 contestatoarea susține că a respectat prevederile OMFP nr.1784/2002 în ceea ce privește obligativitatea constituirii provizioanelor pentru diferențele de curs valutar înregistrate în contul 477”*Diferențe de conversie-pasiv*” la 31.12.2002.

Totodată, societatea arată că prin transpunerea în soldurile inițiale la 31.01.2003, luînd în calcul nota de corecție nu se infirmă prin nimic constituirea provizionului de diferențe de curs valutar la 31.12.2002.

Ca urmare, societatea consideră că a corectat în contabilitatea anului 2004 notele imperative impuse de pct.22 din OMFP nr.1784/2002 referitoare la tratamentul diferențelor de curs valutar inclusiv prin constituirea provizioanelor corectînd în acest fel și situațiile financiare ale anului 2002 astfel că, prevederile pct.35.2 din HG nr.859/2002 permit deducerea sumei în discuție.

Potrivit celor prezentate societatea solicită reanalizarea aspectelor prezentate în vederea acordării deductibilității pentru provizioanele aferente anului 2002 precum și analizarea aspectelor referitoare la pierderea fiscală de recuperat, astfel:

- în anul 2004, pierdere nedeductibilă fiscal aferentă anului 2003;
- în anul 2005 pierdere nedeductibilă fiscal din anii precedenți (aferentă anului 2003);
- în anul 2006 pierdere nedeductibilă fiscal din anii precedenți;
- în anul 2007 pierdere nedeductibilă fiscal din anul 2006.

2. Societatea arată că prin adresa i s-a comunicat că va avea loc discuția finală privind aspectele consemnate în raportul de inspecție fiscală și la această dată societatea a întocmit declarația prevăzută de art.105 (8) din OG nr.92/2003, republicată iar raportul de inspecție fiscală a fost întocmit la data de 12.01.2009, înregistrat cu mult timp după încheierea inspecției fiscale. Acest fapt, îndreptățește societatea să considere că

inspecția fiscală trebuia să se desfășoare pe perioada 01.01.2004 – 31.12.2007, având în vedere prevederile pct.1 și pct.2 ale art.91 din OG nr.92/2003, republicată neputându-se invoca prevederile art.92 din același act normativ atât timp cât nu au fost respectate prevederile art.109 din OG nr.92/2003, republicată.

3. Societatea solicită anularea în întregime a deciziei de impunere întrucât aceasta a fost comunicată societății la data de 02.02.2009 nefiind respectate prevederile art.109 alin.3 din OG nr.92/2003, republicată.

II. Prin raportul de inspecție fiscală încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice– Activitatea de inspecție fiscală – Serviciul inspecție fiscală 3 contribuabili mijlocii, în baza căruia a fost emisă decizia de impunere, s-au constatat următoarele:

IMPOZIT PE PROFIT

Perioada verificată:01.01.2003 – 31.12.2007.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pe anul 2003 societatea a depus declarația anuală privind impozitul pe profit, prin care s-a înregistrat pierdere fiscală.

Urmare a inspecției fiscale s-au constatat următoarele:

S.C. M SA a prezentat Contractul de cesiune de creanță ce are ca obiect cesionarea de către cedentul B și preluarea către cesionarul Agenția de Valorificare a Activelor Bancare (AVAB) a creanței față de debitorul cedat S.C. M SA. Valoarea nominală a creanței este deRON la data de 06.07.1999, respectiv DEM, din care:

- lei credit;
-lei dobânzi;
- lei dobânzi penalizatoare;
- lei alte drepturi creanțiere.

Potrivit protocolului încheiat între S.C. M SA și AVAB valoarea nominală a creanței de lei este recunoscută ca fiind în valoare de DEM calculată la cursul de referință BNR valabil la data de 07.07.1999 din care debitorul a efectuat plăți în contul AVAB în sumă de DEM urmând ca recuperarea creanței să se realizeze, astfel:

- DEM vor fi rambursați conform Convenției de eșalonare;
- DEM prin conversie în acțiuni, cu participarea AVAB la majorarea capitalului social al S.C. M SA.

Prin actul adițional nr.1 la Convenția de eșalonare încheiat în data de 25.07.2003, creanța neperformantă în valoare totală de lei se

consolidează integral în USD la cursul de referință al BNR de la data preluării.

Soldul creanței la data de 30.06.2003 este în valoare de USD și a fost reconsiderat la plată conform unui grafic de eşalonare concomitent cu plata comisionului de rescadențare în sumă deUSD, urmând a fi achitat integral până la data de 30.06.2008.

Conform balanței de verificare la data de **01.01.2003 societatea înregistrează în soldul contului 462”Debitori diverși” datoria către AVAB în sumă de lei, echivalentul obligației în valută pentru care, la data de 31.12.2002, societatea nu a efectuat evaluarea și nu a constituit provizioane.**

Organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit art.22 lit.b) din OMFP nr.1784/2002 **societatea avea obligația înregistrării diferențelor de curs aferente creanțelor și datoriilor în valută către AVAB existente la data de 31.12.2002 în conturile 476”Diferențe de conversie-activ” și 477”Diferențe de conversie-pasiv” și să constituie provizioane pentru pierderi din diferențe de curs valutar la nivelul sumelor înregistrate în contul 476”Diferențe de conversie-activ”.**

În anul 2003, la transpunere, diferențele de curs valutar existente în conturile de conversie la finele anului 2002 trebuiau să se regăsească în contul 117”Rezultatul reportat” având următoarele efecte:

- **contabil** soldurile creanțelor și datoriilor existente în valută la 31.12.2002 rămâneau evaluate la această dată;

- conform principiului independenței exercițiului diferențele de curs valutar înregistrate în anul 2003 ar fi trebuit să fie aferente acestui an.

- **fiscal** sumele transpuse în contul 117”Rezultatul reportat” ar fi fost deduse, respectiv impozitate la momentul plății/încasării datoriilor/creanțelor respective.

S-a constatat că la data de 30.04.2004, data constatării omisiunii, societatea a evaluat datoria către AVAB pornind de la cursul istoric din anul 1999 al USD și până la data de 31.12.2003 rezultând cheltuieli cu diferențele de curs valutar în sumă de lei, calculate astfel:

Sold la 31.12.2003USD *lei/USD(curs la 31.12.2003)
=..... ROL

..... ROL

Sold la 31.12.2003USD *lei/USD(curs la 31.12.2003)
=..... ROL

Diferență deductibilă (1-2) ROL (..... RON)

Înregistrarea în contabilitate a diferenței de curs valutar în sumă de RON a fost efectuată în luna aprilie 2004 prin articolul contabil 117”Rezultatul reportat”=462”Creditori diverși”, odată cu depunerea declarației rectificative privind impozitul pe profit aferent anului 2003 rezultând

astfel o pierdere fiscală în sumă de lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea a influențat fiscal anul 2003 cu diferența de curs valutar nefavorabilă aferentă datoriei în valută către AVAB în sumă de lei rezultată ca urmare a omisiunii de evaluare a acesteia la data de 31.12.2003, datorie ce a fost achitat eşalonat până la data de 31.12.2007.

Organele de inspecție fiscală au aplicat pentru anul 2003 tratamentul fiscal :

-au calculat diferențele de curs valutar aferente evaluării datoriei în valută către AVAB la data de 01.01.2003 în sumă de lei ca diferență între cursul istoric deei/USD și cursul de referință al BNR la data de 31.12.2002, respectiv lei/USD;

- pentru diferențele de curs valutar aferente evaluării creanțelor și datoriilor în valută – existente la data schimbării sistemului contabil în conturile 476”*Diferențe de conversie-activ*” și 477”*Diferențe de conversie-pasiv*” – înregistrate în rezultatul reportat ca urmare a transpunerii conturilor conform OMFP nr.306/2002 se aplică tratamentul fiscal în conformitate cu prevederile pct.35.2 din HG nr.859/2002 care precizează că sumele înregistrate în conturile 476”*Diferențe de conversie-activ*” și 477”*Diferențe de conversie-pasiv*” fiscal sunt deduse, respectiv impozitate la momentul plății/încasării datoriilor/creanțelor respective.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru anul 2003, din totalul cheltuielilor cu diferențele de curs valutar aferente soldului datoriei în valută către AVAB delei sunt deductibile cheltuielile în sumă delei ce reprezintă sume de natura cheltuielilor rezultate ca urmare a transpunerii (diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriilor în valută la cursul de la 01.01.2003 – 33.500 lei/USD- și cursul istoric delei/USD, înregistrate în contul 117”*Rezultatul reportat*” și aferente plăților efectuate numai în anul 2003);

-a fost evaluat soldul datoriei în valută către AVAB la cursul de referință al BNR valabil la data încheierii fiecărui exercițiu financiar;

-au fost considerate deductibile sumele de natura veniturilor/cheltuielilor reprezentând diferențele de curs valutar aferente plăților către AVAB efectuate în fiecare exercițiu financiar (diferența între cursul de referință al fiecărui exercitiu financiar și data plății datoriilor către AVAB).

Același tratament fiscal a fost aplicat și pentru exercițiile financiare ulterioare 2004 - 2007 pe măsura efectuării plăților către AVAB până la decontarea integrală a datoriei către AVAB, cu respectarea prevederilor pct.4.95 din OMFP nr.1752/2005, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, la data de 31.12.2003 organele de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil în sumă de lei și **impozit pe profit**

stabilit suplimentar în sumă de lei. Pierderea înregistrată de societate a fost diminuată cu suma de lei, astfel:

-.....lei reprezintă venituri financiare din diferența favorabilă aferentă evaluării soldului datoriei în valută către AVAB la data de 31.12.2003, în sumă deUSD, conform pct.3 lit.c) alin.3 din OMFP nr.306/2002;

- lei reprezintă diferențele de curs favorabil aferente plăților în valută efectuate în cursul anului 2003, conform pct.4.95 din OMFP nr.306/2002;

-..... lei reprezintă diferențele de curs valutar nefavorabile rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriilor în valută, înregistrate în contabilitate la data schimbării sistemului contabil în contul "*Rezultatul reportat*" ca urmare a transpunerii la data plății acestora pentru perioada transpusă conform pct.4.95 din OMFP nr.306/2002;

- lei reprezentând cheltuieli cu energia electrică înregistrate pe costuri în baza unor facturi fiscale emise pe numele unei persoane fizice;

-.....lei reprezintă diferențele de curs valutar nefavorabile rezultate în urma evaluării soldului creanțelor și datoriilor în valută, înregistrate în contabilitate pe cheltuieli financiare (665 "*Cheltuieli din diferențe de curs valutar*") în anul 2003 calculate ca diferență între valoarea contabilă a datoriei în valută către AVAB la data de 31.12.2003 și valoarea acesteia la cursul istoric;

-..... lei reprezintă diferențele de curs valutar nefavorabile aferente plăților în valută înregistrate în anul 2003 calculate ca diferență între valoarea la cursul istoric și cursul de la data plății.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de lei au fost calculate accesorii :

- majorări de întârziere în sumă de lei ;
- penalități de întârziere în sumă de lei.

Pe perioada 2004 - 2007 organele de inspecție fiscală au constatat cheltuieli nedeductibile constând în cheltuieli înregistrate pe bază de documente în copie xerox și cheltuieli cu energia electrică înregistrate pe costuri în baza unor facturi emise pe numele persoanelor fizice, cheltuieli cu pierderea nedeductibilă fiscal din anii precedenți, respectiv:

-pe anul 2004 cheltuieli cu pierderea nedeductibilă fiscal aferentă anului 2003

- pe anul 2005 cheltuieli cu pierderea nedeductibilă fiscal aferentă anilor precedenți (anul 2003)

- pe anul 2006 cheltuieli cu pierderea nedeductibilă fiscal aferentă anilor precedenți;

-pe anul 2007 cheltuieli cu pierderea nedeductibilă fiscal aferentă anului 2006,

precum și sume nedeductibile de natura cheltuielilor rezultate în urma transpunerii, respectiv diferențe de curs valutar aferente anului 2002 (din cont 117"Rezultatul reportat"), astfel:

- pe anul 2004 cu suma de..... lei ;
- pe anul 2005 cu suma de ... lei;
- pe anul 2006 cu suma de lei.

Urmarea celor constatate s-a calculat în sarcina societății impozit pe profit suplimentar sau a fost stabilită pierdere fiscală, astfel:

-pe anul 2004 - impozit pe profit suplimentar în sumă de lei, majorări de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei;

-pe anul 2005 pierdere fiscală în sumă de lei a fost diminuată la suma de..... lei;

-pe anul 2006 impozit pe profit suplimentar în sumă de lei , majorări de întârziere în sumă de lei;

-pe anul 2007 pierderea fiscală în sumă de lei a fost majorată la suma de lei.

Totodată, pentru impozitul pe profit stabilit pentru trim.II și trim.III 2007 s-au calculat majorări de întârziere în sumă de lei.

III. Luand în considerare constatarile organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se retin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă în raport de data începerii inspecției fiscale diferențele suplimentare de plată privind impozitul pe profit stabilite prin decizia de impunere contestată sunt prescrise.

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală s-a efectuat verificarea impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2003 – 31.12.2007.

În baza constatărilor din raportul de inspecție fiscală, prin Decizia de impunere s-a stabilit în sarcina societății impozit pe profit în sumă de lei precum și accesorii în sumă de lei.

Prin contestație societatea susține ca inspecția fiscală trebuia să se desfășoare pe perioada 01.01.2004 – 31.12.2007 având în vedere prevederile art.9 alin.1 și 2 din OG nr.92/2003, republicată.

În drept, art.231 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele:

“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.

Potrivit acestor dispoziții legale, prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se calculează după normele legale în vigoare la data când s-a născut dreptul organului fiscal la acțiune.

De altfel, 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 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”.

Se reține că, potrivit prevederilor art.21 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările 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*”.

Potrivit 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, cumulativ 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 la bugetul general consolidat este data de 25, inclusiv, a primei luni din trimestrul următor.

De asemenea, potrivit anexei 2 la OMFP nr.1313 din 4 noiembrie 1999 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor de declarare a obligațiilor de plată la bugetul de stat datorate de persoanele juridice, cu privire la “*Instrucțiunile de completare a formularului "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat"*

“1. Declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat se completează și se depune de plătitorii de impozite și taxe cărora, potrivit

legislației în vigoare, le revin obligațiile de plată la bugetul de stat cuprinse în această declarație.

Declarația se completează și se depune la organul fiscal în a cărui rază teritorială se află sediul plătitorului sau la care acesta este luat în evidență fiscală, după caz, astfel:

- **lunar, până la data de 25 a lunii următoare lunii la care se referă, pentru obligațiile de plată reprezentând:**

- *impozitul pe profit datorat de Banca Națională a României și de bănci;[...]*

- **trimestrial, până la data de 25 a primei luni din trimestrul următor, pentru obligațiile de plată reprezentând:**

- *impozitul pe profit;[...]*”

În consecință, **termenul de prescripție pentru impozitul pe profit corespunzător trimestrului I 2003 începe să curgă de la data de 26 aprilie 2003.**

În ceea ce privește cauzele de întrerupere și/sau suspendare a termenului de prescripție care a început să curgă sub imperiul legii vechi și se calculează potrivit normelor în vigoare de la acea dată se reține faptul că în aplicarea art.231 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a fost emisă Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr.2/2008 aprobată prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1754/17.12.2008, publicată în Monitorul Oficial al României nr.864 din 22.12.2008, care la pct.1 precizează : **“Termenul în curs la data intrării în vigoare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se calculează după normele legale în vigoare la data când acestea au început să curgă. Întreruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție se supun/supune normelor în vigoare la data când acestea s-au produs”.**

Potrivit Deciziei Comisiei de proceduri fiscale nr.2/2008 se reține că 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.

Având în vedere perioada verificată pentru impozitul pe profit, 01.01.2003 - 31.12.2007, rezultă că 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, republicată, la art.92 se precizează:

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

(1) Termenele prevăzute la [art. 91](#) se întrerup și se suspendă în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea 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 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, rezultă că inspecția fiscală a început la data de 14.05.2008 iar termenul de prescripție pentru impozitul pe profit pe trimestrul I 2003 la 26 aprilie 2003 astfel că, organele de inspecție fiscală aveau obligația să verifice conform dispozițiilor legale incidente pe perioada supusă verificării termenul de prescripție și dacă există cauze de întrerupere și/sau suspendare a acestuia.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, se reține că societatea a ridicat în mod întemeiat excepția privind prescripția dreptului organului fiscal de a stabili impozit pe profit.

Din analiza dosarului cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă există cauze de întrerupere și suspendare a termenului de prescripție conform "*normelor în vigoare la data când acestea s-au produs*", respectiv conform prevederilor Ordonanței Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal și ale Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele reținute și având în vedere Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr.2/2008, precum și faptul că organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă există cauze de întrerupere și/sau suspendare raportat la momentul când se sfârșește termenul de prescripție de 5 ani, calculat potrivit Ordonanței Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal pentru obligațiile pentru care termenul de prescripție a început să curgă sub imperiul acestei legi, Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate pronunța asupra bazei de impozitare pentru impozitul pe profit stabilit pe întreaga perioadă supusă verificării 01.01.2003-31.12.2007.

Pentru acest fapt, în conformitate cu prevederile art.213 alin.5 din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că: "*(5) 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.*" și ale pct.9.4 din Ordinul Președintelui ANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: "*9.4. Excepțiile de fond în procedura de soluționare a contestațiilor pot fi următoarele: necompetența organului care a încheiat actul contestat, **prescripția**, excepția prevăzută de art. 102 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, republicat, autoritatea de lucru judecat etc.*" se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: "***Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou***

act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare” coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Presedintelui Agenției Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005 care prevede:

”Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”,

Ca urmare, se va desființa Decizia de impunere emisă de Direcția generală a finanțelor publice - Activitatea de inspecție fiscală –Serviciul de inspecție fiscală 3 contribuabili mijlocii pentru impozitul pe profit in suma de lei și accesoriile aferente în sumă de lei, urmand ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza pentru aceeași perioada și aceleași obligații bugetare care au făcut obiectul actului desființat în conformitate cu cele reținute în motivarea prezentei, cu prevederile actelor normative incidente în materie și Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr.2/2008 aprobată prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1754/17.12.2008, publicată in Monitorul Oficial al Romaniei nr.864 din 22.12.2008.

La reverificare organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și celelalte argumente invocate de societate.

Pentru considerentele arătate și in temeiul art.20 și 21 din Legea nr.414/2002, art.21 , art.23 din O.G. nr.70/1997, art.231, art.91, art.92, art.213 alin.5 din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.9.4 din Ordinul Președintelui ANAF nr.519/2005, Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr.2/2008 coroborate cu art.205, 206, 207 si 209 din O.G. nr. 92/2003, republicată, se

DECIDE

Desființarea deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice– Activitatea de inspecție fiscală - Serviciul de inspecție fiscală 3 contribuabili mijlocii în baza raportului de inspecție fiscală, **pentru suma totală de lei**, reprezentând:

- impozit pe profit;
- majorări de întârziere și penalități de întârziere

aferente impozitului pe profit , urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și același tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în spetă precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel în termen de 6 luni de la data comunicării, potrivit prevederilor legale.