



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

**DECIZIA nr. 287 / 18.10.2010
privind soluționarea contestațiilor formulate de
SC .X. .X. .X.SA ,
înregistrate la Agenția Națională de Administrare Fiscală
sub nr.90613.X./15.01.2010 și sub nr.906821/26.02.2010,**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală coordonare inspecție fiscală și de organele fiscale din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. – Administrația finanțelor publice .X., cu privire la contestațiile formulate de **SC .X. .X. .X.SA**, cu sediul declarat în Loc.X, Str.X nr.XA, Jud. .X., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./09.10.2009 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale coordonare inspecție fiscală și a Deciziei nr..X./29.12.2009 referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale, emisă de organele fiscale din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. – Administrația finanțelor publice .X..

Societatea **contestă suma de .X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - majorări/penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - accesorii pentru neplata la termen a obligațiilor stabilite prin decizia de calcul accesorii nr..X./29.12.2009.

Contestațiile au fost depuse în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./09.10.2009 a fost comunicată societății la data de 15.10.2009, conform ștampilei registraturii societății aplicată pe adresa nr..X./14.10.2009 a Direcției generale coordonare inspecție fiscală, aflată în

copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost înregistrată la data de 13.11.2009, conform ștampilei Registraturii generale a Agenției Naționale de Administrare Fiscală .

Decizia nr..X./29.12.2009 referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale a fost comunicată societății, prin poștă, la data de 11.01.2010 potrivit confirmării de primire anexată în copie, iar contestația a fost înregistrată la data de 09.02.2010 conform ștampilei Registraturii generale a Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. – Administrația finanțelor publice .X..

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art. 207 alin.1 și art. 209 alin. 2 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și având în vedere prevederile pct.9.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.519/2005, potrivit căruia *“În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, sau alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale sau tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestațiile formulate de SC .X. .X. .X.SA .*

I. Prin contestațiile formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./09.10.2009 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale coordonare inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./08.10.2009, și împotriva Deciziei nr..X./29.12.2009 referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale, emisă de organele fiscale din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. – Administrația finanțelor publice .X., societatea susține următoarele:

A. Contestatoarea solicită admiterea contestației și anularea obligațiilor fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./09.10.2009, precum și pentru sumele:

- X. lei reprezentând diminuarea pierderii fiscale ca urmare a stabilirii unor cheltuieli nedeductibile;
- X. lei impozit pe profit aferent anului 2006 repus la plată;
- X. reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit repus la plată.

Societatea arată că la data de 07.02.2008, în urma verificării efectuată de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Antifraudă Fiscală a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.5 prin care s-au stabilit la plată obligații fiscale, astfel:

- **pe anul 2005:**
- impozit pe profit .X. lei;
- dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar .X. lei;
- TVA .X. lei;
- dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA suplimentară .X. lei.
- **pe anul 2006:**
- impozit pe profit .X. lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar .X. lei;
- TVA .X. lei;
- majorări de întârziere aferente TVA suplimentară .X. lei.
- **01.01 .2007 – 30.06.2007**
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit .X. lei;
- TVA .X. lei;
- majorări de întârziere aferente TVA suplimentară .X. lei.

Împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.02.2008 societatea a formulat contestație, iar prin Decizia nr..X./07.10.2008 emisă în soluționarea contestației, s-a decis:

- anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.02.2008 pentru suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit pe anul 2006;
- respingerea contestației pentru suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit pe anul 2006 și pentru majorările de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.02.2008 pentru suma de

.X. lei și suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit și majorări de întârziere aferente;

- desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.02.2008 pentru suma de .X. lei și suma de .X. lei, reprezentând TVA și majorări de întârziere aferente.

Ca urmare a acestei decizii a fost efectuată reverificarea societății în urma căreia, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./09.10.2009, s-a stabilit în sarcina societății :

- pe anul 2006

- .X. lei – impozit pe profit;

- .X. lei – majorări de întârziere aferente

- 01.01. – 30.06.2007

-.X. lei -impozit pe profit

-.X. lei – majorări de întârziere aferente.

B. Referitor la impozitul pe profit scutit , contestatoarea arată că a întrunit toate condițiile legale pentru a beneficia de scutire de la plata impozitului pe profit aferent investițiilor noi.

Astfel, invocă prevederile art.6 din OUG nr.24/1998 și HG nr.728/2001 care prevăd scutirea de impozit pe profit pentru investițiile nou create și prin care se definește investiția nouă ca fiind *“bunuri amortizabile create sau achiziționate de la terțe părți, utilizate efectiv în activitatea proprie, conform obiectului de activitate al agentului economic, care se încadrează în domeniile de interes economic, [...]”*, precum și faptul că investiția nouă constă în *“clădiri, mașini, utilaje, instalații, echipamente, mijloace de transport, precum și bunuri necorporale definite conform Legii nr. 1.X./1994 [...] inclusiv terenurile achiziționate în scopul realizării investiției [...]”*.

Contestatoarea susține că Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit prevede aplicarea în continuare a acestei facilități iar Legea nr.571/2003 menține aceste facilități pe durata existenței zonei defavorizate. La pct.102 din HG nr.44/2004 se definește noțiunea de investiție nouă ca fiind *“mijloacele fixe amortizabile create sau achiziționate de la terțe părți, utilizate efectiv în activitatea proprie, desfășurată în domeniile de interes economic, clasificate expres în anexa la Normele metodologice pentru aplicarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 24/1998 privind regimul zonelor defavorizate, republicată, cu modificările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 728/2001, care determină angajarea de forță de muncă.”*

Ca urmare, societatea arată că potrivit prevederilor legale de mai sus pentru a beneficia de scutire de la plata impozitului pe profit acesta trebuie să fie aferent unei investiții noi, iar facilitatea trebuie aplicată asupra întregului profit aferent investiției.

De asemenea, contestatoarea susține că, potrivit art.3 din Legea minelor nr.85/2003 prin activitate minieră se înțelege *“ ansamblul de lucrări*

privind prospecțiunea, explorarea, dezvoltarea, exploatarea, prepararea/prelucrarea, concentrarea, comercializarea produselor miniere, conservarea și închiderea minelor, inclusiv lucrările aferente de refacere și reabilitare a mediului;” iar prin exploatare se înțelege “ansamblul de lucrări executate în subteran și/sau la suprafață pentru extragerea resurselor minerale, prelucrarea și livrarea acestora în forme specifice;”.

Față de cele invocate, societatea susține că textele de lege stabilesc cu caracter imperativ că activitatea minieră nu se limitează la extracția minereurilor ci cuprinde atât activitățile din faza de dezvoltare a unei mine, extracția și comercializarea, precum și activitățile ulterioare încetării extracției. În perioada verificată societatea a efectuat achiziții de immobilizări corporale ce au constat în terenuri, construcții, echipamente tehnologice, mijloace de transport în vederea dezvoltării unui proiect minier, cheltuielile aferente fiind capitalizate, astfel concluzia organelor de inspecție fiscală potrivit căreia societatea nu a desfășurat activitate este contrară atât prevederilor legale, cât și situației de fapt.

Totodată, contestatoarea arată că sunt relevante și condițiile pe care le-a îndeplinit în vederea obținerii certificatului de investitor respectiv, a depus documentația ce a inclus atât activitatea de extracție și prognozarea minereurilor neferoase și rare – Cod CAEN 1320 -, cât și activitatea de cercetare și exploatare a resurselor minerale prin foraje și utilizarea de lucrări specifice și echipamente de minerit și geologice - cod CAEN 7420 - activități care se încadrează în domeniile de interes economic conform Anexei 1 la Normele OUG nr.24/1998.

Societatea contestatoare arată că nu se regăsește în nici una din situațiile prevăzute de art.9 alin.2 din OUG nr.24/1998 și pct.104 din norme dat în aplicarea prevederilor art.38 în care nu s-ar aplica scutirea la plata impozitului pe profit respectiv, vânzarea de active corporale și necorporale în cadrul operațiunilor de lichidare, câștigurile din investiții financiare, profitul din desfășurarea activității în afara zonei defavorizate și profitul din desfășurarea de activități în alte domenii decât cele de interes pentru zona defavorizată.

C. Referitor la deductibilitatea pierderilor din diferențele de curs valutar, societatea arată că organele de inspecție fiscală nu au făcut distincție între cheltuielile aferente împrumutului care a fost luat în calculul gradului de îndatorare a capitalului și cele aferente altor tranzacții.

Astfel, contestatoarea susține că potrivit art.23 alin.3 din Codul fiscal și pct.61 din HG nr.44/2004 numai pierderile nete trebuie tratate ca nedeductibile dacă gradul de îndatorare este mai mare decât 3, respectiv numai cele aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare. Ca urmare, arată că numai împrumuturile primite de societate de la unul din acționarii acesteia au fost luate în calculul gradului de îndatorare, iar cheltuielile cu diferențele de curs valutar aferente acestor împrumuturi au fost tratate de societate ca nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Potrivit celor menționate contestatoarea susține că eronat organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de .X. lei ca fiind cheltuieli din diferențe de curs valutar nedeductibile la calculul profitului impozabil și au diminuat pierderea fiscală înregistrată de societate la data de 31.12.2005.

D. Referitor la calculul majorărilor de întârziere aferente impozitului pe profit pe anul 2006, societatea arată că organele de inspecție fiscală au calculat prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./08.10.2009 majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit scutit la plată în sumă de .X. lei, valorile de mai sus fiind scăzute pentru ca diferențele obținute să fie incluse în Decizia de impunere nr..X./09.10.2009 respectiv, impozit pe profit suplimentar de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei. Ca urmare, societatea susține că, la reverificarea din data de 08.10.2009 a rezultat o suplimentare a majorărilor de întârziere aferente impozitului pe profit scutit la plată pe anul 2006 de .X. lei fără ca aceasta să fie justificată de o prelungire a termenului până la care s-au calculat majorările de întârziere, astfel că nu au fost respectate prevederile art.213 alin.3 din OG nr.92/2003, republicată, conform cărora prin soluționarea contestației nu se poate face o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac.

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală trebuiau să reverifice aceleași impozite și taxe, pe aceeași perioadă, ținând cont de prevederile Deciziei nr.328/2008 însă au modificat modul de calcul al majorărilor ceea ce contravine Deciziei nr.328/2008 prin care s-a menținut suma de .X. lei.

Totodată, societatea susține că în anul 2006 a achitat impozit pe profit în sumă de .X. lei cu ordinele de plată nr..X./03.11.2006 și nr..X./15.02.2007 iar organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere acest aspect la calculul majorărilor de întârziere argumentând că nu au stins din obligațiile fiscale suplimentare stabilite în urma inspecției. Societatea arată că acest fapt rezultă din înregistrările efectuate în Registrul de evidență fiscală conform cărora sumele plătite în cuantum de .X. lei au acoperit parțial obligația stabilită de organele de inspecție fiscală.

E. În ceea ce privește procedura de control, societatea susține că procedurile utilizate de organele de inspecție fiscală nu au fost conforme cu reglementările privitoare la ajutorul de stat atât din punct de vedere al legislației aplicabile în perioada supusă verificării, cât și din cel al legislației aplicabile la data inspecției privind procedurile de monitorizare a ajutorului de stat.

Astfel, arată că potrivit Legii nr.143/1999, până la data de 01.01.2007, Consiliul Concurenței este autoritatea de contact în raportul cu Comunitatea Europeană deținând atribuții de monitorizare a ajutorului de stat și de asistare a Comisiei Europene împreună cu furnizorul de ajutor de stat

prin controale la fața locului. De asemenea, susține că, în prezent, autoritatea competentă să se pronunțe asupra respectării sau încălcării legislației în materia ajutorului de stat o are Comisia Europeană și nu organele de inspecție fiscală astfel că, stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare ca urmare a verificării condițiilor în care societatea a beneficiat de facilitățile fiscale excede competențele organelor de inspecție fiscală, fiind încălcate dispozițiile legii speciale în materia zonelor defavorizate față de dispozițiile Codului fiscal care au un caracter general în materia stabilirii impozitelor și taxelor.

Așadar, contestatoarea susține că, în ceea ce privește competența de a analiza condițiile în baza cărora a beneficiat de facilitățile fiscale intră în sfera de monitorizare a ajutorului de stat care presupune un control ce, în perioada 01.01.2005 – 30.06.2007, era în competența Consiliului Concurenței.

Societatea invocă în susținere, prevederile art.225 din Codul de procedură fiscală care reglementează modalitățile de stopare a ajutorului de stat și ale art.226 din același act normativ care reglementează modalitățile de recuperare a ajutorului de stat de unde rezultă că stoparea se face prin decizie a Consiliului Concurenței sau a furnizorului de ajutor de stat după o procedură bine reglementată care nu a fost respectată în cazul de față.

Ca urmare a celor prezentate, societatea consideră că organele de inspecție fiscală în mod nelegal și cu depășirea atribuțiilor au procedat la analiza condițiilor în care societatea poate beneficia de scutirile de impozite care intră sub incidența ajutorului de stat, motiv pentru care solicită înlăturarea constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr..X. și din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./09.10.2009 și anularea obligațiilor accesorii cu privire la suma de .X. lei compusă din .X. lei și .X. lei reprezentând impozit pe profit datorat stabilită ca urmare a nerecunoașterii scutirii de impozit pe profit reprezentând ajutor de stat.

De asemenea, societatea arată că îndeplinirea condițiilor în vederea menținerii ajutorului de stat a fost confirmată de reprezentanții Inspectoratului de Concurență .X., urmând a se avea în vedere Nota de constatare seria AB din 04.09.2006, care au reținut că societatea îndeplinește condițiile pentru a beneficia de facilitățile fiscale de natura ajutorului de stat inclusiv sub aspectul încadrării în intensitatea ajutorului de stat și mai poate beneficia de .X. lei ajutor de stat până la atingerea pragului de 50% din investiție.

Totodată, contestatoarea susține că nelegalitatea constatărilor organelor de inspecție fiscală reiese și din Ordinul MAI nr.382/2004 pentru aplicarea Ghidului de aplicare a ajutoarelor de stat acordate în temeiul OUG nr.24/1998. Obiectivul ajutorului de stat instituit prin OUG nr.24/1998 și preluat de Codul fiscal îl constituie dezvoltarea regiunilor slab dezvoltate prin încurajarea în efectuarea de investiții în aceste zone, iar scopul ajutoarelor de

stat este de a asigura agenților economici din zona avută în vedere aceleași șanse de dezvoltare ca și celor din alte zone ale țării.

În consecință, societatea arată că ajutorul de stat acordat a avut ca obiectiv stimularea investiției în zona defavorizată .X. .X. o astfel de investiție presupunând efectuarea unor cheltuieli inițiale (cu terenul, clădirile, echipamentele și alte bunuri corporale și necorporale aferente investiției) precum și faptul că orice investiție în etapa inițială înregistrează pierdere urmând ca ulterior începerii activității de exploatare propriu-zisă a investiției să apară și profitul.

De asemenea, societatea susține că a utilizat sumele rezultate din aplicarea scutirii pentru finanțarea în continuare a investiției și doar în situația în care ar fi utilizat profitul în alte scopuri decât cele pentru care a fost acordat ajutorul de stat se poate pune sub semnul întrebării dreptul societății de a beneficia de scutirea la plata impozitului pe profit.

F. Alte aspecte

Contestatoarea arată că în tabelul 3.1.2.4 din Raportul de inspecție fiscală nr..X./08.10.2009 profitul impozabil calculat la data de 31.12.2006 este de .X. lei deși se menționează și o sumă reprezentând pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți (sumă care ar fi trebuit să fie majorată conform celor prezentate de societate la pct.B in contestație) această sumă nu este luată în calculul bazei impozabile.

Societatea arată că din textul aceluiași tabel menționat mai sus reiese că impozitul pe profit datorat pe anul 2006 a fost calculat la o bază impozabilă de .X. lei sumă care nu rezultă din Raportul de inspecție fiscală iar această bază impozabilă coincide cu cea din Raportul de inspecție fiscală nr..X./2008 concluzia fiind că a fost preluată eronat în Raportul de inspecție fiscală nr..X./08.10.2009 fără a rezulta din constatări astfel că, impozitul pe profit a fost calculat eronat, precum și majorările de întârziere aferente.

Potrivit celor menționate, societatea contestatoare solicită admiterea contestației și anularea obligațiilor fiscale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./09.10.2009, precum și Raportul de inspecție fiscală nr..X./08.10.2009 cu privire la :

- X. lei, reprezentând diminuarea pierderii fiscale ca urmare a stabilirii unor cheltuieli nedeductibile suplimentare;
- .X. lei, reprezentând impozit pe profit pe anul 2006 repus la plată;
- .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit repus la plată.

Prin contestația formulată împotriva Deciziei nr..X./29.12.2009 referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente debitelor stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./15.10.2009 societatea invocă motivele:

În ceea ce privește accesoriile aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pe anul 2006 societatea susține că suma datorată a fost achitată la bugetul de stat în luna aprilie 2008 astfel că, se datorează accesorii numai până la data stingerii debitului.

Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pe perioada 01.01.2007 – 30.06.2007 societatea susține că a depus declarația privind impozitul pe profit 101 pe anul 2007 prin care s-a evidențiat pierderea fiscală pe anul 2007 și potrivit Ordinului MFP nr.149/2005 și prevederilor OG nr.92/2003, republicată, se considera stinsă obligația de plată la data de 25.01.2008. Ca urmare, societatea consideră că trebuiau calculate accesoriile până la data de 25.01.2008, aspect confirmat și de adresa nr.337744/899346 a Direcției Legislație Impozite Directe din Ministerul Finanțelor Publice.

În ceea ce privește Scrisoarea nr..X./31.12.2009 de însoțire a Deciziei nr..X./29.12.2009 prin care au fost recalulate accesoriile în sensul diminuării la suma de .X. lei contestatoarea arată că elementele acesteia nu califică acest act ca fiind un act administrativ fiscal, acesta fiind motivul pentru care societatea a contestat Decizia nr..X./29.12.2009 referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale și nu scrisoarea de însoțire menționată.

Ca urmare, solicită admiterea contestației și anularea/modificarea Deciziei nr..X./29.12.2009 referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./09.10.2009 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale coordonare inspecție fiscală, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr..X./08.10.2009, astfel:

Perioada verificată: 01.01.2005 – 30.06.2007.

S.C. .X. .X. .X.S.A. este o societate comerciala cu capital majoritar privat care are ca principal obiect de activitate extractia si prepararea minereurilor neferoase si rare, exclusiv minerale radioactive.

La baza inspecției fiscale a stat Decizia nr..X./07.10.2008 emisă de către Direcția generală de soluționare a contestațiilor.

În urma verificării efectuate s-au constatat următoarele:

1. Organul de inspecție fiscală a calculat gradul de îndatorare a capitalului în conformitate cu prevederile art.23 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și ale H.G. nr. 44/2004 și a constatat că în perioada 2005 - trimestrul I 2006, acesta a fost mai mare de trei.

În aceste conditii, potrivit art.23 (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organul de inspecție fiscală a tratat diferența dintre cheltuielile și veniturile din diferențe de curs valutar ca o cheltuiala cu dobânda.

Ca urmare, s-a constatat că diferența dintre cheltuielile cu dobânda stabilită de organele de inspecție fiscală (.X. lei) și cheltuielile din diferențe de curs nefavorabile considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal de către contribuabil (.X. lei) reprezintă cheltuială nedeductibilă (.X. lei) ce nu a fost luată în calcul de către contribuabil la stabilirea profitului impozabil aferent trim.IV 2005.

2. Organul de inspecție fiscală a constatat că SC .X. .X. .X.S.A. a înregistrat *“cheltuieli privind activele cedate mai mari decat veniturile din vanzarea activelor”*.

Având în vedere prevederile art.21 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organul de inspecție fiscală a stabilit că aceste cheltuieli ce depășesc valoarea veniturilor realizate din vânzarea activelor *“nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile”*, fiind nedeductibile fiscal.

Aceste cheltuieli nedeductibile fiscal sunt în cuantum de .X. lei si sunt repartizate astfel:

Anul 2005

trimestrul I - .X. lei

trimestrul II - .X. lei

trimestrul III - .X. lei

trimestrul IV - .X. lei

3. Organul de inspecție fiscală a constatat că **în luna iunie 2006**, S.C. .X. .X. .X.S.A. a înregistrat în contul 665 *“Cheltuieli cu diferențe de curs valutar”* suma de .X. lei *“ca fiind deductibilă din punct de vedere fiscal deși furnizorii cărora le-au fost acordate avansurile nu au decontat contravaloarea acestora”*.

Având în vedere Legea contabilității nr. 82/1991 care precizează că *“în creditul contului 409 se înregistrează ca diferențe nefavorabile de curs valutar avansurile în valută acordate furnizorilor la decontarea acestora sau la închiderea exercițiului financiar”*, precum și faptul că societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil această sumă, deși furnizorilor cărora le-au fost acordate avansurile nu au decontat contravaloarea acestora, rezultă că suma de .X. lei este nedeductibilă fiscal.

De asemenea, societatea contestatoare a înregistrat suma de **X lei reprezentand diferențe nefavorabile de curs valutar aferente debitorilor** ca fiind deductibilă fiscal, *“deși nu a încasat contravaloarea debitelor”*.

Întrucât Legea contabilității nr.82/1991 prevede că *“în creditul contului 461 “Debitori diverși” se înregistrează ca diferențe nefavorabile de*

curs valutar debitele încasate, organul de inspecție fiscală a stabilit că suma de X lei nu este deductibilă fiscal.

4. Organul de inspecție fiscală a constatat că **în luna martie 2007**, S.C. .X. .X. .X.S.A. a *“reevaluat obligațiile față de creditori, în condițiile în care nu a făcut nici o decontare către aceștia”*.

Având în vedere Legea contabilității nr.82/1991 conform căreia *“în debitul contului 665 ”Cheltuieli cu diferențele de curs valutar” se înregistrează diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea datoriilor în valută la încheierea exercițiului financiar”*, cât și faptul că în registrul de evidență fiscală al societății contestatoare *“la poziția 11 <<cheltuieli de curs nedeductibile>> este înscrisă cifra 0”*, organul de inspecție fiscală a stabilit că **suma de .X. lei, reprezentând diferențe nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea datoriilor în valută nu este deductibilă fiscal.**

5. Organul de inspecție fiscală a constatat că **în trimestrul II 2007**, S.C. .X. .X. .X.S.A. a reevaluat datoriile legate de participații – cont 166 *“Datorii ce privesc immobilizările financiare”* cu suma de .X. lei, reevaluarea fiind operată în contabilitate în condițiile în care societatea nu a efectuat nici o decontare către persoanele juridice ce dețin participații la capitalul acesteia.

Având în vedere Legea contabilității nr.82/1991 conform căreia *“în debitul contului 665”Cheltuieli cu diferențele de curs valutar” se înregistrează diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea datoriilor în valută la încheierea exercițiului financiar”*, cât și faptul că în registrul de evidență fiscală al societății contestatoare *“la poziția X <<cheltuieli de curs nedeductibile>> este înscrisă cifra 0”*, organul de inspecție fiscală a stabilit că **suma de .X. lei, reprezentând diferențe nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea datoriilor legate de participații nu este deductibilă fiscal.**

Organul de inspecție fiscală a constatat că S.C. .X. .X. .X.S.A. a încheiat anul 2005 cu pierdere, fapt pentru care a diminuat pierderea cu suma de .X. lei.

În ceea ce privește anul 2006 organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit bilanțului la 31.12.2006 societatea a realizat pierdere din exploatare în sumă de .X. lei și profit în sumă de .X. lei din activitatea financiară.

Ca urmare, organul de inspecție fiscală a stabilit că *“deoarece societatea nu a realizat profit din activitatea proprie, profitul impozabil stabilit de echipa de inspecție fiscală este supus impunerii”*.

Astfel, a fost calculat impozit pe profit în sumă de .X. lei (.X. lei x 16% = .X. lei), precum și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

Conform Deciziei nr..X./07.10.2008 privind soluționarea contestației formulată de societate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./2008 prin care s-a respins contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și pentru majorările de întârziere aferente în sumă de .X. lei organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar, pe anul 2006, impozit pe profit în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

Pe perioada 01.01 – 30.06.2007, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat impozit pe profit scutit la plată în sumă de .X. lei însă *“deoarece societatea nu a realizat profit din activitatea proprie, profitul impozabil stabilit de echipa de inspecție fiscală este supus impunerii”*.

Ca urmare, s-a calculat **impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei (.X. lei x 16% = .X. lei) precum și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei.**

Prin Decizia nr..X./29.12.2009 referitoare la obligațiile de plata accesorii aferente obligațiilor fiscale, organele fiscale din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X. au stabilit în sarcina societății suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit stabilit prin Decizia de impunere nr..X./15.10.2009.

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

Verificarea a vizat perioada: 01.01.2005 - 30.06.2007.

S.C. .X. .X. .X.S.A. este o societate comercială pe acțiuni ce are ca principal obiect de activitate extracția și prepararea minereurilor neferoase și rare, exclusiv minerale radioactive.

1. Referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu diferențe de curs valutar nedeductibile la calculul profitului impozabil, cu care a fost diminuată pierderea pe anul 2005, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra măsurii organelor de inspecție fiscală de diminuare a pierderii fiscale pe anul 2005 cu aceste cheltuieli neacceptate la deducere la calculul profitului impozabil în condițiile în care societatea nu prezintă documente sau calcule care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Perioada verificată: anul 2005.

În fapt, pe trim.IV 2005, organele de inspecție fiscală au verificat gradul de îndatorare a capitalului și consecințele fiscale ce decurg, constatând că societatea a înregistrat un grad de îndatorare mai mare decât 3, respectiv 10,53.

Astfel, au considerat diferența în sumă de .X. lei dintre cheltuielile cu diferențele de curs valutar înregistrate în contul 665”*Cheltuieli cu diferențe de curs valutar*” și veniturile din diferențe de curs valutar înregistrate în condul 765”*Venituri din diferențe de curs valutar*” ca o cheltuială cu dobânda, conform art.23 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S-a constatat că în Registrul de Evidență Fiscală societatea a înregistrat ca fiind nedeductibile fiscal cheltuieli cu diferențe de curs valutar nefavorabile în sumă de .X. lei.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că **diferența de .X. lei** dintre cheltuiala cu dobânda de .X. lei și cheltuielile cu diferențele nefavorabile de curs valutar în sumă de .X. lei nu a fost avută în vedere la calculul profitului impozabil pe trim.IV 2005, astfel că a diminuat pierderea pe anul 2005 cu această sumă.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au tratat această diferență ca fiind nedeductibilă în totalitate fără a avea în vedere că la calculul gradului de îndatorare au fost incluse numai împrumuturile primite de societate de la unul dintre acționarii acesteia și nu au fost incluse împrumuturile aferente altor tranzacții iar cheltuielile cu pierderile nete din diferențele de curs valutar trebuie să fie tratate ca nedeductibile numai cele aferente împrumuturilor care au fost luate în calculul gradului de îndatorare.

În drept, potrivit prevederilor art.23 alin.1-3 și 5-7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ (1) Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit. Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale.

(2) În condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile alin. (1), până la deductibilitatea integrală a acestora.

(3) În cazul în care cheltuielile din diferențele de curs valutar ale contribuabilului depășesc veniturile din diferențele de curs valutar, diferența va fi tratată ca o cheltuială cu dobânda, potrivit alin. (1), deductibilitatea acestei diferențe fiind supusă limitei prevăzute la alin. (1). Cheltuielile din diferențele de curs valutar, care se limitează potrivit prezentului alineat, sunt cele aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare a capitalului.

[...]

(5) În cazul împrumuturilor obținute de la alte entități, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), dobânzile deductibile sunt limitate la:

a) nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei; și

b) nivelul ratei dobânzii anuale de 9%, pentru împrumuturile în valută. Acest nivel al ratei dobânzii se aplică la determinarea profitului impozabil aferent anului fiscal 2004. Nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută se actualizează prin hotărâre a Guvernului.

(6) Limita prevăzută la alin. (5) se aplică separat pentru fiecare împrumut, înainte de aplicarea prevederilor alin. (1) și (2).

(7) Prevederile alin. (1) - (3) nu se aplică societăților comerciale bancare, persoane juridice române, sucursalelor băncilor străine care își desfășoară activitatea în România, societăților de leasing pentru operațiunile de leasing, societăților de credit ipotecar, precum și instituțiilor de credit.[,...]"

Iar potrivit pct.59 -61 și 63-68 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"59. În vederea determinării valorii deductibile a cheltuielilor cu dobânzile se efectuează mai întâi ajustările conform art. 23 alin. (5) din Codul fiscal. Valoarea cheltuielilor cu dobânzile care excedează nivelului de deductibilitate prevăzut la art. 23 alin. (5) din Codul fiscal este nedeductibilă, fără a mai fi luată în calcul în perioadele următoare.

60. În cazul în care capitalul propriu are o valoare negativă sau gradul de îndatorare este mai mare decât 3, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile art. 23 alin. (1) din Codul fiscal, până la deductibilitatea integrală a acestora.

61. Intră sub incidența art.23 alin. (3) din Codul fiscal numai pierderea netă din diferențele de curs valutar aferente capitalului împrumutat.

[...]

63. În sensul art.23 alin.(1) din Codul fiscal, prin **capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an începând de la data încheierii contractului, cu excepția celor prevăzute la alin. (4) al art. 23 din Codul fiscal, indiferent de data la care acestea au fost contractate.**

În capitalul împrumutat se includ și creditele sau împrumuturile care au un termen de rambursare mai mic de un an, în situația în care există prelungiri ale acestui termen, iar perioada de rambursare curentă, însumată cu perioadele de rambursare anterioare ale creditelor sau împrumuturilor pe care le prelungesc, depășește un an.

64. Capitalul propriu cuprinde capitalul social, rezervele legale, alte rezerve, profitul nedistribuit, rezultatul exercițiului și alte elemente de capital propriu constituite potrivit reglementărilor legale. În cazul sediilor permanente, capitalul propriu cuprinde capitalul de dotare pus la dispoziție de persoana juridică străină pentru desfășurarea activității în România, potrivit documentelor de autorizare, rezervele legale, alte rezerve, rezultatul exercițiului și alte elemente de capital propriu constituite potrivit reglementărilor legale.

65. Pentru calculul deductibilității cheltuielilor cu dobânzile se au în vedere următoarele:

a) pentru împrumuturile angajate de la alte entități, cu excepția celor prevăzute la art. 23 alin. (4) din Codul fiscal, se aplică limita prevăzută la art. 23 alin. (5) din același act normativ, indiferent de data la care au fost contractate;

b) în scopul aplicării art. 23 alin. (5) lit. a) din Codul fiscal, nivelul ratei dobânzii de referință, recunoscută la calculul profitului impozabil, este cea din ultima lună a trimestrului pentru care se calculează impozitul pe profit, publicată de Banca Națională a României în Monitorul Oficial al României, Partea I;

c) modul de calcul al dobânzii, conform art. 23 alin. (5) din Codul fiscal, va fi cel corespunzător modului de calcul al dobânzii aferente împrumuturilor;

d) rezultatul exercițiului financiar luat în calcul la determinarea capitalului propriu pentru sfârșitul perioadei este cel înregistrat de contribuabil înainte de calculul impozitului pe profit.

66. Cheltuielile cu dobânzile însumate cu pierderea netă din diferențele de curs valutar aferente împrumuturilor cu termen de rambursare mai mare de un an, luate în considerare la calculul gradului de îndatorare, sunt deductibile la determinarea profitului impozabil în condițiile prevăzute la art. 23 alin. (1) din Codul fiscal.

67. În vederea determinării impozitului pe profit, gradul de îndatorare se calculează ca raport între media capitalului împrumutat și media capitalului propriu. Pentru calculul acestor medii se folosesc valorile existente la începutul anului și la sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit,[...]

68. În cazul în care gradul de îndatorare astfel determinat este mai mic sau egal cu trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă de curs valutar sunt deductibile integral după ce s-au efectuat ajustările prevăzute la art. 23 alin. (5) din Codul fiscal.

69. Dacă gradul de îndatorare astfel determinat este mai mare decât trei, suma cheltuielilor cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențe de curs valutar este nedeductibilă în perioada de calcul al impozitului pe profit, urmând să se reporteze în perioada următoare, devenind subiect al limitării prevăzute la art. 23 alin.(1) din Codul fiscal pentru perioada în care se reportează.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că în vederea stabilirii caracterului deductibil sau nedeductibil al cheltuielilor cu dobânzile și pierderii nete din diferențele de curs valutar se determină gradul de îndatorare.

Gradul de îndatorare se stabilește prin raportarea capitalului împrumutat la capitalul propriu. Componenta capitalului împrumutat și capitalului propriu este prevăzută la pct.63 și 64 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, iar calculul gradului de îndatorare este prezentat la pag.30 din Raportul de inspecție fiscală nr..X./08.10.2009.

De asemenea, potrivit art.23 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru **cheltuielile din diferențele de curs valutar ale contribuabilului care depășesc veniturile din diferențele de curs valutar, diferența va fi tratată ca o cheltuială cu dobânda**, așa cum în mod corect au procedat organele de inspecție fiscală.

Potrivit celor prezentate se reține că deși societatea nu contestă calculul gradului de îndatorare efectuat de organele de inspecție fiscală contestă cuantumul diferenței dintre cheltuielile cu dobânda și cheltuielile cu diferențele nefavorabile de curs valutar înregistrate de societate ca nedeductibile în Registrul de Evidență Fiscală pe considerentul că nu sunt aferente împrumuturilor ce au fost avute în vedere la calculul gradului de îndatorare, mai mare decât 3.

Față de argumentul contestatoarei, organul de soluționare a contestației reține că societatea invocă motivul potrivit căruia nu s-a făcut distincție între cheltuielile aferente împrumuturilor primite de la unul din acționarii societății și cheltuielile aferente împrumuturilor din alte tranzacții în condițiile în care la calculul gradului de îndatorare, potrivit pct.63 din HG nr.44/2004 se are în vedere capitalul împrumutat care cuprinde:

“ În sensul art.23 alin.(1) din Codul fiscal, prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an începând de la data încheierii contractului, cu excepția celor prevăzute la alin. (4) al art. 23 din Codul fiscal, indiferent de data la care acestea au fost contractate.

În capitalul împrumutat se includ și creditele sau împrumuturile care au un termen de rambursare mai mic de un an, în situația în care există prelungiri ale acestui termen, iar perioada de rambursare curentă, însumată cu perioadele de rambursare anterioare ale creditelor sau împrumuturilor pe care le prelungesc, depășește un an.”

Conform prevederilor de mai sus societatea **nu prezintă o situație a capitalului împrumutat**, respectiv componența acestuia în vederea stabilirii dacă la calculul gradului de îndatorare prezentat în Raportul de inspecție fiscală nr..X./08.10.2009 au fost incluse toate împrumuturile cu termen de rambursare mai mare de un an, respectiv cele cu perioadă de rambursare sub un an, dar care însumată cu perioada de prelungire a rambursării acestora depășește un an.

De asemenea, în susținerea argumentului invocat, societatea avea posibilitatea **să prezinte la contestație situația cheltuielilor, respectiv veniturilor din diferențe de curs valutar aferente acestor împrumuturi ce au intrat în calculul gradului de îndatorare, precum și orice alte documente doveditoare** din care să rezulte cele susținute și care să combată constatările organelor de inspecție fiscală din Raportul de inspecție fiscală nr..X./08.10.2009.

Întrucât, societatea nu a prezentat situații cu creditele ce intră în calculul gradului de îndatorare și nici cu cheltuielile, respectiv veniturile aferente acestora sau orice alte documente justificative care să combată constatările organelor de inspecție fiscală din Raportul de inspecție fiscală nr..X./08.10.2009, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat corect la diminuarea pierderii fiscale pe anul 2005 cu această sumă având în vedere că societatea nu a luat în calculul rezultatul financiar pe trim.IV 2005 diferența de .X. lei.

Ca urmare, în temeiul prevederilor 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 și nesusținută cu documente pentru acest capăt de cerere.

2. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit pe anul 2006;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului impozitului pe profit datorat și al majorărilor de întârziere aferente în condițiile în care din raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată nu rezultă cu claritate baza impozabilă.

Perioada verificată : anul 2006.

În fapt, ca urmare a constatării unor cheltuieli neacceptate la deducere cum sunt: diferența în sumă de .X. lei dintre cheltuiala cu dobânda și cheltuielile cu diferențele de curs valutar considerate de societate nedeductibile, pe trim.I 2006, cheltuieli cu diferențe de curs valutar aferente avansurilor pentru care nu s-a decontat contravaloarea acestora în sumă de .X. lei, cheltuieli cu diferențe nefavorabile de curs valutar aferente debitelor ce nu au fost încasate în sumă de .X. lei, pe trim.II 2006, precum și a faptului că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea datorează impozitul pe profit constituit dar neachitat întrucât nu beneficiază de facilitățile fiscale prevăzute de OUG nr.24/1998 privind regimul zonelor defavorizate, deoarece nu a realizat profit din activitatea proprie desfășurată în zona defavorizată, s-a calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

Întrucât prin Decizia nr..X./07.10.2008 privind soluționarea contestației formulate de SC .X. .X. .X.SA împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.02.2008 a fost respinsă contestația pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și pentru majorările de întârziere aferente în sumă de .X. lei, având în vedere că societatea datorează acest impozit declarat, organele de inspecție fiscală au diminuat

obligația de plată cu aceste sume **rezultând impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei.**

Contestatoarea susține că din tabelul 3.1.2.4 din Raportul de inspecție fiscală nr..X./08.10.2009 rezultă baza de calcul în sumă de .X. lei pentru impozitul pe profit suplimentar, iar din textul pct.3.1.2.4 din același act administrativ reiese baza de calcul de .X. lei pentru impozitul pe profit suplimentar, suma fiind preluată din Raportul de inspecție fiscală nr..X./04.02.2008, fără ca aceasta să rezulte din constatări iar impozitul pe profit astfel calculat a fost inclus în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./09.10.2009.

De asemenea, contestatoarea arată că la reverificare a rezultat un cuantum mai mare al majorărilor de întârziere aferente impozitului pe profit ce intră în contradicție cu prevederile art.213 alin.3 din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și faptul că societatea a achitat impozit pe profit pe anul 2006 în sumă totală de .X. lei, cu ordinele de plată nr..X./03.11.2006 și nr..X./15.02.2007, ce nu au fost avute în vedere la calculul majorărilor de întârziere.

În drept, potrivit art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Iar potrivit pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, respectiv se scad veniturile neimpozabile.

Din analiza constatărilor prezentate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./08.10.2009 rezultă că la pag.36, la pct.3.2.1.4 *“Impozitul pe profit pe trimestrul IV 2006”* este prezentat un tabel *“Calcul profit/pierdere trim.IV 2006”* prin care se stabilește profit impozabil în sumă de .X. lei iar la pag.37 din același raport de inspecție fiscală se precizează *“profitul realizat de societate, potrivit bilanțului sus menționat, rezultă din rezultatul exercițiului financiar (profit .X. ron)“.[...]*

Din cele prezentate mai sus rezultă că pentru anul 2006, agentul economic avea obligația să vireze la bugetul de stat un impozit pe profit în sumă de .X. RON, astfel:

.X. RON x 16% = .X. lei”

În condițiile în care pe trim.IV 2006 nu sunt prezentate alte constatări care să conducă la majorarea profitului impozabil de la suma de .X. lei la suma de .X. lei.

Având în vedere cele susținute prin contestație se reține că baza de calcul a impozitului pe profit pe anul 2006 este identică cu cea prezentată în Raportul de inspecție fiscală nr..X./04.02.2008 la pag.X, însă prin acest raport organele de inspecție fiscală au constatat cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil constând în cheltuieli cu prestările de servicii în sumă de .X. lei pentru care nu au fost prezentate documente justificative și cheltuieli cu utilitățile și energia electrică în sumă de .X. lei pe motiv că la rubrica "*cumpărător*" nu este menționat numele, adresa și codul de identificare a societății verificate în condițiile în care prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./08.10.2009 nu mai există astfel de constatări.

De asemenea, în ceea ce privește calculul majorărilor de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei stabilit suplimentar prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./08.10.2009 se reține că, prin acest act administrativ, organele de inspecție fiscală au stabilit un quantum al majorărilor de întârziere în sumă de .X. lei, calculate până la data de 31.10.2007, în condițiile în care prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./04.02.2008, la același impozit pe profit au fost stabilite majorări de întârziere în sumă de .X. lei, pentru aceeași perioadă, respectiv până la data de 31.10.2007.

Totodată, se reține că nici din Raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./09.10.2009 și nici din anexa 21 "*Situația privind impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru perioada ianuarie 2006 – iunie 2007 precum și calculul majorărilor de întârziere calculate până la data de 31.10.2007*" nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere impozitul pe profit pe trim.III 2006 în sumă de .X. lei achitat cu Ordinul de plată nr..X./03.11.2006, anexat în copie la dosarul cauzei, precum și impozitul pe profit pe trim.IV 2006 în sumă de .X. lei achitat cu Ordinul de plată nr..X./14.02.2007, anexat în copie la dosarul cauzei.

Având în vedere cele prezentate mai sus se reține că organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la quantumul impozitului pe profit pe anul 2006 și al majorărilor de întârziere aferente, datorat bugetului, astfel că, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: "*(3) 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*" coroborate cu pct.12.7 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: “12.7. *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*” se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./09.10.2009 pentru impozitul pe profit pe anul 2006 în sumă de .X. lei și majorările de întârziere aferente în sumă de .X. lei, urmând ca în funcție de cele prezentate în decizie organele de inspecție fiscală să reanalizeze baza impozabilă și să stabilească dacă aceasta se modifică sau nu.

De asemenea, în funcție de cele constatate la reanalizarea bazei de impunere a impozitului pe profit pe anul 2006 se vor recalcula majorările de întârziere aferente dacă este cazul, iar în situația în care nu au fost avute în vedere sumele achitate în contul acestui impozit potrivit documentelor de plată invocate de contestatoare și anexate în copie la dosarul cauzei, se va reanaliza cuantumul majorărilor de întârziere și în funcție de acest aspect.

Referitor la solicitarea contestatoarei de anulare a Raportului de inspecție fiscală nr..X./08.10.2009 privind suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit pe anul 2006 și suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, repuse la plată, nu poate fi reținută deoarece cele două sume nu se regăsesc în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./09.10.2009 ce constituie titlu de creanță ci, așa cum rezultă de la pag.37 din raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, aceste sume au fost scăzute din totalul impozitului pe profit stabilit pe anul 2006 și al majorărilor de întârziere aferente.

Mai mult, se reține că raportul de inspecție fiscală nu reprezintă titlu de creanță prin care se stabilesc obligații suplimentare de plată în sarcina societății ci este un act premergător deciziei de impunere care nu stabilește niciun raport obligațional între contribuabil și bugetul de stat, fiind documentul ce stă la baza deciziei de impunere prin care se consemnează constatările organelor de inspecție fiscală din punct de vedere faptic și legal, potrivit prevederilor art.109 din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, :

“(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii

inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.”

3. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- **.X. lei – impozit pe profit pe sem.I 2007;**
- **.X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,** cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației în condițiile în care la reverificarea efectuată ca urmare a Deciziei nr..X./07.10.2008 emisă în soluționarea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./08.02.2008, organele de inspecție fiscală nu au respectat considerentele acestei decizii.

În fapt, prin Decizia de impunere impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.02.2008 s-au stabilit în sarcina societății următoarele obligații fiscale suplimentare de plată:

- impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar.

Din Raportul de inspecție fiscală nr..X./04.02.2008 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.02.2008 reiese că perioada verificată a fost 01.01.2005 – 30.06.2007, iar **impozitul pe profit stabilit suplimentar în cuantum de .X. lei, înscris în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.02.2008, este compus din:**

- .X. lei impozit pe profit stabilit suplimentar pe anul 2005;
- .X. lei impozit pe profit stabilit suplimentar pe anul 2006.

Prin Decizia nr..X./07.10.2008 de soluționare a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.02.2008, s-a decis desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.02.2008 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./04.02.2008 pentru **suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit**, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceluiași impozit și taxe, pe aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în decizia de soluționare a contestației.

Urmare a Deciziei nr..X./07.10.2008 de soluționare a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale

suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.02.2008, prin care s-a dispus reanalizarea impozitului pe profit în sumă de .X. lei, stabilit suplimentar pe anul 2005 și a impozitului pe profit în sumă de .X. lei, stabilit suplimentar pe anul 2006, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./09.10.2009, prin care s-a stabilit în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, aferent perioadei 01.01.2006 – 30.06.2007.

În drept, potrivit art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(3) 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.**”*

Iar potrivit pct.12.6 - 12.8 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“12.6. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

12.7. 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.

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că în situația în care se emite decizie de soluționare a contestației prin care se desființează, total sau parțial, actul administrativ atacat, organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, vor proceda la reverificarea contribuabilului care va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia iar **prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare**, nu se pot stabili în sarcina contribuabilului sume mai mari decât cele din actul desființat.

Conform celor precizate la pag.16 din considerentele Deciziei nr..X./07.10.2008 de soluționare a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.02.2008:

“Pentru anul 2006, organul de inspectie fiscala a stabilit ca S.C. .X. .X. .X.S.A. datoreaza un impozit pe profit suplimentar fata de cel inregistrat si declarat de societate in suma de .X. lei intrucat “nu a realizat profit din activitatea proprie”.

Si pentru trimestrul I si II din anul 2007, organul de inspectie fiscala a stabilit ca societatea contestatoare “nu a realizat profit din activitatea proprie”, fapt pentru care datoreaza impozit pe profit“ se reține că, prin Raportul de inspectie fiscală nr..X./04.02.2008, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr..X./07.02.2008, organele de inspectie fiscală au constatat că pe perioada 01.01.2006 – 30.06.2007, agentul economic nu a realizat profit din activitatea proprie, profitul înregistrat de societate în Registrul de evidență fiscală fiind considerat scutit la plată în baza certificatului de investitor în zona defavorizată, iar societatea nu beneficiază de această facilitate fiscală.

Referitor la acest aspect, prin Decizia nr..X./07.10.2008 emisă în soluționarea contestației împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr..X./07.02.2008, se precizează că, în conformitate cu prevederile legale aplicabile, ajutorul de stat de care a beneficiat S.C. .X. .X. .X.S.A. a fost verificat de inspectorii de concurența din cadrul Consiliului Concurenței, organismul desemnat de legiuitor sa monitorizeze aceste ajutoare.

Potrivit prevederilor legale în materie, ajutorul de stat astfel autorizat este acordat *“până la atingerea intensității maxime admise a ajutorului de stat”*, calcularea cuantumului acestuia si raportarea la intensitatea permisă fiind în sarcina Consiliului Concurenței, fapt ce presupune monitorizarea ajutoarelor de stat de catre organismul abilitat, respectiv Consiliul Concurenței, iar potrivit prevederilor O.U.G. nr.129 din 15 septembrie 2005 pentru modificarea și completarea Ordonantei Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare până la data de 01.01.2007, când intră în vigoare O.U.G. nr.117/2006 privind procedurile naționale în domeniul ajutorului de stat, se institue obligativitatea emiterii unei decizii de stopare a ajutorului de stat.

Astfel, legiuitorul a stabilit că, în cazul în care, în urma monitorizării, inspectorii din cadrul Consiliului Concurenței au constatat că S.C. .X. .X. .X.S.A. nu mai îndeplinește condițiile de a beneficia de facilitățile acordate prin Legea nr.143/1999 privind ajutorul de stat, cu modificările și completările ulterioare, aceștia vor emite o decizie de stopare a ajutorului de stat.

Ca urmare, în materie de ajutor de stat constând în facilități fiscale de natura scutirii la plată a impozitului pe profit, competența de monitorizare si stopare a ajutoarelor de stat în cazul în care se constată că nu mai sunt îndeplinite condițiile impuse pentru acordarea ajutorului de stat, revine Consiliului Concurenței.

Astfel, **monitorizarea, stoparea și recuperarea ajutoarelor de stat reprezintă activități ce nu sunt în competența organelor de inspecție fiscală, acestea putând fi solicitate să efectueze inspecție fiscală împreună cu reprezentanți ai compartimentelor specializate în materie de ajutor de stat, practici neloiale și prețuri reglementate**, la beneficiari ai ajutoarelor de stat la care s-a constatat atingerea intensității maxime a ajutorului de stat prevăzute de legislație, sau nerespectarea altor condiții impuse de legiuitor.

În acest sens, prin Decizia nr..X./07.10.2008, se precizează:

“Cum la S.C. .X. .X. .X.S.A. organele abilitate de lege nu au constatat atingerea sau depășirea intensității maxime a ajutorului de stat și, pe cale de consecință nu s-au emis acte pentru stoparea sau recuperarea ajutorului de stat, se reține că organele de inspecție fiscală nu sunt în drept să stabilească în sarcina societății impozit pe profit de plată și să emită decizie de impunere reprezentând titlu de creanță pentru acest impozit”, motiv pentru care se dispune desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.02.2008, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./04.02.2008, pentru suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit suplimentar de plată aferent anului 2005 în sumă de .X. lei, impozit pe profit suplimentar de plată aferent anului 2006 în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pe anii 2005, 2006 și trimestrul I și II 2007, în sumă totală de .X. lei, **“urmând ca organele de inspecție fiscală să înainteze constatările privind influențele fiscale care determină stabilirea unor diferențe suplimentare de impozit pe profit datorat organelor abilitate ale Direcției generale ajutor de stat, practici neloiale și prețuri reglementate din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor, singurele în măsură să stabilească dacă societatea beneficiază sau nu de prevederile legale”**.

Față de cele dispuse prin Decizia nr..X./07.10.2008 se reține că organele de inspecție fiscală au efectuat reverificarea societății contestatoare, în urma inspecției fiscale fiind încheiat Raportul de inspecție fiscală nr..X./08.10.2009, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./09.10.2009, ce face obiectul prezentei contestații.

De asemenea, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au înaintat constatările privind influențele fiscale care determină stabilirea unor diferențe suplimentare de impozit pe profit datorat bugetului de stat organelor abilitate ale Direcției generale ajutor de stat, practici neloiale și prețuri reglementate din cadrul Ministerului Finanțelor.

Mai mult, se reține că organele de inspecție fiscală reiterează aceleași argumente avute în vedere la prima verificare din data de 04.02.2008 astfel încât, din acest punct de vedere, se reține că nu s-a ținut cont de considerentele Deciziei nr..X./07.10.2008.

Având în vedere aspectele prezentate la verificarea din data de 08.10.2009, potrivit căror societatea nu beneficiază de facilitățile fiscale privind scutirea la plata impozitului pe profit întrucât agentul economic nu a realizat profit din activitatea proprie, profitul înregistrat de societate în Registrul de evidență fiscală fiind considerat de aceasta ca scutit la plată doar în baza certificatului de investitor în zona defavorizată, ce au fost luate în considerare la emiterea soluției de desființare a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.02.2008, precum și faptul că soluția pronunțată prin Decizia nr..X./07.10.2008, potrivit prevederilor art.210 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată: *“Decizia sau dispoziția emisă în soluționarea contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac”*, este definitivă în sistemul căilor de atac, au fost încălcate prevederile pct.12.8 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în sensul că organele de inspecție fiscală nu au respectat considerentele din decizia de soluționare la încheierea noului act administrativ fiscal ce a vizat aceeași perioadă și același impozit.

Totodată, se reține că potrivit prevederilor art.85 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin.

(4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri”.

Iar potrivit art.86 din același act normativ:

“(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.”

La art.94 din același act normativ, se prevede :

*“(1) **Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.**”*

Iar la alineantul 3 lit.e) al aceluiași articol se prevede:

“(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:[...]

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale.”

Totodată, la art.110 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*“(3) **Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii.”***

Iar conform pct.107.1 lit.a) din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii.

Asemenea titluri pot fi:

*“a) **decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii.”***

În aplicarea acestor prevederi a fost emis OMFP nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "*Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală*", modificat prin Ordinul MFP nr.1046/2007 pentru modificarea unor ordine ale ministrului economiei și finanțelor, în baza prevederilor art.86 alin.(2), ale art.109 și ale art.228 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care explicitează modul de completare al Deciziei de impunere, respectiv la « *punctul 2.1.1 se va completa câte un tabel pentru fiecare obligație fiscală stabilită suplimentar cu următoarele informații:[...]*”.

Prin urmare, se reține că **decizia de impunere fiscală trebuie să stabilească și să individualizeze obligația de plată suplimentară** care este "*creanța fiscală existentă la momentul inspecției fiscale*".

Se reține că, potrivit constatarilor din Raportul de inspecție fiscală nr..X./04.02.2008, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.02.2008, deși organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar, aferent perioadei 01.01.2007 – 30.06.2007, în cuantum de X lei, această

obligație suplimentară nu a fost înscrisă în Decizia de de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.02.2008, ca fiind obligație de plată către bugetul statului, având în vedere că, potrivit prevederilor legale mai sus invocate, **decizia de impunere fiscală trebuie să stabilească și să individualizeze obligația de plată suplimentară către bugetul statului.**

Ca urmare, impozitul pe profit stabilit suplimentar pe perioada 01.01.2007 – 30.06.2007, nefiind cuprins în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.02.2008, nu a făcut obiectul contestației formulate de SC .X. .X. .X.SA împotriva acestui titlu de creanță, așa cum se prevede la art.206 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat,[...]”.

Astfel, având în vedere prevederile art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.12.7 și pct.12.8 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se reține că prin Decizia nr..X./07.10.2008 de soluționare a contestației s-a desființat Decizia de de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.02.2008 pentru **impozitul pe profit în sumă de .X. lei, compus din:**

- suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar pe anul 2005;
- suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar pe anul 2006.

În urma reverificării societății s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./09.10.2009, prin care s-a stabilit în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, **compus din:**

- .X. lei impozit pe profit stabilit suplimentar pe anul 2006;
- **.X. lei impozit pe profit stabilit suplimentar pe perioada 01.01.2007 – 30.06.2007**, stabilindu-se astfel în sarcina societății impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent perioadei 01.01.2007 – 30.06.2007, impozit care nu se regăsea în Decizia de de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.02.2008.

De asemenea, se reține că prin stabilirea acestui impozit pe profit nu au fost respectate prevederile 12.8 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului

nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, referitoare la reverificarea strict pe aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia precum și cele referitoare la faptul că, prin noul act administrativ fiscal nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat.

Ca urmare, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./09.10.2009 pentru suma de .X. lei și majorările de întârziere în sumă de .X. lei urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze conform celor precizate în considerentele Deciziei nr..X./07.10.2008 de soluționare a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./07.02.2008.

4. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând accesorii stabilite prin Decizia nr..X./29.12.2009 referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului accesorilor datorate bugetului în condițiile în care prin prezenta decizie s-a desființat Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./09.10.2009 pentru impozitul pe profit ce constituie bază de calcul pentru accesorii.

În fapt, prin Decizia nr..X./29.12.2009 referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale s-a stabilit în sarcina societății accesorii în sumă totală de .X. lei, astfel:

- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei pe perioada 31.10.2007 – 03.12.2009;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei pe perioada 03.12.2009 - 17.12.2009;
- accesorii în sumă de X lei aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator și contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice pe perioada 25.09.2009 – 22.10.2009;
- accesorii în sumă de X lei aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator și contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice pe perioada 25.08.2009 – 22.10.2009.

Decizia nr..X./29.12.2009 referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale a fost transmisă de către Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. - Administrația Finanțelor Publice .X. către SC .X. .X. .X.SA, cu adresa nr..X./31.12.2009, prin care se menționează următoarele: *“Precizăm faptul că la impozitul pe profit, urmare a Declarației rectificative 101, pentru anul 2007, depusă la unitatea noastră fiscală și*

înregistrată sub nr..X./23.12.2009, au fost recalulate accesoriile, rămânând ca obligație de plată suma de .X. lei, sumă ce urmează a fi preluată și în evidențele d-voastră contabile.”

Prin contestația formulată împotriva Deciziei nr..X./29.12.2009 referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale societatea susține că scrisoarea nr..X./31.12.2009 prin care au fost diminuate accesoriile aferente impozitului pe profit de la suma de .X. lei la suma de .X. lei, nu poate fi calificată drept un act administrativ fiscal ce modifică obligațiile stabilite prin Decizia nr..X./29.12.2009 referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale astfel că, potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală, motiv pentru care contestă accesoriile stabilite prin acest titlu de creanță.

În drept, potrivit art.119 alin.1 și art.120 alin.1 și alin.5 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“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 termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

[...]

5) Modul de calcul al majorărilor de întârziere aferente sumelor reprezentând eventuale diferențe între impozitul pe profit plătit la data de 25 ianuarie a anului următor celui de impunere și impozitul pe profit datorat conform declarației de impunere întocmite pe baza situației financiare anuale va fi reglementat prin norme metodologice aprobate prin ordin al ministrului economiei și finanțelor.”

Potrivit prevederilor din OMFP nr.149 din 15 februarie 2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind modul de calcul al dobânzilor aferente sumelor reprezentând eventuale diferențe între impozitul pe profit plătit la data de 25 ianuarie a anului următor celui de impunere și impozitul pe profit datorat conform declarației de impunere întocmite pe baza situației financiare anuale, la art.2 din Anexa 1 privind Normele Metodologice privind modul de calcul al dobânzilor aferente sumelor reprezentând eventuale diferențe între impozitul pe profit plătit la data de 25 ianuarie a anului următor celui de impunere și impozitul pe profit datorat conform declarației de impunere întocmite pe baza situației financiare anuale, se prevede:

“(1) În cazul în care impozitul pe profit stabilit prin Declarația privind impozitul pe profit, întocmită în baza situației financiare anuale, este mai mic decât impozitul anual cumulat, stabilit prin declarațiile de impozite și taxe

lunare sau trimestriale, după caz, dobânzile datorate pentru neplata în termen a impozitului pe profit declarat în cursul anului fiscal se recalculează începând cu data de 26 ianuarie a anului următor celui de impunere.

(2) Recalcularea se face asupra sumei rămase neachitate din impozitul pe profit din declarația anuală privind impozitul pe profit, întocmită pe baza situației financiare anuale.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că pentru neachitarea la termen a impozitului pe profit aferent anului 2006 în sumă de .X. lei și impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2007 – 30.06.2007, în sumă de .X. lei, stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./09.10.2009, societatea datorează majorări de întârziere începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Se reține că prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./09.10.2009 au fost calculate majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pe anul 2006 și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit pe perioada 01.01.2007 – 30.06.2007, până la data de 30.10.2007 iar prin Decizia nr..X./29.12.2009 referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale au fost calculate accesorii pe perioada 31.10.2007 - 17.12.2009.

În ceea ce privește majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei stabilit suplimentar pe anul 2006 se reține că prin prezenta decizie, așa cum s-a analizat la cap.III pct.2, s-a decis desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./09.10.2009 urmând a se reface inspecția fiscală pe aceeași perioadă și pentru același impozit, **ce constituie bază de calcul pentru accesoriile stabilite prin Decizia nr..X./29.12.2009 referitoare la obligațiile de plata accesorii aferente obligațiilor fiscale.**

De asemenea, referitor la **impozitul pe profit în sumă de .X. lei stabilit suplimentar pe perioada 01.01.2007 – 30.06.2007** se reține că prin prezenta decizie, așa cum s-a analizat la cap.III pct.3, s-a decis desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./09.10.2009 atât pentru impozitul pe profit cât și pentru majorările de întârziere aferente, urmând ca organele de inspecție fiscală să țină cont de considerentele Deciziei nr..X./07.10.2008.

Ca urmare a soluției de desființare a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./09.10.2009 societatea a fost repusă în situația anterioară reverificării din data de

09.10.2009 în ceea ce privește obligația fiscală de plată cu titlu de impozit pe profit stabilit suplimentar.

Pe cale de consecință, având în vedere cele reținute precum și faptul că impozitul pe profit stabilit suplimentar prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./09.10.2009 constituie bază de calcul pentru accesoriile stabilite prin Decizia nr..X./29.12.2009 referitoare la obligațiile de plata accesorii aferente obligațiilor fiscale se va desființa și decizia nr..X./29.12.2009, se va desființa Decizia nr..X./29.12.2009 referitoare la obligațiile de plata accesorii aferente obligațiilor fiscale urmând ca în funcție de cele constatate la reverificare de organele de inspecție fiscală și de noul act administrativ fiscal ce va fi încheiat organele fiscale din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. - Administrația Finanțelor Publice .X. să recalculeze cuantumul accesoriilor datorate, dacă este cazul.

Referitor la cuantumul majorărilor de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei stabilit suplimentar pe anul 2006 se reține că prin adresa nr..X./16.02.2010, organele fiscale din cadrul Administrației finanțelor publice .X., precizează că *"[...] suma de .X. lei, a fost parte a sumei desființată prin Decizia nr..X./07.10.2008, sume care au fost achitate în aprilie 2008, [...] motiv pentru care unitatea nu datora aceste accesorii decât până la data de 15.04.2008, respectiv .X. lei. Diferența între .X. lei și .X. lei de .X. lei a fost stabilită eronat de plată în sarcina contribuabilului."*

La recalcularea cuantumul accesoriilor aferente acestui impozit pe profit se vor avea în vedere și cele precizate prin adresa nr..X./16.02.2010 de către organele fiscale din cadrul Administrației finanțelor publice .X., dacă este cazul.

În ceea ce privește accesoriile în sumă de X lei aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator și contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice stabilite prin Decizia nr..X./29.12.2009 referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale, se reține că societatea nu aduce argumente cu privire la această sumă de natură să combată cele constatate , astfel că acestea sunt datorate bugetului de stat.

Întrucât prin prezenta decizie, se desființează Decizia nr..X./29.12.2009 referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale pentru accesoriile aferente impozitului pe profit urmând ca în urma recalculării să se emită un nou act administrativ fiscal se va desființa decizia de calcul accesorii și pentru suma de 13 lei urmând ca la emiterea unui nou act administrativ acestea să fie repuse la plată în sarcina contestatoarei.

Pe cale de consecință, se va desființa Decizia nr..X./29.12.2009 referitoare la obligațiile de plata accesorii aferente obligațiilor fiscale urmând ca în funcție de cele precizate în prezenta decizie organele fiscale să emită un nou act administrativ fiscal prin care se vor stabili accesoriile datorate bugetului de stat.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.1 și alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.b) și pct.12.6 – 12.8 din OPANAF 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

Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./09.10.2009 și a Deciziei nr..X./29.12.2009 referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale, emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale coordonare inspecție fiscală și de organele fiscale din cadrul Administrației finanțelor publice .X., județul .X., **pentru suma de .X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - majorări/penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - accesorii pentru neplata la termen a obligațiilor stabilite prin Decizia nr..X./29.12.2009 referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale.

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

X

DIRECTOR GENERAL