

**MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR**  
**AGENTIA NATIONALA de ADMINISTRARE FISCALA**  
Directia generala de solutionare a contestatiilor

**DECIZIA NR. 328/07.10.2008**

privind solutionarea contestatiei formulata de  
**S.C. "RM" S.A.**

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere nr. ... emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ... pentru suma totala de ..., reprezentand:

- impozit pe profit;
- majorari de întârziere aferente;
- taxa pe valoarea adaugata;
- majorari de întârziere aferente.

Contestatia a fost depusa la Directia Antifrauda Fiscala in data de ... asa cum reiese din stampila registraturii, in termenul prevăzut de art. 207 (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, fata de data de ..., data comunicarii deciziei de impunere nr. ... inscrisa pe adresa de inaintare nr. ... anexata in copie la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art. 206, art. 207 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa solutioneze contestatia formulata de S.C. "RM" S.A..

***I. Prin contestatia formulata, S.C. "RM" S.A. invoca in sustinerea cauzei urmatoarele argumente:***

S.C. "RM" S.A. solicita anulara *"in tot"* a deciziei de impunere nr. ....

De asemenea, societatea contestatoare solicita a se constata faptul ca *"a declarat si platit un impozit pe profit nedatorat in valoare de ... lei aferent sumei de ... lei reprezentand diferente de curs valutar, altele decat cele aferente imprumutului luat de la actionar"* si ca *"diferentele de curs valutar asimilate dobanzilor si neadmise la deducere urmeaza a fi reportate in perioada urmatoare in conditiile Codului fiscal, Titlul II, art. 23 alin. 1 pana la deductibilitatea integrala a acestora"*.

**I. Impozit pe profit**

1. Referitor la suma de ... reprezentand diferente de curs valutar, S.C. "RM" S.A. arata ca aceasta rezulta ca diferenta intre suma

de ... lei constatata de organul de inspectie fiscala si suma de ... lei inregistrata in registrul de evidenta fiscala.

Societatea contestatoare sustine ca organul de inspectie fiscala a stabilit ca pierderea neta in suma de ... rezultata prin "*scaderea sumelor inregistrate in contul 765 "Venituri din diferente de curs valutar" (...) din cheltuielile inregistrate in contul 665 "Cheltuieli din diferente de curs valutar" (...) este nedeductibila*" intrucat gradul de indatorare este mai mare de trei, "*fara a face o analiza in fapt a sumelor inregistrate in aceste conturi*" si fara a se indica "*textele de lege care sa permita o astfel de incadrare*".

In acest sens, S.C. "RM" S.A. arata ca "*in contul 665 sunt inregistrate atat diferente de curs valutar urmare a reevaluarii imprumutului si dobanzilor aferente primite de la actionar in suma totala de ... lei cat si diferentelor de curs valutar inregistrate cu ocazia platii facturilor externe si a reevaluarii datoriilor si creantelor in valuta, respectiv soldurile conturilor de la banci la 31.12.2005 in suma totala de ... lei*", suma ce include si suma de ... lei reprezentand diferente de curs valutar altele decat cele aferente imprumutului luat de la actionar.

In aceste conditii, contestatoarea invoca prevederile H.G. nr. 44/2004 in aplicarea art. 19 alin. 1 din Codul fiscal, ale pct. 59 si pct. 173 din O.M.F.P. nr. 1752/2005.

S.C. "RM" S.A. sustine ca in conformitate cu art. 23 alin. 3 din Codul fiscal, "*cheltuielile cu diferentele de curs valutar care se limiteaza in functie de valoarea gradului de indatorare, sunt cele aferente imprumuturilor luate in calcul la determinarea gradului de indatorare a capitalului*" si ca "*organul de inspectie fiscala trebuia sa efectueze o analiza a contului de diferente de curs valutar si sa determine in mod obiectiv starea de fapt reala si completa*".

In concluzie, societatea contestatoare sustine ca "*suma de ... lei care include si suma de ... lei, constand in diferente de curs valutar altele decat cele aferente imprumutului luat de la actionar, trebuia considerata deductibila din punct de vedere fiscala*", ca are "*dreptul sa i se deduca integral cheltuielile trecute initial ca nedeductibile*" si ca aceste cheltuieli "*cu diferentele de curs valutar asimilate dobanzilor si neadmise la deducere urmeaza a fi reportate in perioada urmatoare in conditiile art. 23 alin. 1 din Codul fiscal pana la deductibilitatea integrala a acestora*".

2. Referitor la facturile fiscale emise de furnizorii de utilitati si energie electrica, S.C. "RM" S.A. sustine ca acestea reprezinta documente justificative intrucat "*temeiurile de drept invocate de organul fiscal pentru a retine nedeductibilitatea cheltuielilor aferente facturilor in discutie nu impun obligativitatea mentiunilor la rubrica cumparator a*

*elementelor invocate de organul de control*", respectiv numele, adresa si codul de identificare ale cumparatorului.

Societatea contestatoare invoca prevederile art. 21 alin. 4 litera f) din Codul fiscal, pct. 44 din H.G. nr. 44/2004, art. 6 alin. 1 din Legea nr. 82/1991, H.G. nr. 831/1997, si sustine faptul ca aceste norme legale *"nu impun un continut minimal al documentelor justificative, iar toate facturile in discutie cuprind toate elementele care sa permita efectuarea controlului fiscal si identificarea eventualelor obligatii bugetare"*.

De asemenea, S.C. "RM" S.A. sustine ca *"organul fiscal nu a luat in considerare si alte elemente de fapt relevante pentru stabilirea solutiei fiscale"* si ca nu a avut in vedere *"si celelalte documente, stari de fapt ... constand in titluri de proprietate aferente imobilelor precum si nota explicativa formulata de societate ... din care rezulta ca subscrisa este proprietara imobilelor pentru care au fost emise facturile de utilitati"*.

In sustinere, societatea contestatoare invoca Decizia nr. .../16.04.2002 si Decizia nr. ... din 22.05.2002 emise de Inalta Curte de Casatie și Justiție prin care caracterul de document justificativ al facturii este conferit de realitatea operatiunii consemnate in aceasta.

In concluzie, societatea contestatoare sustine incadrarea cheltuielilor inscrise in aceste facturi in categoria cheltuielilor deductibile fiscal intrucat organul de inspectie fiscala *"nu a contestat faptul ca societatea este de fapt beneficiarul serviciilor de furnizare de utilitati și energie electrica cuprinse in facturile in discutie ... si nici faptul ca acele imobile sunt aferente activitatii societatii"*.

**3.** Privitor la caracterul de document justificativ al contractelor in limba engleza, S.C. "RM" S.A. sustine ca *"normele aplicabile in speta nu prevad consecintele inlaturarii caracterului de document justificativ al documentelor intocmite in alta limba daca nu sunt insoțite de traduceri legalizate in limba româna"*.

De asemenea, societatea contestatoare precizeaza ca *"nu era conditionata, in exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor aferente contractelor redactate in limba engleza de obligatia traducerii prealabile in limba româna a acestora. Obligatia ce incumba societatii sub acest aspect consta doar in prezentarea respectivei traducerii la o eventuala solicitare ulterioara a organelor fiscale"*.

Totodata, S.C. "RM" S.A. invoca art. 21 alin. 4 lit. m) din Codul fiscal si sustine ca fiind deductibile fiscal aceste cheltuieli.

Societatea contestatoare prezinta contractele incheiate cu A, B, C, D, E, si sustine ca acestea indeplinesc conditiile legale astfel incat cheltuielile aferente acestora sa fie deductibile fiscal.

Mai mult, societatea contestatoare sustine ca *"desi initial sumele reprezentand contravaloarea acestor servicii (... lei) au fost*

*inregistrate ca si cheltuieli in contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terti", aceste sume au fost ulterior stornate din contul de cheltuieli si inregistrate in contul 233 "Imobilizari necorporale in curs" in vederea capitalizarii in conturi de imobilizari necorporale. Prin urmare, baza impozabila a impozitului pe profit aferenta anului 2005 nu a fost influentata cu cheltuielile aferente serviciilor mentionate".*

4. Referitor la cheltuielile cu activele cedate mai mari decat veniturile din vanzarea acestora, S.C. "RM" S.A. sustine ca *"legislatia fiscala incidenta in cauza nu contine prevederi in sensul deductibilitatii cheltuielilor doar in masura in care acestea sunt la acelasi nivel cu veniturile obtinute sau intr-un anumit procent, motiv pentru care acestea sunt deductibile chiar si in situatia in care sunt inferioare veniturilor obtinute"*.

De asemenea, societatea contestatoare arata ca acest *"rationament este inadmisibil"* si conduce la concluzia *"ca un contribuabil nu ar trebui sa inregistreze niciodata pierderi fiscale, intr-o astfel de situatie dispozitiile Codului fiscal privind posibilitatea recuperarii pierderilor fiscale devenind evident fara obiect"*.

5. Referitor la cheltuielile cu servicii de consultanta, S.C. "RM" S.A. arata ca prestarile in cauza constau in *"servicii de consultanta in domeniul resurselor umane (contractul de prestari servicii incheiat cu A), servicii de contabilitate, financiare si administrative (contractul de prestari servicii incheiat cu B), servicii de management (contractul de prestari servicii incheiat cu C)"*.

De asemenea, societatea contestatoare arata ca art. 46 din Codul comercial stabileste ca un contract poate fi incheiat si in forma verbala, iar *"Normele metodologice la Codul fiscal ... introduc conditii noi, suplimentar fata de cele prevazute in Codul fiscal in materia deductibilitatii"*, fapt pentru care *"incalcand limitele stabilite de lege, Normele metodologice nu sunt de natura a invalida caracterul de document justificativ al unui contract de prestari servicii care nu contine clauzele minime prevazute de aceste norme"*.

In sustinere, societatea contestatoare invoca Decizia nr. ... din 21 iunie 2005 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie cat si H.G. nr. 1579/2007 care a modificat Normele metodologice la Codul fiscal *"in sensul extinderii mijloacelor de proba si la <<oricare forma contractuala prevazuta de lege>> si al eliminarii prevederilor referitoare la clauzele minime ale contractelor de prestari servicii"*.

In concluzie, S.C. "RM" S.A. apreciaza ca *"organul de control trebuia sa retina aplicabilitatea art. 46 din Codul comercial, caracterul real al contractului si prestarea serviciilor putand fi probate in acest caz prin orice mijloc de proba, inclusiv facturi detaliate din care sa reiasa serviciile prestate"*.

6. Referitor la acordarea ajutorului de stat sub forma scutirii la plata a impozitului pe profit in suma de ... lei, S.C. "RM" S.A. arata ca obligatiile la bugetul de stat au fost stabilite *"cu depasirea obiectivului inspectiei fiscale"* in sensul ca *"verificarea acordarii ajutorului de stat nu a fost indicat printre obiective"* in avizul de inspectie fiscala nr. .../11.09.2007.

In ceea ce priveste competenta in materia ajutorului de stat, societatea contestatoare arata ca pana la data de 01.01.2007, in conformitate cu Legea nr. 143/1999, *"singura autoritate competenta material care sa exercite atributii de autorizare, acordare, control, inventariere, monitorizare si raportare a ajutorului de stat era Consiliul Concurentei"*, iar dupa aceasta data *"competenta exclusiva in evaluarea, autorizarea sau interzicerea unei masuri constand in ajutor de stat apartine Comisiei Europene"*.

In sustinere, societatea contestatoare invoca prevederile H.G. nr. 459/2007 privind organizarea si functionarea Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, potrivit carora *"singura competenta a organelor fiscale in materie de ajutor de stat este doar sub aspectul urmaririi si recuperarii ajutorului de stat ilegal sau abuziv"*, or, in conformitate cu Legea nr. 143/1999 si cu Regulamentul Comisiei Europene nr. 659/1999, S.C. "RM" S.A. nu se regaseste *"in situatia unei decizii a Consiliului Concurentei care sa dispuna asupra recuperarii unui ajutor de stat ilegal sau utilizat abuziv"*.

Cu privire la legalitatea ajutorului de stat, societatea contestatoare arata ca reprezentantii Inspectoratului de Concurenta ..., prin notele de constatare incheiate *"cu ocazia controalelor periodice efectuate"*, au constatat ca *"societatea indeplineste conditiile pentru a beneficia de facilitatile fiscale de natura ajutorului de stat acordate investitorilor in zone defavorizate, inclusiv sub aspectul incadrarii in intensitatea ajutorului de stat"* si ca *"societatea mai poate beneficia de ... lei ajutor de stat pana la atingerea pragului de 50% din investitie"*.

Societatea contestatoare precizeaza ca beneficiaza de ajutor de stat constand in scutirea la plata a impozitului pe profit *"pe perioada de existenta a zonei defavorizate ... la momentul la care realiza profit impozabil"*.

S.C. "RM" S.A. arata ca *"doar in situatia in care societatea ar fi folosit sumele aferente scutirii de impozit pe profit in alte scopuri decat cele pentru care a fost acordat ajutorul de stat , iar nu pentru ca inregistreaza pierdere, se poate pune sub semnul intrebării dreptul societatii de a beneficia de scutirea de impozit pe profit"* si concluzioneaza ca *"masura redevine aplicabila cu privire la orice impozit suplimentar stabilit de organul fiscal referitor la perioada analizata, in virtutea faptului ca O.U.G. nr. 24/1998 nu distinge, sub aspectul*

*obiectului scutirii, daca impozitul respectiv este cel calculat de agentul economic sau este stabilit de organul fiscal”.*

Referitor la nerespectarea de catre organul de inspectie fiscala a *“dispozitiilor legale ce reglementeaza facilitatile fiscale acordate intreprinderilor care beneficiaza de certificat de investitor permanent in zone defavorizate”*, S.C. "RM" S.A. arata ca potrivit legislatiei in vigoare *“facilitatea se acorda pentru profitul aferent investitiei noi, conform obiectului de activitate al agentului economic”*.

In sustinere, societatea contestatoare invoca Decizia nr. ... din 18 aprilie 2003 a Curtii Supreme de Justitie, cat si conditiile pe care le-a indeplinit in vederea obtinerii certificatului de investitor.

Astfel, in conformitate cu actul sau constitutiv, societatea este autorizata sa desfasoare activitati de extractie si prognozare a minereurilor neferoase si rare (exclusiv minereuri radioactive), cat si activitati de cercetare si exploatare a resurselor minerale prin foraje si utilizarea de lucrari specifice si echipamente de minerit si geologie, activitati incadrate in *“domeniile de interes economic”* conform Anexei nr. 1 din Normele metodologice la O.U.G. nr. 24/1998.

De asemenea, S.C. "RM" S.A. detine *“Atestatul privind capacitatea tehnica pentru executarea lucrarilor de cercetare si/sau pentru executarea lucrarilor de dezvoltare si exploatare a substantelor minerale utile emis de Agentia Nationala pentru Resurse Minerale”*.

In concluzie, societatea contestatoare sustine ca *“sunt intrunite toate conditiile legale pentru a beneficia de scutirea de impozit pe profit aferent investitiilor noi, asa cum a fost in mod valabil constatat de inspectorii de concurenta”* si ca *“nu se regaseste in nici una din situatiile expres mentionate la art. 9 alin. 2 din Norma metodologica la O.U.G. nr. 24/1998”*.

Totodata, societatea contestatoare arata ca *“este in etapa de investitii, unicul profit inregistrat in perioada supusa inspectiei fiscale rezultand ca urmare a unor diferente de curs valutar aparute in legatura cu un contract de imprumut incheiat in vederea finantarii intregii sale investitii in zona defavorizata”*.

Referitor la imprumutul contractat in vederea finantarii investitiei, S.C. "RM" S.A. arata ca acesta *“nu a fost luat in scopul obtinerii de castiguri financiare cum in mod eronat au invederat organele de control, acesta nereprezentand o investitie financiara”* ci a fost folosit pentru cumpararea terenurilor si a constructiilor existente pe aceste terenuri, pentru finantarea lucrarilor realizate in vederea construirii cailor de acces, precum si pentru celelalte activitati desfasurate in baza actului constitutiv.

Societatea contestatoare face trimitere si la raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 7 februarie 2005 de organele de

inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice ..., care *“nu au contestat concluziile inspectorilor de concurenta”*, fapt pentru care aceste constatari ale inspectorilor de concurenta *“raman cu putere de lucru judecat”*.

In aceste conditii, constatările din raportul de inspectie fiscala nr. ... in baza caruia s-a emis decizia de impunere nr. ..., *“dincolo de faptul ca sunt neintemeiate, ... sunt si in contradictie cu cele deja retinute printr-un act de control anterior”*.

7. S.C. "RM" S.A. arata ca in cazul *“cheltuielilor scoase din capitalizare”* in suma de ... lei, organul de inspectie fiscala *“invoca doua argumente contradictorii”*, respectiv ca aceste cheltuieli *“nu sunt justificate prin documente justificative”* si ca *“respectivele cheltuieli ar fi fost deductibile in trimestrul II 2007 si nu in trimestrul I 2007 ceea ce anuleaza primul argument”*.

De asemenea, societatea contestatoare sustine ca impozitul pe profit suplimentar aferent anului 2006 in suma de ... lei a fost preluat in decizia de impunere contestata in mod eronat, fara a se avea in vedere impozitul pe profit in suma de ... lei, *“constituit, declarat si achitat de societate anterior”* fapt ce are drept consecinta *“plata acelorasi obligatii de doua ori”*.

Totodata, societatea contestatoare arata ca *“au fost impozitate si veniturile rezultate din anulara unor provizioane in suma de ... lei pentru care nu s-a acordat deducere la momentul constituirii”*.

## **II. Taxa pe valoarea adaugata**

S.C. "RM" S.A. arata ca organul de inspectie fiscala nu a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrise in facturile de prestari servicii de consultanta aferente anilor 2005 si 2006 *“intrucat cheltuielile aferente au fost considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal”*, temeiul legal invocat fiind art. 145 alin. 3 lit. a) din Codul fiscal.

De asemenea, nu s-a acordat drept de deducere pentru *“taxa pe valoarea adaugata aferenta sumelor reprezentand imobilizari necorporale in curs inregistrate in perioada ianuarie - martie 2007, intrucat acestea au fost puse pe conturi de cheltuieli la luna aprilie 2007”*, in temeiul art. 145 alin. 3 lit. a) si art. 134 pct. 1 alin. 3 din Codul fiscal.

1. S.C. "RM" S.A. arata ca pentru perioada supusa verificarii a formulat cereri de rambursare a taxei pe valoarea adaugata, cereri care, in urma verificarii efectuate de organele fiscale din cadrul Directiei generale a finantelor publice ..., au fost solutionate in sensul ca *“in perioada 1 ianuarie 2005 - 30 iunie 2007, societatea a beneficiat de rambursarea integrala a sumelor reprezentand taxa pe valoarea*

*adaugata rambursabila solicitata, mai putin suma de ... lei aferenta lunii octombrie 2006”.*

*Societatea contestatoare precizeaza ca “sumele solicitate la rambursare au fost utilizate pentru compensarea cu alte impozite si taxe datorate la bugetul de stat consolidat”.*

*De asemenea, societatea contestatoare exemplifica cu raportul de inspectie fiscala nr. ... incheiat in vederea verificarii taxei pe valoarea adaugata solicitata la rambursare, in care se mentioneaza faptul ca taxa pe valoarea adaugata deductibila “provine in principal din prestari de servicii interne si externe (consultanta juridica, tehnica, economica, management, publicitate)” cat si faptul ca organul de inspectie fiscala “nu a stabilit diferente suplimentare fata de evidenta contabila a societatii”.*

*In concluzie, S.C. "RM" S.A. sustine ca “stabilirea dreptului la rambursarea taxei pe valoarea adaugata in perioada supusa verificarii (reverificarii) cade sub puterea lucrului judecat”, si ca in raportul de inspectie fiscala nr. ... in baza caruia s-a emis decizia de impunere nr. ... “nu se mentioneaza care sunt elementele noi care impun includerea societatii in situatia de exceptie retinuta de textul mai sus citat”, respectiv art. 105 alin. 3 din Codul de procedura fiscala.*

**2.** *Referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu prestari de servicii, S.C. "RM" S.A. arata ca in conformitate cu prevederile art. 145 alin. 3, alin. 8 si alin. 13 din Codul fiscal, “pentru exercitarea dreptului de deducere societatea trebuia sa detina facturi fiscale completate conform prevederilor art. 155 alin. 8 din Codul fiscal si sa concluzioneze ca serviciile respective sunt utilizate in scopul operatiunilor taxabile”.*

*De asemenea, societatea contestatoare sustine ca “exista o legatura clara si directa intre achizitiile acestor servicii de consultanta intrucat acestea s-au efectuat in legatura cu activitatea de extractie a minereurilor neferoase si rare pe care societatea doreste sa o intreprinda in Romania”.*

*Totodata, societatea contestatoare arata ca intrucat “a prezentat atat facturile fiscale cat si contractele de servicii de consultanta, ... nu este necesara potrivit legii prezentarea altor probe suplimentare, respectiv prezentarea contractelor traduse in limba romana de catre traducatori autorizati la data exercitarii dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata”.*

*In concluzie, S.C. "RM" S.A. arata ca “societatea a beneficiat in realitate de serviciile pentru care si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata ..., cheltuielile respective sunt in fapt deductibile si pentru scopurile impozitului pe profit, intrucat exista documente justificative ..., si in plus chiar daca nu ar fi deductibile pentru*



*scopurile impozitului pe profit, acest aspect nu ar atrage consecinta nedeductibilitatii si a taxei pe valoarea adaugata aferenta”.*

3. Referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor scoase din capitalizare, S.C. "RM" S.A. arata ca societatea *“si-a schimbat politica de contabilizare a capitalizarilor”*, fapt pentru care s-a decis *“scoaterea anumitor sume din contul 233 si repunerea lor pe cheltuieli in luna aprilie 2007”*.

Societatea contestatoare sustine ca a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor cheltuieli cu utilitati, paza, curierat, etc. scoase din capitalizare, in conformitate cu prevederile cart. 134 alin. 4 si alin. 5 lit. a) si art. 145 alin. 1 din Codul fiscal.

De asemenea, societatea contestatoare sustine ca organul de inspectie fiscala nu a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor scoase din capitalizare invocand *“doua argumente contradictorii”*.

### **III. Obligatii accesorii aferente impozitului pe profit si taxei pe valoarea adaugata stabilite suplimentar**

S.C. "RM" S.A. arata ca intrucat nu datoreaza impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata, *“in virtutea principiului <<accesoriul urmeaza regula principalului>>”*, nu datoreaza nici majorari de intarziere aferente.

De asemenea, societatea contestatoare sustine ca dobanzile, majorarile si penalitatile de intarziere au fost calculate *“fara a se indica temeiul de drept in raport de care s-au stabilit”* fapt ce conduce la *“imposibilitatea de a verifica calculul corect al acestora”*.

### ***II. Prin decizia de impunere nr. ... organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Antifrauda Fiscala au stabilit debite suplimentare in baza urmatoarelor constatari din raportul de inspectie fiscala nr. ....:***

Verificarea a vizat perioada 01.01.2005 - 30.06.2007.

S.C. "RM" 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.

#### **I. Impozit pe profit**

In urma verificarii efectuate s-a constatat ca urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile fiscal:

1. Organul de inspectie fiscala a calculat gradul de indatorare a capitalului in conformitate cu prevederile art. 23 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, si ale H.G. nr. 44/2004, si a constatat ca in perioada 2005 - trimestrul I 2006, acesta a fost mai mare de trei.

In aceste conditii, potrivit art. 23 (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organul de inspectie fiscala a tratat diferenta dintre cheltuielile si veniturile din diferente de curs valutar ca o cheltuiala cu dobanda.

Raportat la cheltuielile din diferente de curs valutar inregistrate de S.C. "RM" S.A., organul de inspectie fiscala a stabilit o cheltuiala din diferente de curs valutar suplimentara in suma totala de ... lei, repartizata in anul 2005 si trimestrul I 2006.

Sumele respective au fost incadrate ca fiind nedeductibile fiscal si au fost luate in calcul de organul de inspectie fiscala la stabilirea impozitului pe profit suplimentar.

**2.** Organul de inspectie fiscala a constatat ca facturile fiscale de utilitati si energie electrica nu sunt completate la rubrica "Cumparator" cu *"numele, adresa si codul de identificare ale societatii verificate"* intrucat, *"desi societatea era proprietara imobilelor care au beneficiat de consumul de utilitati si energie, companiile furnizoare nu au schimbat datele contractuale ca urmare a schimbarii proprietarului"*.

In aceste conditii, organul de inspectie fiscala a stabilit ca in conformitate cu prevederile art. 21 (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, si ale art. 6 (1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, suma totala de ... lei reprezentand contravaloarea facturilor fiscale de utilitati si energie electrica din perioada 2005 - 2006, nu este deductibila fiscal.

**3.** Organul de inspectie fiscala a constatat ca S.C. "RM" S.A. a inregistrat cheltuieli cu prestari de servicii in baza unor contracte redactate in limba engleza a caror traducere in limba romana *"este necertificata de catre traducatori autorizati"*.

In aceste conditii, avand in vedere prevederile art. 6 (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, si ale art. 21 (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a constatat ca pentru cheltuielile cu servicii de consultanta inregistrate, societatea contestatoare nu a prezentat *"contracte care sa cuprinda date referitoare la prestari, termene de executie, serviciile ce urmeaza a fi prestate, tarifele percepute, respectiv valoarea totala a acestora"*, asa cum prevede art. 21 (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, fapt pentru care a incadrat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile fiscal.

In cazul contractelor traduse din limba engleza si certificate de catre traducatori autorizati *"in timpul si ca urmare a inspectiei fiscale"*, organul de inspectie fiscala a constatat ca aferent acestor contracte,

cheltuielile *“au fost considerate deductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil anterior certificării traducerii”*.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca anterior certificării traducerii, respectiv *“pe perioada in care societatea verificata a dedus cheltuielile aferente contractelor, contractele incheiate nu indeplineau calitatea de document justificativ”*, fapt pentru care cheltuielile in cauza nu sunt deductibile fiscal pana la data certificării traducerii contractelor.

Privitor la cheltuielile cu prestari servicii inregistrate de S.C. "RM" S.A. in baza facturilor emise de A. si de B., organul de inspectie fiscala a stabilit ca *“societatea a inregistrat eronat aceste cheltuieli ca fiind deductibile din punct de vedere fiscal, deoarece potrivit prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 21 (4) lit. m), coroborat cu Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, pct. 48 (1), ...<<prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin situatii de lucrari, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare>>”*.

In concluzie, in baza constatarilor prezentate mai sus, organul de inspectie fiscala a stabilit ca suma totala de ... lei reprezentand cheltuieli cu prestari servicii nu este deductibila fiscal.

**4.** Organul de inspectie fiscala a constatat ca S.C. "RM" S.A. a inregistrat *“cheltuieli privind activele cedate ... mai mari decat veniturile din vanzarea activelor”*.

Avand in vedere prevederile art. 21 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste cheltuieli ce depasesc valoarea veniturilor realizate din vanzarea activelor *“nu au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile”*, fiind nedeductibile fiscal.

Aceste cheltuieli nedeductibile fiscal sunt in quantum de ... lei.

**5.** Organul de inspectie fiscala a constatat ca in luna iunie 2006, S.C. "RM" S.A. a inregistrat in contul 665 suma de ... lei *“ca fiind deductibila din punct de vedere fiscal desi furnizorii carora le-au fost acordate avansurile nu au decontat contravaloarea acestora”*.

Avand in vedere Legea contabilitatii nr. 82/1991 care precizeaza ca *“in creditul contului 409 se inregistreaza ca diferente nefavorabile de curs valutar avansurile in valuta acordate furnizorilor la decontarea acestora sau la inchiderea exercitiului financiar”*, organul de inspectie fiscala a stabilit ca suma de ... lei nu este deductibila fiscal.

De asemenea, societatea contestatoare a inregistrat suma de ... lei reprezentand diferente nefavorabile de curs valutar aferente debitorilor ca fiind deductibila fiscal, *“desi nu a incasat contravaloarea debitelor”*.

Intrucat Legea contabilitatii nr. 82/1991 prevede ca *“in creditul contului 461 se inregistreaza ca diferente nefavorabile de curs valutar*

*debitele incasate*”, organul de inspectie fiscala a stabilit ca suma de ... lei nu este deductibila fiscal.

6. Organul de inspectie fiscala a constatat ca in luna martie 2007, S.C. "RM" S.A. a *reevaluat obligatiile fata de creditorii, in conditiile in care nu a facut nici o decontare catre acestia*”.

Avand in vedere Legea contabilitatii nr. 82/1991 conform careia *“in debitul contului 665 se inregistreaza diferentele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea datoriilor in valuta la incheierea exercitiului financiar*”, cat si faptul ca in registrul de evidenta fiscala al societatii contestatoare *“la pozitia 11 <<cheltuieli de curs nedeductibile>> este inscrisa cifra 0*”, organul de inspectie fiscala a stabilit ca suma de ... lei reprezentand diferente nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea datoriilor in valuta nu este deductibila fiscal.

7. Organul de inspectie fiscala a constatat ca in luna iunie 2007, S.C. "RM" S.A. a *reevaluat datoriile legate de participatii ... in conditiile in care agentul economic nu a facut nici o decontare catre persoanele juridice ce detin participatii la capitalul acesteia*”.

Avand in vedere Legea contabilitatii nr. 82/1991 conform careia *“in debitul contului 665 se inregistreaza diferentele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea datoriilor in valuta la incheierea exercitiului financiar*”, cat si faptul ca in registrul de evidenta fiscala al societatii contestatoare *“la pozitia 11 <<cheltuieli de curs nedeductibile>> este inscrisa cifra 0*”, organul de inspectie fiscala a stabilit ca suma de ... lei reprezentand diferente nefavorabile de curs valutar rezultate din reevaluarea imprumuturilor in valuta nu este deductibila fiscal.

8. Organul de inspectie fiscala a constatat ca in trimestrul I 2007, S.C. "RM" S.A. a *dedus suma de ... lei reprezentand cheltuieli scoase din capitalizare*” fara a prezenta documente justificative.

Intrucat in Nota privind imobiliarile necorporale in curs, societatea contestatoare precizeaza ca *“scoaterea sumelor reprezentand imobiliarizari necorporale in curs si punerea acestora pe conturile de cheltuieli s-a facut in trimestrul II 2007*”, organul de inspectie fiscala a stabilit ca *“S.C. "RM" S.A. trebuia sa deduca aceste cheltuieli la calculul profitului impozabil in trimestrul II 2007, cand aceste sume reprezentand imobiliarizari necorporale in curs au fost puse pe conturile de cheltuieli*”, acestea nefiind deductibile fiscal in trimestrul I 2007.

9. Organul de inspectie fiscala a constatat ca S.C. "RM" S.A. a incheiat anul 2005 cu pierdere, fapt pentru care, avand in vedere prevederile art. 23 (3) lit. b) din Legea nr. 143/1999 privind ajutorul de stat, a stabilit ca *“agentul economic nu poate beneficia de ajutor de stat*”.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a constatat ca *“societatea nu a realizat si inregistrat in evidenta contabila venituri neimpozabile (venituri realizate din activitatea de baza, respectiv extractia si prepararea minereurilor neferoase si rare - exclusiv a minereurilor radioactive)”*, fapt pentru care *“nu poate beneficia de prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, Titlul II, cap. VI, art. 38 (1), deoarece nu a realizat profit din activitatea de baza (rezultatul din exploatare)”*.

In ceea ce priveste perioada 2006 - 30.06.2007 cand S.C. "RM" S.A. a inregistrat profit, organul de inspectie fiscala a stabilit ca *“deoarece societatea nu a realizat profit din activitatea proprie, profitul impozabil stabilit de echipa de inspectie fiscala este supus impunerii”*.

## **II. Taxa pe valoarea adaugata**

### **Anii 2005 si 2006**

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca, in temeiul art. 145 (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, S.C. "RM" S.A. nu beneficiaza de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta facturilor reprezentand contravaloarea prestarilor de servicii emise de A, B, C, D, E.

Astfel, avand in vedere deconturile de taxa pe valoarea adaugata cat si Situatiile privind rambursarile sau compensarile de taxa pe valoarea adaugata din perioada 01.08.2002 - 31.08.2007 transmisa de Directia generala a finantelor publice ..., organul de inspectie fiscala a stabilit ca societatea contestatoare are obligatia virarii la bugetul de stat a sumei totale de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar pentru anul 2005 si a sumei totale de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar pentru anul 2006.

### **Perioada ianuarie - iunie 2007**

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca taxa pe valoarea adaugata aferenta imobilizarilor necorporale in curs trecute pe conturi de cheltuieli *“trebuia dedusa in luna aprilie 2007”*.

In aceste conditii, avand in vedere prevederile art. 145 (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, deconturile de taxa pe valoarea adaugata cat si Situatiile privind rambursarile sau compensarile de taxa pe valoarea adaugata din perioada 01.08.2002 - 31.08.2007 transmisa de Directia generala a finantelor publice ..., organul de inspectie fiscala a stabilit ca S.C. "RM" S.A. datoreaza suma totala de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta imobilizarilor necorporale in curs trecute pe conturi de cheltuieli in trimestrul II 2007 si dedusa de societate in trimestrul I 2007.

**III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:**

Verificarea a vizat perioada 01.01.2005 - 30.06.2007.

S.C. "RM" S.A. este o societate comerciala pe actiuni care are ca principal obiect de activitate extractia si prepararea minereurilor neferoase si rare, exclusiv minerale radioactive.

### **IMPOZIT PE PROFIT**

**1. Referitor la impozitul pe profit suplimentar in suma totala de ... lei si majorarile de intarziere aferente in suma de ... lei, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta asupra legalitatii acestora, in conditiile in care nu a fost emisa o decizie de stopare a ajutorului de stat de care beneficiaza S.C. "RM" S.A. in baza certificatului de investitor in zona defavorizata nr. ....**

In fapt, ca urmare a verificarii efectuate, organul de inspectie fiscala a emis in baza raportului de inspectie fiscala nr. ..., decizia de impunere nr. ... prin care stabileste ca, pentru perioada 01.01.2005 - 30.06.2007, S.C. "RM" S.A. datoreaza impozit pe profit in suma totala de ... lei.

Acest impozit pe profit suplimentar de plata este compus pe de o parte din impozitul pe profit calculat si declarat de societatea contestatoare in suma totala de ... lei dar neplatit intrucat societatea, ca detinatoare a certificatului de investitor in zona defavorizata nr. ..., se prevaleaza de facilitatile acordate conform O.U.G. nr. 24/1998 privind regimul zonelor defavorizate, republicata in M.O. nr. 545 din 8 noiembrie 1999, iar pe de alta parte, din impozitul pe profit stabilit suplimentar de organul de inspectie fiscala in suma totala de ... lei.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca in anul 2005 S.C. "RM" S.A. "a realizat pierderi fiscale, atat trimestrial cat si la sfarsitul anului fiscal".

Avand in vedere art. 23 (3) lit. b) din Legea nr. 143/1999 privind ajutorul de stat, republicata, potrivit caruia "Sunt interzise măsurile ce constituie ajutor de stat, cum sunt: [...] ajutor pentru compensarea pierderilor rezultate din activitatea întreprinderilor, direct

*sau prin scutirea de la plata obligațiilor datorate statului” cat si prevederile art. 38 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 01.01.2004, conform carora “În cazul persoanelor juridice care au obținut, înainte de 1 iulie 2003, certificatul permanent de investitor în zonă defavorizată, scutirea de impozit pe profitul aferent investițiilor noi se aplică în continuare pe perioada existenței zonei defavorizate”, organul de inspectie fiscala a stabilit ca societatea contestatoare “nu poate beneficia de ajutor de stat”, fapt pentru care datoreaza impozitul pe profit calculat suplimentar pentru anul 2005 in suma de ... Lei.*

Pentru anul 2006, organul de inspectie fiscala a stabilit ca S.C. "RM" S.A. datoreaza un impozit pe profit suplimentar fata de cel inregistrat si declarat de societate in suma de ... 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.

In drept, facilitatile fiscale de care beneficiaza S.C. "RM" S.A. in baza certificatului de investitor in zona defavorizata nr. ..., sunt reglementate prin O.U.G. nr. 24/1998 privind regimul zonelor defavorizate, republicata in M.O. nr. 545 din 8 noiembrie 1999, cu modificarile ulterioare, care precizeaza la art. 6 (1) lit. c) urmatoarele:

*“Societățile comerciale cu capital majoritar privat, persoane juridice române, precum și întreprinzătorii particulari sau asociațiile familiale, autorizate conform Decretului-lege nr. 54/1990 privind organizarea și desfășurarea unor activități economice pe baza liberei inițiative, care își au sediul și își desfășoară activitatea în zona defavorizată, beneficiază pentru investițiile nou-create de următoarele facilități: [...]*

*c) scutirea de la plata impozitului pe profit pe durata de existență a zonei defavorizate”.*

Asadar, acordarea acestor facilitati, respectiv scutirea de la plata impozitului pe profit, era conditionata prin actul normativ sus invocat de situarea sediului social si desfasurarea activitatii in zona pentru care societatea comerciala detine certificat de investitor concomitent cu realizarea unei investitii si crearea de noi locuri de muncă pentru forța de muncă neocupată sau pentru membrii de familie ai acestora, care domiciliază în zona defavorizată.

O.U.G. nr. 24/1998 privind regimul zonelor defavorizate, a fost completata prin Legea nr. 239/2004 in vigoare incepand cu data de 08.06.2004, cu art. 14<sup>1</sup> care precizeaza urmatoarele:

*“(1) Agenții economici beneficiază de facilitățile fiscale prevăzute în legislația în vigoare, până la atingerea intensității maxime*

admise a ajutorului de stat, conform Regulamentului privind ajutorul de stat regional, aprobat de Consiliul Concurenței. [...]

(3) **Cuantumul ajutorului de stat și încadrarea în intensitatea permisă pentru fiecare agent economic sunt calculate de Consiliul Concurenței, pe baza informațiilor transmise de furnizorii de ajutor de stat și de agențiile pentru dezvoltare regională. [...]**

(5) **În momentul constatării atingerii intensității maxime admise calculate potrivit alin. (3), ca urmare a activității de monitorizare, Consiliul Concurenței înștiințează furnizorii de ajutoare de stat și agenții economici cu certificat de investitor asupra încetării acordării de facilități.**

(6) **În cazul depășirii intensității maxime admise, prevăzută în Regulamentul privind ajutorul de stat regional, Consiliul Concurenței va aplica prevederile legale în domeniul ajutorului de stat."**

Potrivit textelor de lege sus invocate, de la data intrării în vigoare a Legii nr. 239/2004 pentru completarea O.U.G. nr. 24/1998 privind regimul zonelor defavorizate, facilitățile fiscale sunt limitate "până la atingerea intensității maxime admise a ajutorului de stat", **calcularea cuantumului acestuia și raportarea la intensitatea permisă fiind în sarcina Consiliului Concurenței, în conformitate cu Regulamentul privind ajutorul de stat regional.**

O.U.G. nr. 24/1998 privind regimul zonelor defavorizate, este ulterior modificată prin Legea nr. 507/2004 pentru aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 94/2004 privind reglementarea unor măsuri financiare, publicată în M.O. nr. 1080/2008, după cum urmează:

**"2. La articolul 6 alineatul (1), după litera c) se introduce litera c<sup>1</sup>) cu următorul cuprins:**

**<<c<sup>1</sup>) scutirea de impozit pe profitul aferent investițiilor noi, pe perioada existenței zonei defavorizate, se aplică numai persoanelor juridice care au obținut înainte de data de 1 iulie 2003 certificatul permanent de investitor în zona defavorizată;>>**

**3. Alineatul (1) al articolului 14<sup>1</sup> va avea următorul cuprins:**

**<<ART. 14<sup>1</sup>**

**(1) Agenții economici care operează în zonele defavorizate beneficiază de facilitățile fiscale prevăzute la art. 6, până la atingerea intensității maxime admise a ajutorului de stat, conform Regulamentului privind ajutorul de stat regional, aprobat de Consiliul Concurenței.>>**

**4. După alineatul (1) al articolului 14<sup>1</sup> se introduce alineatul (1<sup>1</sup>) cu următorul cuprins:**

**<<(1<sup>1</sup>) În calculul intensității ajutorului de stat se au în vedere costurile eligibile aferente valorii investițiilor efectuate până la data de 15 septembrie 2004.>>**



5. După alineatul (2) al articolului 14<sup>1</sup> se introduce alineatul (2<sup>1</sup>) cu următorul cuprins:

<<(2<sup>1</sup>) Intensitatea ajutorului de stat, prevăzută la art. 14<sup>1</sup> alin. (1), se determină luându-se în calcul ajutorul de stat primit de agenții economici începând cu data de 2 ianuarie 2003.>>”.

În concluzie, agenții economici care operează în zonele defavorizate beneficiază de ajutor de stat constând în facilități fiscale de natură scutirii la plata a impozitului pe profit, începând cu data autorizării conform art. 14 (1) din Legea nr. 143/1999 privind ajutorul de stat, republicată, care precizează că “Orice ajutor de stat, sub orice formă și indiferent de beneficiar, trebuie autorizat de Consiliul Concurenței din punct de vedere al efectelor asupra concurenței, cu excepția cazurilor când prezenta lege prevede altfel”.

Ajutorul de stat astfel autorizat este acordat “până la atingerea intensității maxime admise a ajutorului de stat”, calcularea cuantumului acestuia și raportarea la intensitatea permisă fiind în sarcina Consiliului Concurenței, fapt ce presupune monitorizarea ajutoarelor de stat de către organismul abilitat, respectiv Consiliul Concurenței.

Analizând documentele anexate la dosarul cauzei, s-a constatat că în acest context legislativ, inspectorii de concurență din cadrul Consiliului Concurenței - Inspectoratul de Concurență ... au verificat și încheiat la S.C. "RM" S.A. nota de constatare seria ... nr. ... din data de 31.03.2005, nota de constatare seria ... nr. ... din data de 14.09.2005, nota de constatare seria ... nr. ... din data de 06.03.2006, nota de constatare seria ... nr. ... din data de 05.06.2006, nota de constatare seria ... nr. ... din data de 04.09.2006 (paginile 1 - 25, anexa 10, volum IV).

În notele de constatare sus menționate se calculează intensitatea brută a ajutorului de stat care se raportează la pragul maxim admis al intensității ajutorului de stat, concluzia inspectorilor de concurență fiind aceea că “societatea îndeplinește condițiile pentru a beneficia de facilitățile fiscale de natură ajutorului de stat prevăzute în O.U.G. nr. 24/1998 modificată și completată”.

De asemenea, în vederea nedepășirii intensității maxime admise a ajutorului de stat, inspectorii de concurență calculează diferența de ajutor de stat de care mai poate beneficia S.C. "RM" S.A..

Privitor la competența de monitorizare a ajutoarelor de stat, art. 13, 17, 18 și 26 din Legea nr. 143/1999 privind ajutoarele de stat, în vigoare până la data de 01.01.2007 când a intrat în vigoare O.U.G. nr. 117/2006, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele:

**“ART. 13**

(1) *Consiliul Concurenței și Oficiul Concurenței vor supraveghea permanent toate ajutoarele existente. Dacă se consideră că un ajutor existent denaturează semnificativ mediul concurențial normal și afectează aplicarea corespunzătoare a acordurilor internaționale la care România este parte, Consiliul Concurenței va solicita furnizorului de ajutor să ia măsuri corespunzătoare pentru eliminarea incompatibilității acestuia cu prezenta lege. Aceste măsuri pot să includă o recomandare de anulare sau de modificare a ajutorului existent. Aceste recomandări vor fi transmise și Oficiului Concurenței în vederea monitorizării de către acesta a realizării măsurilor impuse.*

(2) *Dacă măsurile nu sunt luate de către furnizorul de ajutor, în perioada de timp indicată în solicitare, Consiliul Concurenței poate decide oprirea acordării ajutorului existent sau poate impune condiții și obligații menite să asigure compatibilitatea ajutorului cu dispozițiile prezentei legi. Decizia nu va avea efect retroactiv și trebuie să permită furnizorului de ajutor o perioadă rezonabilă de timp pentru a se supune acesteia. [...]*

*Recuperarea, rambursarea sau suspendarea ajutorului*

*ART. 17*

(1) *Consiliul Concurenței poate cere Curții de apel în a cărei circumscripție teritorială se află sediul principal al furnizorului sau beneficiarului de ajutor de stat anularea actului administrativ prin care s-a acordat acesta și, pe cale de consecință, să dispună recuperarea, rambursarea sau suspendarea plății oricărui ajutor ilegal.*

(2) *Președintele Curții de apel poate dispune, prin ordonanță președințială, recuperarea, rambursarea sau suspendarea acordării ajutorului ilegal. Ordonanța poate fi atacată cu recurs la Curtea Supremă de Justiție.*

*Recuperarea ajutorului de stat interzis*

*ART. 18*

(1) *Când un ajutor de stat, pentru care Consiliul Concurenței a emis o decizie de interdicere, a fost totuși acordat, Consiliul Concurenței va cere Curții de apel în a cărei circumscripție teritorială se află sediul principal al furnizorului sau al beneficiarului de ajutor anularea actului administrativ prin care s-a acordat acesta și, pe cale de consecință, să dispună recuperarea ajutorului de către furnizor sau rambursarea acestuia de către beneficiar.*

(2) *Consiliul Concurenței poate cere Curții de apel să dispună recuperarea sau rambursarea ajutorului de stat și în cazul în care nu au fost respectate condițiile sau obligațiile prevăzute în decizia de autorizare.*

(3) *Hotărârea Curții de apel poate fi atacată cu recurs la Curtea Supremă de Justiție.*

(4) Acțiunile prevăzute în acest capitol sunt judecate după procedura de contencios administrativ.

**ART. 26**

(1) În sensul prezentei legi, prin monitorizare se înțelege activitatea de supraveghere și control al ajutoarelor de stat existente în derulare, în vederea verificării respectării prevederilor actului normativ sau administrativ care le instituie și a deciziilor de autorizare emise de către Consiliul Concurenței.

(2) În aplicarea regulamentelor, instrucțiunilor și deciziilor emise de către Consiliul Concurenței conform prezentei legi, acțiunile de monitorizare se finanțează prin întocmirea unui raport de monitorizare.

(3) **Obligația de monitorizare a ajutoarelor de stat revine Consiliului Concurenței.**

(4) În vederea realizării monitorizării ajutoarelor de stat, Consiliul Concurenței are următoarele atribuții:

a) supraveghează respectarea de către furnizorii și beneficiarii de ajutor de stat a prevederilor actelor normative sau administrative prin care se instituie ajutoare de stat;

b) urmărește aplicarea efectivă a deciziilor de autorizare emise;

c) verifică respectarea de către furnizorii și beneficiarii de ajutor de stat a regulilor privind cumulul de ajutoare;

d) verifică dacă ajutoarele de stat acordate se încadrează în pragurile de intensitate maximă admisibilă prevăzute de legislația în domeniu."

Asadar, in conformitate cu prevederile legale aplicabile, ajutorul de stat de care a beneficiat S.C. "RM" S.A. a fost verificat de inspectorii de concurenta din cadrul Consiliului Concurenței, **organismul desemnat de legiuitor sa monitorizeze aceste ajutoare.**

Mai mult, prin O.U.G. nr. 129 din 15 septembrie 2005 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, in vigoare pana la data de 01.01.2007 cand intra in vigoare O.U.G. nr.117/2006, se institue obligativitatea emiterii unei decizii de stopare a ajutorului de stat, astfel:

**"ART. 194<sup>1</sup>**

**Dispoziții privind stoparea ajutorului de stat**

(1) Stoparea acordării ajutoarelor de stat se realizează, de drept, prin:

a) emiterea unei decizii a Consiliului Concurenței în acest sens;

b) emiterea unei decizii de către furnizorul ajutorului de stat ca urmare a exercitării activității de supraveghere, când constată incompatibilitatea între ajutoarele de stat acordate și dispozițiile Legii nr.

*143/1999 privind ajutorul de stat, republicată, precum și a actelor normative emise în aplicarea acesteia”.*

Cu alte cuvinte, legiuitorul a stabilit ca în cazul în care, în urma monitorizării, inspectorii din cadrul Consiliului Concurenței au constatat ca S.C. "RM" 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.

De asemenea, legiuitorul stabilește ca furnizorul de ajutor de stat emite decizie de stopare a ajutorului de stat în cazul în care supraveghează beneficiarul ajutorului și constată *“incompatibilitatea între ajutoarele de stat acordate și dispozițiile Legii nr. 143/1999 privind ajutorul de stat, republicată, precum și a actelor normative emise în aplicarea acesteia”.*

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

**În concluzie, 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.**

**Cum la S.C. "RM" 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 ca organele de inspecție fiscală nu sunt în drept să stabilească în sarcina societății impozit pe profit de plata și să emita decizie de impunere reprezentând titlu de creanță pentru acest impozit.**

Având în vedere reținerile anterioare, prevederile art. 213 (5) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“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”*, cât și art. 216 (3) din același act normativ care stipulează ca *“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", decizia de impunere nr. ... emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ... va fi desfiintata pentru suma totala de ... lei reprezentand impozit pe profit suplimentar de plata aferent anului 2005 in suma de ... lei, impozit pe profit suplimentar de plata aferent anului 2006 in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pe anii 2005, 2006 si trimestrul I si II 2007, in suma totala de ... lei, urmand ca organele de inspectie fiscala sa inainteze constatările privind influentele fiscale care determina stabilirea unor diferente suplimentare de impozit pe profit datorat organelor abilitate ale Directiei generale ajutor de stat, practici neloiale si preturi reglementate din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor, singurele in masura sa stabileasca daca societatea beneficiaza sau nu de prevederile legale.*

La reanalizare se va avea in vedere si faptul ca in aplicarea dispozitiilor O.U.G. nr. 117/2006 in vigoare incepand cu data de 01.01.2007, a fost emis O.M.E.F. nr. 1133/11.04.2008 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea de către Ministerul Economiei și Finanțelor a prevederilor art. 18 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 117/2006 privind procedurile naționale în domeniul ajutorului de stat, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 137/2007, care la art. 14, 25, 26, 27 precizeaza urmatoarele:

*“ART. 14*

*Propunerile privind măsurile de stopare a acordării ajutoarelor de stat sau de recuperare a acestora, după caz, sunt elaborate de Direcția generală ajutor de stat, practici neloiale și prețuri reglementate, în urma acțiunilor de supraveghere derulate prin compartimentele teritoriale specializate și pe baza informațiilor primite de la beneficiarii de ajutor de stat, în toate cazurile indicate la art. 13.[...]*

*ART. 25*

*Ca urmare a analizei efectuate, Direcția generală ajutor de stat, practici neloiale și prețuri reglementate propune secretarului de stat coordonator să solicite Agenției Naționale de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de inspecție fiscală, efectuarea unei inspecții fiscale prin intermediul unei echipe formate din specialiști ai structurilor de inspecție fiscală, precum și ai compartimentului teritorial specializat.*

*ART. 26*

*Rezultatele verificărilor vor fi înscrise într-un proces-verbal care va fi transmis Direcției generale ajutor de stat, practici neloiale și prețuri reglementate.*

*ART. 27*

*În cazul în care ca urmare a actelor de control încheiate se constată că operatorul economic se află în una dintre situațiile prevăzute*

*la art. 13, Direcția generală ajutor de stat, practici neloiale și prețuri reglementate întocmește o notă prin care propune recuperarea ajutorului de stat acordat, elaborând și proiectul de decizie în acest sens”.*

De asemenea, referitor la cheltuielile înregistrate în baza facturilor fiscale emise de furnizorii de utilități și energie electrică, se va reanaliza modul de aplicare a art. 21 (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia nu sunt deductibile “cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”, în raport de constatarea din raportul de inspecție fiscală nr. ... conform căreia “deși societatea era proprietara imobilelor care au beneficiat de consumul de utilități și energie electrică, companiile furnizoare nu au schimbat datele contractuale ca urmare a schimbării proprietarului”.

Totodată, pentru încadrarea corectă a cheltuielilor cu prestări de servicii reglementate în mod expres prin art. 21 (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se va reanaliza prioritar realitatea prestării serviciilor în cauză, necesitatea acestor servicii pentru activitatea desfășurată de societate, contractele încheiate, documentele rezultate ca urmare a prestării serviciilor și eventuala relație de afiliere între părțile contractante, traducerea contractelor certificată de traducători autorizați neconditionând deductibilitatea fiscală a acestora cheltuieli.

***2. Referitor la impozitul pe profit evidențiat și declarat de S.C. "RM" S.A. în suma de ... lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă acest impozit este scutit la plata în condițiile în care societatea contestatoare a înregistrat profit financiar.***

În fapt, în anul 2006, S.C. "RM" S.A. a calculat și declarat un impozit pe profit în suma de ... lei.

Conform registrului de evidență fiscală, numai impozitul pe profit în suma de ... lei este de plată întrucât este aferent veniturilor din vânzarea de active, diferența în cuantum de ... lei fiind scutită la plată în baza certificatului de investitor în zona defavorizată nr. ....

Prin declarațiile trimestriale, societatea contestatoare a declarat impozit pe profit zero, suma de ... lei fiind cuprinsă în declarația anuală ca impozit pe profit scutit la plată.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 38 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza urmatoarele:

*"În cazul persoanelor juridice care au obținut, înainte de 1 iulie 2003, certificatul permanent de investitor în zonă defavorizată, scutirea de impozit pe profitul aferent investițiilor noi se aplică în continuare pe perioada existenței zonei defavorizate".*

Potrivit textului de lege sus citat, S.C. "RM" S.A., ca detinatoare a certificatului de investitor in zona defavorizata nr. ..., deci anterior datei de 1 iulie 2003, beneficiaza, pe perioada existentei zonei defavorizate, de "scutirea de impozit pe profitul aferent investițiilor noi".

Cu alte cuvinte, scutirea la plata se acorda numai pentru impozitul pe profit rezultat din exploatarea investitiilor noi realizate in zona defavorizata pentru care societatea detine certificat de investitor.

De altfel, prin H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, legiuitorul vine cu urmatoarele precizari:

*"102. Investițiile noi sunt reprezentate de 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 Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 24/1998 privind regimul zonelor defavorizate, republicată, cu modificările ulterioare, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 728/2001, care determină angajarea de forță de muncă.*

*104. Profitul realizat în zonele defavorizate, rezultat din efectuarea operațiunilor de lichidare a investiției, conform legii, din vânzarea de active corporale și necorporale, din câștigurile realizate din investiții financiare, din desfășurarea de activități în afara zonei defavorizate, precum și cel rezultat din desfășurarea de activități în alte domenii decât cele de interes pentru zonele defavorizate sunt supuse impunerii. Partea din profitul impozabil aferentă fiecărei operațiuni/activități este cea care corespunde ponderii veniturilor obținute din aceste operațiuni/activități în volumul total al veniturilor".*

De asemenea, H.G. nr. 728/2001 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 24/1998 privind regimul zonelor defavorizate, republicată, cu modificările ulterioare, la art. 1 lit. c), precizeaza urmatoarele:

*"În sensul prevederilor Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 24/1998 privind regimul zonelor defavorizate, republicată, cu modificările ulterioare, denumită în continuare ordonanță, noțiunile de mai jos se definesc astfel: [...]"*

*c) investiție nou-creată - 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, clasificate expres în anexa nr. 1, pentru exploatarea cărora este angajată forță de muncă. Investiția nou-creată trebuie să fie înregistrată în evidențele financiar-contabile ale agentului economic după declararea zonei defavorizate și constă în: clădiri, mașini, utilaje, instalații, echipamente, mijloace de transport, precum și bunuri necorporale definite conform Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, inclusiv terenurile achiziționate în scopul realizării investiției sau pentru desfășurarea de activități agricole".*

Asadar, prin textele de lege sus citate, se definește investiția nouă ca fiind reprezentată de "mijloacele fixe amortizabile create sau achiziționate de la terțe părți, utilizate efectiv în activitatea proprie" și se enumera categoriile de profit pentru care investitorul în zona defavorizată este obligat să calculeze și să plătească impozit pe profit

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că în anul 2006 S.C. "RM" S.A. a înregistrat, așa cum rezultă din anexa nr. 49 - Bilanț la data de 31.12.2006, pierdere din exploatare în suma de ... lei și profit financiar în suma de ... lei.

Asadar, impozitul pe profit calculat și declarat de societatea contestatoare pentru anul 2006 nu rezultă prin impozitarea profitului realizat din exploatarea investițiilor noi realizate în zona defavorizată pentru care detine certificat de investitor, ci prin impozitarea profitului financiar înregistrat.

În aceste condiții, față de prevederile legale sus invocate, se reține că impozitul pe profit aferent profitului financiar înregistrat de societatea contestatoare nu se încadrează în prevederile art. 38 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nefiind deci scutit la plată.

În același sens s-a pronunțat și Direcția generală de legislație impozite directe din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor, care prin adresa nr. ..., precizează că "partea de profit aferent veniturilor rezultate din diferențele de curs favorabile aferente creditului utilizat este supus impunerii, în condițiile prevăzute la pct. 104 în conformitate cu Titlul II "Impozit pe profit" din Normele metodologice în aplicarea art. 38 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare", și că "facilitățile fiscale prevăzute la art. 38 alin. 1 din Codul fiscal se acordă numai pentru profitul aferent investiției noi".



De altfel, si prin adresa nr. ..., Directia generala de legislatie impozite directe din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor, a comunicat organului de inspectie fiscala acelasi punct de vedere in sensul ca *“din punct de vedere fiscal sunt aplicabile prevederile pct. 101, 102, 103 si 104 ale Titlului II “Impozit pe profit” din Normele metodologice in aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, date in aplicarea dispozitiilor art. 38 alin. 1 din Codul fiscal, respectiv pentru profitul obtinut din utilizarea investitiilor noi in zone defavorizate”*.

In concluzie, pentru impozitul pe profit calculat si declarat in anul 2006, S.C. "RM" S.A. nu beneficiaza de facilitatile acordate in baza certificatului de investitor in zona defavorizata nr. ..., acest impozit fiind datorat, de plata.

Se retine ca acest impozit pe profit calculat si declarat de societatea contestatoare la organul fiscal teritorial prin declaratia 101, dar neplatit, S.C. "RM" S.A. mentionand *“scutire zona defavorizata”*, este preluat in decizia de impunere nr. ... emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ....

In aceste conditii, repunerea la plata a impozitului pe profit considerat de societatea contestatoare ca fiind scutit prin emiterea deciziei de impunere nr. ..., echivaleaza cu o dubla stabilire a aceleiasi obligatii fiscale, S.C. "RM" S.A. fiind in posesia a doua titluri de creanta pentru acelasi impozit, respectiv declaratia privind impozitul pe profit repusa la plata si decizia de impunere contestata.

Asadar, in vederea achitarii de catre S.C. "RM" S.A. a impozitului pe profit calculat si declarat in anul 2006 si considerat ca fiind scutit la plata, se impune a se lua masura repunerii la plata a acestui impozit evidentiat in declaratia privind impozitul pe profit, fara a se emite un alt titlu de creanta, respectiv decizia de impunere contestata.

In concluzie, pentru impozitul pe profit aferent anului 2006, calculat, declarat si evidentiat ca scutit la plata de societatea contestatoare, organul de inspectie fiscala a intocmit in mod eronat decizie de impunere care, potrivit art. 86 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se emite ori de cate ori se modifica baza de impunere, pentru obligatii fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala.

Fata de cele retinute anterior, decizia de impunere nr. ... emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ... va fi anulata pentru suma de ... lei.

Debitul este legal datorat de societatea contestatoare, contestatia privind suma de ... lei reprezentand impozit pe profit urmand sa fie respinsa ca neintemeiata.

In ceea ce priveste majorarile de intarziere in suma de ... lei, acestea sunt aferente unor debite evidentiata de S.C. "RM" S.A. dar nedecarate prin declaratiile trimestriale astfel incat, in mod legal organul de inspectie fiscala a calculat accesorii incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei in conformitate cu dispozitiile art. 119 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

In aceste conditii, decizia de impunere nr. ... va fi mentinuta pentru majorarile de intarziere in suma de ... lei, acestea fiind legal datorate de societatea contestatoare.

### **TAXA PE VALOAREA ADAUGATA**

***Cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei, in conditiile in care organul de inspectie fiscala nu face dovada existentei elementelor noi suplimentare, necunoscute la verificarile anterioare care sa indreptateasca reverificarea aceleiasi perioade si aceluasi tip de impozite si taxe, in conformitate cu prevederile art. 105(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.***

In fapt, organul de inspectie fiscala a stabilit ca in perioada 2005 - 2006, S.C. "RM" S.A. nu beneficiaza de dreptul de deductie a taxei pe valoarea adaugata aferenta facturilor reprezentand contravaloarea prestarilor de servicii emise de A, B, C, D, E, iar in perioada ianuarie - iunie 2007, datoreaza suma totala de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta imobiliarilor necorporale in curs trecute pe conturi de cheltuieli in trimestrul II 2007 si dedusa de societate in trimestrul I 2007.

La dosarul cauzei se afla anexate note de rambursare, decizii de rambursare a taxei pe valoarea adaugata cat si Situatiile privind rambursarile sau compensarile de taxa pe valoarea adaugata din perioada 01.08.2002 - 31.08.2007 transmisa de Directia generala a finantelor publice ....

Din documentele anexate la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

**Pe anul 2005**, ca urmare a depunerii de catre societate a deconturilor de TVA cu suma negativa cu optiune la rambursare, organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor

publice ... - Activitatea de inspectie fiscala au efectuat control ulterior pe linia modului de evidenta, calcul si virare a TVA, incheind raportul de inspectie fiscala nr. ..., ce a vizat perioada ianuarie - martie 2005. Prin adresa nr. ... Directia generala a finantelor publice ... - Activitatea de control fiscal a comunicat societatii raportul de inspectie fiscala nr. ..., precizand ca *"in urma controlului nu au fost constatate obligatii fiscale suplimentare si accesorii"*. Se retine ca O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in forma in vigoare la data emiterii raportului de inspectie fiscala nr.15, respectiv 27.04.2005, la art. 106 (2), precizeaza ca *"Daca, ca urmare a inspectiei, se modifica baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului"*.

De asemenea, prin Decizia nr. ... privind nemodificarea bazei de impunere, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ..., pentru perioada aprilie - decembrie 2005, nu au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare. Se retine ca organul de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice ... - Activitatea de control fiscal a emis in data de 21.09.2006 Decizia nr. ... privind nemodificarea bazei de impunere, avand in vedere prevederile Legii nr. 158 din 15 mai 2006 privind aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 165/2005 pentru modificarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care la punctul 17 precizeaza urmatoarele: *"La articolul 107, alineatul (2) va avea urmatorul cuprins:*

*<<(2) La finalizarea inspectiei fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferente în plus sau în minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul începerii inspectiei fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.>>*

**Pe anul 2006**, societatea a fost verificata cu privire la evidenta, calculul si virarea TVA, astfel:

In vederea solutionarii deconturilor de TVA cu suma negativa cu optiune la rambursare depuse de societate pe **perioada ianuarie - iunie 2006**, organele de inspectie fiscala au efectuat control ulterior, pe perioada ianuarie - mai 2006, fiind emisa decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. ... si, respectiv control anticipat pentru decontul lunii iunie 2006 emitand decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. ..., fara a se stabili diferente suplimentare.

Pe luna **iulie 2006**, in urma verificarii anticipate a decontului de TVA cu suma negativa cu optiune la rambursare organele de inspectie fiscala au emis decizia de impunere nr. ... prin care s-a

respins la rambursare suma de ... lei si s-a admis la rambursare suma de ... lei.

**In luna august 2006** societatea a depus decont cu suma negativa de TVA in suma de ... lei, fara sa opteze pentru rambursarea TVA, suma care se regaseste in decontul de TVA pe luna septembrie 2006, la rubrica 24 din decont "*Soldul sumei negative a TVA reprotata din perioada precedenta pentru care nu s-a solicitat la rambursare (rd. 27 din decontul precedent)*".

Pe perioada **septembrie - decembrie 2006**, ca urmare a depunerii deconturilor de TVA cu suma negativa cu optiune la rambursare in urma controalelor anticipate organele de inspectie fiscala au emis deciziile privind nemodificarea bazei de impunere nr. ..., nr. ..., nr.... si nr. ....

**Pentru perioada ianuarie - iunie 2007**, se retin urmatoarele:

Pe perioada **ianuarie - martie 2007**, ca urmare a depunerii deconturilor de TVA cu suma negativa cu optiune la rambursare, in urma controalelor anticipate, organele de inspectie fiscala au emis deciziile privind nemodificarea bazei de impunere nr. ..., nr. ... si nr. ....

Pentru perioada aprilie - iunie 2007, organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Antifrauda Fiscala din A.N.A.F., prin raportul de inspectie fiscala nr. ..., la pag.90, precizeaza:

*"Pentru perioada aprilie - iunie 2007, in urma verificarii prin sondaj efectuate (verificarea stornarilor de TVA din Jurnalele de vanzari), nu s-au constatat inregistrari eronate de TVA care ar fi putut genera consecinte fiscale."*

In drept, la art. 105 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se precizeaza urmatoarele reguli privind inspectia fiscală:

*"Inspectia fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspectiei fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspectiei fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora".*

Cu privire la acest articol de lege, punctul 102.4 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aduce urmatoarele precizari:

*"Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspectie fiscală la data efectuării inspectiei fiscale la un contribuabil, pe care se*

*fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situații, cum sunt:*

*a) efectuarea unui control încrucișat, potrivit prevederilor art. 94 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;*

*b) obținerea pe parcursul acțiunilor de inspecție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost deja supusă inspecției fiscale;*

*c) solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite potrivit legii;*

*d) informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior”.*

In conformitate cu textul de lege sus citat, reverificarea aceleiasi perioade si aceluasi tip de impozit, taxa, contributie reprezinta o exceptie de la regula care interzice aceasta reverificare, aceasta operand numai in cazurile expres prevazute de lege, respectiv in situatia in care de la incheierea inspectiei fiscale si pana la implinirea termenului de prescriptie apar date suplimentare, necunoscute organului de inspectie fiscala la data efectuarii verificarii care influenteaza rezultatele acestora, exceptiile fiind de stricta interpretare si aplicare.

In consecinta, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, interzice reverificarea unui agent economic pentru aceeasi perioada si acelasi tip de impozit, cu exceptiile strict prevazute la art. 102(3).

Fata de textele de lege aplicabile in speta, se retine ca prin verificarea materializata prin raportul de inspectie fiscala nr. ... in baza caruia s-a emis decizia de impunere nr. ..., s-a revenit asupra constatarilor organelor de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice ..., in sensul ca taxa pe valoarea adaugata rambursata societatii contestatoare a fost stabilita ca fiind de plata.

Cu privire la justificarea din punct de vedere legal a reverificarii efectuate, organele de inspectie fiscala, in punctul de vedere anexat la dosarul cauzei, la pagina 10, arata ca "*verificarea s-a facut in baza Referatului inregistrat la Directia Antifrauda Fiscala sub nr. ...*" in care se propune "*reverificarea TVA, in limita perioadei de prescriptie*".

Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat organului de inspectie fiscala, prin nota nr. ..., sa expliciteze modul in care au fost respectate prevederile punctului 102.4 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, in sensul identificarii datelor suplimentare, necunoscute organelor de

inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice Alba la data efectuării controalelor privind modul de determinare și evidențiere a taxei pe valoarea adăugată în vederea soluționării decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sumă negativă cu opțiuni de rambursare, și pe care se fundamentează decizia de reverificare.

Ca răspuns la solicitările organului de soluționare a contestației, prin adresa nr. ..., Direcția Antifraudă Fiscală arată că *"reverificarea TVA s-a făcut cu respectarea prevederilor art. 105 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv, prin aprobarea de către conducătorul inspectiei fiscale competent a unui Referat de reverificare"* și că *"S.C. "RM" S.A. și-a dat acordul scris privind reverificarea taxei pe valoarea adăugată, în limita de prescripție, pe Avizul de inspectie fiscală nr. ..."*.

În aceste condiții se reține că din documentele existente la dosarul cauzei nu se pot identifica datele suplimentare, necunoscute organelor de inspectie fiscală din cadrul Directiei generale a finantelor publice ... la data efectuării controalelor în vederea rambursării taxei pe valoarea adăugată care, în conformitate cu prevederile legale aplicabile în materie, pot justifica aprobarea reverificării taxei pe valoarea adăugată rambursată.

Referitor la precizarea organului de inspectie fiscală din adresa nr. ... anexată la dosarul cauzei potrivit căreia *"S.C. "RM" S.A. și-a dat acordul scris privind reverificarea taxei pe valoarea adăugată"*, aceasta nu poate fi reținută ca temei al reverificării întrucât *"acordul scris"* al societății nu înlătură aplicarea dispozițiilor imperative ale actelor normative în materie, respectiv nu substituie existența datelor suplimentare față de inspecțiile anterioare, în condițiile în care societatea contestă legalitatea reverificării și stabilirii diferentelor suplimentare în urma reverificării.

Având în vedere reținerile anterioare, art. 213 (5) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *"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"*, cât și art. 216 (3) din același act normativ care stipulează că *"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"*, decizia de impunere nr. ... emisă în baza raportului de inspectie fiscală nr. ... va fi desființată pentru suma totală de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei și majorări de întârziere aferente în cuantum de ... lei, urmând ca la refacerea controlului să se aibă în vedere strict

retinerile din prezenta decizie, respectiv sa precizeze existenta acelor elemente noi, necunoscute la momentul efectuarii inspectiei anterioare.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 6(1) lit. c) din O.U.G. nr. 24/1998, art. 14<sup>1</sup> din Legea nr. 239/2004, Legea nr. 507/2004, art. 13, art. 17, art. 18, art. 26 din Legea nr. 143/1999, O.U.G. nr. 129/2005, art. 14, art. 25, art. 26, art. 27 din O.M.E.F. nr. 1133/2008, art. 38 (1) din Legea nr. 571/2003, pct. 102 si 104 din H.G. nr. 44/2004, pct. 102.4 din H.G. 1050/2004, art. 105 (3), art. 209, art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

## **DECIDE**

1.a). Anularea din decizia de impunere nr. ... emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ... a sumei de ... **lei** reprezentand impozit pe profit.

1.b). Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. "RM" S.A. pentru suma de ... **lei** reprezentand impozit pe profit declarat de societate ca scutit si repus la plata de organele de inspectie fiscala.

2. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. "RM" S.A. pentru suma de ... **lei** reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe profit aferent anului 2006, calculat, declarat si evidentiat ca scutit la plata de societatea contestatoare.

3. Desfiintarea deciziei de impunere nr. ... emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ... pentru suma totala de ... **lei** reprezentand:

- impozit pe profit;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adaugata;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata, sa procedeze la o noua verificare a acelorasi impozite si taxe, pe aceeasi perioada, tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele precizate in prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel ... sau Curtea de Apel Bucuresti, in termen de 6 luni de la comunicare.

