

**MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
**Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor**

**DECIZIA NR.339./..29.11.2007**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**SC C SRL**

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice asupra contestatiei formulata de **SC C SRL** impotriva Deciziei de impunere emisa de Activitatea de control fiscal.

SC C SRL contesta:

- impozit pe profit;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,
- penalitati aferente impozitului pe profit,

taxa pe valoarea adaugata;  
majorari de intarziere/dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

impozit pe venitul persoanelor nerezidente;  
majorari de intarziere/dobanzi aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente;  
penalitati de intarziere aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente.

precum si:

- majorari de intarziere impozit pe profit 2000 ;
  - penalitati de intarziere impozit pe profit 2000
  - majorari de intarziere impozit pe profit 2001 ;
  - penalitati de intarziere impozit pe profit 2001
- calculate de societate, neincluse in Decizia de impunere.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art.207(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de data comunicarii catre contribuabil a Deciziei de

impunere, respectiv data de 24.11.2006 conform stampilei aplicata pe decizia de impunere si de data depunerii contestatiei la Directia generala a finantelor publice , respectiv 11.12.2006.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205, art.206 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 competenta sa solutioneze contestatia formulata de S.C. C SRL.

***I. Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de inspectie fiscala, in baza raportului de inspectie fiscala, societatea sustine urmatoarele:***

**Referitor la prescriptie,** contestatoarea sustine ca verificarea s-a efectuat cu nerespectarea prevederilor art.89(1) si art.89(3) din OG nr.92/2003, republicata, respectiv in perioada supusa verificarii s-au calculat obligatii fiscale si colaterale pana la terminarea verificarii -22.11.2006 - depasindu-se perioada de 5 ani, deci intervine prescriptia.

Totodata, contestatoarea sustine ca desi la art.91 din OG nr.92/2003, republicata, se prevede ca in situatia in care organul fiscal a constatat implinirea termenului de prescriptie a dreptului de stabilire a obligatiei fiscale va proceda la incetarea procedurii de emitere a titlului de creanta fiscala, totusi organele de inspectie fiscala au stabilit obligatii fiscale si pentru perioada prescrisa care depaseste 5 ani si care se intinde pana la data de 30 septembrie 2001. Avand in vedere ca impozitul pe profit se calculeaza la acea data si se varsa trimestrial obligatiile neconstatate si neformularizate prin alte acte de control nu mai pot fi constatate prin decizia de impunere pentru perioada dinainte de 25 octombrie 2001.

Astfel, pentru anul 2000, s-a calculat eronat impozit pe profit si obligatii adiacente in suma de 12.518 lei, asa cum rezulta din anexa 11 la raportul de inspectie fiscala.

Din anexa 21 pagina 2, care prezinta situatia impozitului pe profit, desi se inscrie trim.IV 2000, in fapt explicatiile privind cheltuielile nedeductibile si operatiunile eronate cuprind si constatarea nedeductibilitatii cheltuielilor de deplasare fara documente justificative pe perioada februarie - aprilie 2001, perioada care este prescrisa.

Contestatoarea sustine ca tot pe seama prescriptiei se constata obligatii privind taxa pe valoarea adaugata la care s-a calculat

in mod eronat majorari de intarziere si penalizari de intarziere. Aceste sume au fost pretinse pentru perioada cuprinsa intre 1.839 zile si 2.151 zile, care depaseste 5 ani.

De asemenea, contestatoarea motiveaza ca din situatia centralizatoare a impozitului pe profit - anexa 76 - rezulta unele sume care nu concorda cu cele mentionate in decizia de impunere si anume:

- impozit pe profit suplimentar ;
- impozit achitat ;
- impozit de plata , in conditiile in care in decizia de impunere figureaza suma totala de ..... lei fara sa fie scazute platile efectuate.

Contestatoarea sustine ca organul de inspectie fiscala a stabilit obligatii fiscale prescrise si care nu mai pot fi pretinse in suma de ..... lei, astfel:

- impozit pe profit 2000-2001 (achitat);
- majorari de intarziere impozit pe profit 2000 ;
- penalitati de intarziere impozit pe profit 2000 ;
- majorari de intarziere impozit pe profit 2001
- penalitati de intarziere impozit pe profit 2001
- taxa pe valoarea adaugata 2000 - 2001 ;
- penalizari TVA

**Referitor la stabilirea unor obligatii fiscale si penalizari de intarziere fara respectarea prevederilor legale, cu interpretarea eronata legii sau omisiunea unor prevederi.**

Contestatoarea sustine ca desi prin Legea nr.189/2001 de aprobare a OUG nr.217/1999 privind impozitul pe profit se prevede reducerea impozitului pe profit cu 50% pentru profitul utilizat in anul fiscal curent pentru investitii in active corporale si necorporale definite potrivit Legii nr.15/1994, cu modificarile ulterioare, destinate activitatilor pentru care contribuabilul este autorizat, reducere ce se calculeaza incepand cu data de 01.01.2001, aceste facilitati nu au fost calculate de organele de inspectie fiscala cu ocazia verificarii.

Totodata, contestatoarea sustine ca potrivit art.11 alin.5 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit si art.24(12) din Legea nr.571/2003 contribuabilii care investesc in mijloace fixe si /sau brevete de inventie destinate activitatilor pentru care acestia sunt autorizati si care nu au optat pentru un regim de amortizare accelerata pot deduce cheltuieli suplimentare de amortizare pana la 20% din valoarea de intrare a acestora. Acest act normativ este incident si mijloacelor fixe achizitionate in sistem de leasing financiar cu clauza definitiva de transfer al dreptului de proprietate asupra bunului la expirarea contractului de

leasing. Referitor la acest aspect contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala nu au aplicat aceste facilitati majorand impozitul pe profit si implicit penalitatile de intarziere prin incalcarea cu buna stiinta a prevederilor legale invocate.

In sustinere contestatoarea prezinta situatia investitiilor efectuate pe fiecare an si deducerile care nu au fost aplicate.

Totodata, contestatoarea sustine ca odata cu aparitia Legii nr.414/2002 contribuabilii aveau obligatia intocmirii unui registru fiscal in care sa determine impozitul pe profit, impozit la care contribuabilul trebuia sa aplice toate facilitatile de care beneficiaza permitand organului de inspectie fiscala sa verifice modul de determinare si compensare a datelor. Referitor la acest aspect contestatoarea motiveaza ca organele de inspectie fiscala nu au efectuat o analiza comparativa cu situatia intocmita de catre contribuabil.

De asemenea, sustine ca nu rezulta din verificare daca au fost influente la calculul impozitului pe profit din cheltuielile de protocol si din alte cheltuieli limitate la deducere.

**In ceea ce priveste utilizarea unor termeni care nu corespund realitatii**, contestatoarea argumenteaza ca, in ceea ce priveste diferentele de curs valutar considerate de organele de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit pe motiv ca nu s-au prezentat documente justificative legale aceasta rezulta din extrasul de cont in valuta si documentele de incasari si plati in valuta. Societatea contestatoare sustine ca prin actul administrativ nu sunt precizate documentele care nu au fost prezentate pentru a justifica diferentele de curs valutar deductibile. Ca urmare, pe seama acestor afirmatii nu au fost acceptate la deducere cheltuieli pe anii 2000- 2005, fara a se arata concret in ce constau aceste erori.

Contestatoarea argumenteaza ca afirmatia organelor de inspectie fiscala demonstreaza ca nu s-a efectuat o verificare a documentelor care au stat la baza determinarii diferentelor si in cazul anului 2004 nu au aratat concret cum s-a ajuns la aceasta diferenta.

Totodata, contestatoarea sustine ca in anul 2004 realizarile la extern au fost in suma de .... lei la care au aparut diferente de curs valutar la fiecare incasare, fara ca organele de inspectie fiscala sa arate la ce factura sunt diferentele. De asemenea, incasarile in valuta au fost cheltuite cu documente anexate la extrasele de cont care nu au fost verificate motivandu-se ca nu au fost prezentate documente justificative fara a arata care sunt acestea si ce conditii nu au indeplinit pentru a nu fi recunoscute.

Totodata, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala au invocat lipsa documentelor justificative desi au avut o fisa

scoasa pe calculator pe care insa nu au analizat-o si nu au comparat-o cu documentele de inregistrare a diferentelor de curs valutar .

Contestatoarea sustine ca in afara extrasului de cont ce evidentiaza platile si incasarile in valuta au existat documente de incasari si plati, care ori nu au fost verificate ori organele de inspectie fiscala nu le-au vazut si atunci au facut afirmatia la general "*fara documente justificative*".

Deasemenea, societatea motiveaza ca organele de inspectie fiscala au tratat superficial aceasta problema in conditiile in care Legea privind impozitul pe profit are capitole destinate pentru deductibilitatea diferentelor de curs valutar in functie de volumul realizarilor, nivelul influentelor favorabile din acest curs cat si de gradul de indatorare a societatii, aspecte neanalizate de organele de inspectie fiscala.

Totodata, contestatoarea invoca in sustinere prevederile pct.3.1 si pct.4.95 din OMFP nr.306/2002 sustinand ca organele de inspectie fiscala nu au tratat corespunzator aceste diferente cu atat mai mult cu cat si Legea nr.414/2002, la art.10, trateaza dobanzile si diferentele de curs valutar in ceea ce priveste deductibilitatea, fapt pentru care contesta aceste diferente ca fiind eronate si nedovedite.

**Referitor la impozitul pe veniturile realizate de persoane juridice nerezidente**, contestatoarea sustine ca asa cum rezulta din anexa 80, pag.1 si 2 pentru cele trei contracte de leasing L045, L078 si L210 s-au calculat impozite, majorari de intarziere si penalitati de intarziere, din care o parte sunt prescrise. Cantumul sumelor prescrise se ridica la suma totala de ..... din care impozit in suma de .....lei, majorari de intarziere in suma de ..... lei si penalitati de intarziere in suma de ..... lei.

O alta eroare din actul administrativ atacat o constituie stabilirea obligatiilor de plata in lei, prin aplicarea eronata a prevederilor art.116 alin.5 din Legea nr.571/2003, obligatia se determina in valuta urmand ca plata in lei sa se efectueze la cursul de schimb valutar al zilei precedente iar obligatia sa fie reevaluatata la aceste cursuri.

**In ceea ce priveste cheltuielile de deplasare**, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala nu arata daca in documentele prezentate exista erori in determinarea nivelului diurnei, care este deductibila pana la 2,5 ori nivelul admis pentru institutiile statului.

Deasemenea, contestatoarea motiveaza ca nu se arata daca celelalte elemente ale deplasarii, cum sunt transportul si cazarea care sunt deductibile la nivelul documentelor, au avut erori.

Societatea motiveaza ca pentru anul 2001, asa cum rezulta din anexele 16 si 17 la raportul de inspectie fiscala, s-au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal in suma de ..... lei pentru care a prezentat doua fise analitice scoase din calculator, cu sume globale si fara alte explicatii concrete.

Potrivit celor prezentate contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala nu demonstreaza cele constatate cu documente.

**Referitor la amenzile si penalitatile inregistrate pe cheltuieli**, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala nu au analizat in analitic care sunt cheltuielile cu amenzile si penalizarile inregistrate in contabilitate, daca acestea au fost scazute de societate cu ocazia determinarii profitului impozabil si daca o parte din acestea provin din pierderi din creante in litigiu si pentru care au fost constituite provizioane.

Spre exemplu, societatea sustine ca in anul 2003 s-a inregistrat in contabilitate suma de ..... lei reprezentand creante neincasate de la SC I SA fara a se arata daca acestea provin din falimentarea societatii si daca s-au creat provizioane pentru aceasta pierdere. De asemenea, nu se arata daca aceste cheltuieli au fost luate in calcul de societate la determinarea profitului impozabil si a impozitului pe profit aferent. Si in acest caz, societatea sustine ca este lipsita de probe constatarea organelor de inspectie fiscala.

**Referitor la modul de efectuare a verificarii**, contestatoarea sustine ca nu s-a efectuat cu respectarea normelor legale si anume:

a) Durata verificarii a depasit termenul de 3 luni respectiv a inceput pe 7 iulie 2006 pana la 27 iulie 2006, a continuat de la 25 august la 5 octombrie 2006 si apoi a continuat pe perioada 3 - 15 noiembrie 2006.

b) Nu au fost respectate prevederile art.52 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 in ce priveste cererea de furnizare a informatiilor pentru determinarea starii de fapt fiscale si documentele care sustin informatiile furnizate.

Astfel, verificarea s-a incheiat la data de 15.11.2006 iar notele explicative au fost date la data de 20.11.2006 inainte de prezentarea actului administrativ cu 2 zile. La aceasta data s-a cerut o nota explicativa, anexa 92, cu 3 pagini si 7 intrebari si o nota explicativa in data de 08.11.2006, anexa 91, cu 5 intrebari din care unele au influente asupra constatarilor.

La nota explicativa din data de 08.11.2006, intrebarea nr.3 este concludenta asupra modului in care a decurs verificarea care insa

nu rezolva obligatia organului de inspectie fiscala de a informa contribuabilul asupra constatarilor ci numai daca acesta a cerut relatii.

Intrebarea nr.4 nu este o intrebare ci o cerere de documente care ar puteau informa contribuabilul asupra constatarilor.

Ca urmare, societatea contesta sumele stabilite prin decizia de impunere in suma totala de ..... lei si anume:

- datorii prescrise in suma de ..... lei;
- erori la determinarea amortizarii suplimentare care se deduc fiscal cu impozite si obligatii adiacente;
- scaderi neaprobrate ale diferentelor de curs valutar care se deduc fiscal in functie de volumul veniturilor din activitatea totala a societatii si gradul de indatorare;
- scaderi neaprobrate a cheltuielilor de deplasare care au influentat profitul impozabil, impozitul pe profit si obligatiile adiacente;
- scaderi neaprobrate a unor cheltuieli neproductive (amenzi si penalizari) neconfirmate de calculele impozitului pe profit intocmite de societate.

**II. Prin Raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice Activitatea de control fiscal, au constatat urmatoarele:**

Perioada supusa verificarii:

- 01.10.2000 - 30.09.2006 pentru impozitul pe profit;
- 01.12.2000 - 30.09.2006 pentru impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- 01.12.2000 - 31.12.2003 pentru taxa pe valoarea adaugata.

**In ceea ce priveste impozitul pe profit**, organele de inspectie fiscala au constatat:

**Anul 2000 - Trim.IV**

S-a constatat ca la data de 31.12.2000 societatea a inregistrat profit brut in suma de .....si impozit pe profit in suma de ..... lei, care nu a fost declarat la organul fiscal.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat cheltuieli nedeductibile aferente perioadei 01.10.2000 - 31.12.2000 constand in:

- cheltuieli privind amortizarea mijloacelor fixe, respectiv cladire, in suma de .....lei, determinate prin calcularea eronata a amortizarii lunare prin includerea in rata lunara de amortizare a TVA deductibila;

- cheltuieli privind amenzi si penalitati in suma de ..... lei, nedeductibile fiscal conform art.4(6) din OG nr.70/1994, cu modificarile si completarile ulterioare;

- in trim.IV 2000 societatea avea in derulare 3 contracte de leasing financiar si a inregistrat in contul 612”*Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chirile*” toate ratele, dobanzile si avansurile achitate de aceasta societatile de leasing. Conform prevederilor art.I pct.5 din OUG nr.217/1999, potrivit carora in cazul contractelor de leasing financiar se deduce amortizarea si dobanzile, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea diferentelor intre cheltuielile inregistrate de societate pe fiecare contract si valoarea cheltuielilor deductibile fiscal, stabilind cheltuiala nedeductibila in suma de ..... lei.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a aplicat corect prevederile art.7 din OG nr.70/1994, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, referitoare la reducerea impozitului pe profit aferent partii din profitul impozabil care corespunde ponderii veniturilor din prestarile de servicii incasate in valuta prin cont bancar in volumul total al veniturilor.

Conform anexei 11 a fost recalculat impozitul pe profit datorat de societate pentru anul 2000 stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar in suma de ..... lei pentru care au fost calculate majorari de intarziere in suma de ..... lei si penalitati de intarziere in suma de ..... lei. La calculul accesoriilor au fost avute in vedere si sumele achitate de societatea in contul impozitului pe profit (anexa 45).

### **Anul 2001**

S-a constatat ca la data de 31.12.2001 societatea a inregistrat profit brut in suma de ..... lei si impozit pe profit in suma de ..... lei, care nu a fost declarat la organul fiscal.

In urma verificarii documentelor justificative si contabile s-a constatat ca societatea a inregistrat cheltuieli nedeductibile, astfel:

- cheltuieli privind amortizarea mijloacelor fixe, respectiv cladire, in suma de ..... lei, determinate prin calcularea eronata a amortizarii lunare prin includerea in rata lunara de amortizare a TVA deductibila;

- cheltuieli privind amenzi si penalitati in suma de ..... lei, nedeductibile fiscal conform art.4(6) din OG nr.70/1994, cu modificarile si completarile ulterioare;

- in anul 2001 societatea avea in derulare 3 contracte de leasing financiar si a inregistrat in contul 612”*Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chirile*” contravaloarea ratelor iar in contul 666”*Cheltuieli privind dobanzile*” dobanzile aferente ratelor de leasing achitate. De asemenea, pentru mijloacele de transport achizitionate conform contractelor 078/2000 si 210/2000 societatea a inregistrat si cheltuieli privind amortizarea acestora in contul 6811”*Cheltuieli de exploatare*”



*privind amortizarile si provizioanele*". In baza prevederilor art.1 pct.5 din OUG nr.217/1999 organele de inspectie fiscala au stabilit pe fiecare contract in parte diferentele intre cheltuielile inregistrate de societate si valoarea cheltuielilor deductibile fiscal, stabilind cheltuiala nedeductibila in suma de ..... lei.

- in lunile octombrie si noiembrie 2001 au fost inregistrate in contul 665 "*Cheltuieli din diferente de curs valutar*" in suma de ..... lei pentru care societatea nu a prezentat documente justificative acestea fiind cheltuieli nedeductibile in temeiul art.4(6) lit.m) din OG nr.70/1994, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

-in lunile februarie si noiembrie 2001, societatea a inregistrat in contul 625 "*Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari*" suma de ..... lei pentru care nu a prezentat documente justificative astfel ca in baza art.4(6) lit.m) din OG nr.70/1994 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare aceste cheltuieli au fost considerate de organele de inspectie fiscala nedeductibile fiscal.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a aplicat corect prevederile art.7 din OG nr.70/1994 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Ca urmare, a fost recalculat impozitul pe profit datorat de societate pentru anul 2001, pe fiecare trimestru in parte, stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar in suma de ..... lei, majorari de intarziere in suma de ..... lei si penalitati de intarziere in suma de ..... lei. La calculul accesoriilor au fost avute in vedere si sumele achitate de societate in contul impozitului pe profit in suma de ..... lei astfel ca impozitul pe profit ramas neachitat este in suma de ..... lei.

## **Anul 2002**

S-a constatat ca la data de 31.12.2002 societatea a inregistrat profit brut in suma de ..... lei si impozit pe profit in suma de ..... lei, din care a declarat la organul fiscal doar suma de ..... lei.

Ca urmare a verificarii documentelor justificative si contabile s-a constatat ca societatea a inregistrat cheltuieli nedeductibile, astfel:

- cheltuieli privind amenzi si penalitati in suma de ..... lei, nedeductibile fiscal conform art.9 alin.7 din Legea nr.414/2002, cu modificarile si completarile ulterioare;

- in anul 2002 societatea avea in derulare 3 contracte de leasing financiar si a inregistrat in contul 612 "*Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chirii*" contravaloarea ratelor iar in contul 666 "*Cheltuieli privind dobanzile*" dobanzile aferente ratelor de leasing achitate. De asemenea, pentru mijloacele de transport achizitionate conform contractelor incheiate societatea a inregistrat si cheltuieli privind

amortizarea acestora in contul 6811”*Cheltuieli de exploatare privind amortizarile si provizioanele*”. Conform prevederilor art.12 din Legea nr.414/2002 organele de inspectie fiscala au stabilit pe fiecare contract in parte diferentele intre cheltuielile inregistrate de societate si valoarea cheltuielilor deductibile fiscal, stabilind cheltuiala nedeductibila in suma de ..... lei .

- in anul 2002 au fost inregistrate in contul 665”*Cheltuieli din diferente de curs valutar*” suma de ..... lei pentru care societatea nu a prezentat documente justificative acestea fiind cheltuieli nedeductibile in temeiul art.9 alin.7 lit.j) din Legea nr.414/2002, cu modificarile si completarile ulterioare;

- in anul 2002 societatea a efectuat compesari de TVA aferente ratelor de leasing achitate prin deconturi de TVA depuse la organul fiscal teritorial in suma de ..... lei, compensari inregistrate eronat in contul 635”*Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate*” ;

- pentru trim.III si IV 2002 au fost calculate, pentru cele trei contracte de leasing financiar in derulare, cheltuielile cu dobanzile care sunt nedeductibile fiscal conform prevederilor art.10 din Legea nr.414/2002, in suma de ..... lei, intrucat rata dobanzii stabilita prin cele trei contracte de leasing depaseste nivelul ratei dobanzii EURIBOR plus doua puncte procentuale pentru imprumuturile contractate in euro;

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a aplicat corect prevederile art.2 alin.4 din Legea nr.414/2002, cu modificarile si completarile ulterioare, referitoare la reducerea impozitului pe profit aferent partii din profitul impozabil care corespunde ponderii veniturilor din prestarile de servicii incasate prin cont bancar in volumul total al veniturilor, aplicand cota redusa de impozit pe profit la total profit impozabil.

Ca urmare, a fost recalculat impozitul pe profit datorat de societate pentru anul 2002, pe fiecare trimestru in parte, stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar in suma de ..... lei, majorari de intarziere in suma de ..... lei si penalitati de intarziere in suma de .....lei. Impozitul suplimentar a fost stabilit de organele de inspectie fiscala ca diferenta intre impozitul pe profit declarat de societate si cel calculat de organele de inspectie fiscala.

### **Anul 2003**

S-a constatat ca la data de 31.12.2003 societatea a inregistrat profit brut in suma de ..... lei si impozit pe profit in suma de ..... lei, din care a declarat la organul fiscal doar suma de ..... lei.

In urma verificarii documentelor justificative si contabile s-a constatat ca societatea a inregistrat cheltuieli nedeductibile, astfel:

- cheltuieli privind amenzi si penalitati in suma de ..... lei, nedeductibile fiscal conform art.9 alin.7 din Legea nr.414/2002, cu modificarile si completarile ulterioare;

- in anul 2003 societatea avea in derulare 5 contracte de leasing financiar si a inregistrat in contul 612 "*Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chirii*" contravaloarea ratelor iar in contul 666 "*Cheltuieli privind dobanzile*" dobanzile aferente ratelor de leasing achitate. De asemenea, pentru mijloacele de transport achizitionate conform contractelor incheiate societatea a inregistrat si cheltuieli privind amortizarea acestora in contul 6811 "*Cheltuieli de exploatare privind amortizarile si provizioanele*". Conform prevederilor art.12 din Legea nr.414/2002 organele de inspectie fiscala au stabilit pe fiecare contract in parte diferentele intre cheltuielile inregistrate de societate si valoarea cheltuielilor deductibile fiscal, stabilind cheltuiala nedeductibila in suma de ..... lei .

- in anul 2003 au fost inregistrate in contul 665 "*Cheltuieli din diferente de curs valutar*" suma de ..... lei pentru care societatea nu a prezentat documente justificative acestea fiind cheltuieli nedeductibile in temeiul art.9 alin.7 lit.j) din Legea nr.414/2002, cu modificarile si completarile ulterioare;

- in anul 2003 societatea a efectuat compensari de TVA aferente ratelor de leasing achitate prin deconturi de TVA depuse la organul fiscal teritorial, in suma de ..... lei, compensari inregistrate eronat in contul 635 "*Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate*" ;

- in luna iunie 2003 societatea a inregistrat in contul 6721 "*Cheltuieli privind operatiile de capitala*" suma de ..... lei reprezentand pierderi din creante neincasate de la SC IRIS SA Cluj-Napoca, aceste cheltuieli fiind nedeductibile fiscal conform prevederilor art.9(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a aplicat corect prevederile art.2 alin.4 din Legea nr.414/2002, cu modificarile si completarile ulterioare, referitoare la reducerea impozitului pe profit aferent partii din profitul impozabil care corespunde ponderii veniturilor in valuta din prestarile de servicii incasate prin cont bancar in volumul total al veniturilor, aplicand cota redusa de impozit pe profit.

Ca urmare, a fost recalculat impozitul pe profit datorat de societate pentru anul 2003, pe fiecare trimestru in parte, stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar in suma de ..... lei, majorari de intarziere in suma de ..... lei si penalitati de intarziere in suma de ..... lei. Impozitul suplimentar a fost stabilit de organele de inspectie fiscala ca diferenta intre impozitul pe profit declarat de societate si cel calculat de organele de inspectie fiscala.

## **Anul 2004**

S-a constatat ca la data de 31.12.2004 societatea a inregistrat profit brut in suma de ..... lei si impozit pe profit in suma de ..... lei, din care s-a declarat la organul fiscal doar suma de ..... lei.

Ca urmare a verificarii documentelor justificative si contabile s-a constatat ca societatea a inregistrat cheltuieli nedeductibile, astfel:

- cheltuieli privind amenzi si penalitati in suma de ..... lei, nedeductibile fiscal conform art.21 alin.4 lit.b) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare;

- in anul 2004 societatea avea in derulare 7 contracte de leasing financiar inregistrand in contul 666 "*Cheltuieli privind dobanzile*" dobanzile aferente ratelor de leasing achitate. De asemenea, pentru mijloacele de transport achizitionate conform contractelor incheiate societatea a inregistrat si cheltuieli privind amortizarea acestora in contul 6811 "*Cheltuieli de exploatare privind amortizarile si provizioanele*". Conform prevederilor art.25 din Legea nr.571/2003 organele de inspectie fiscala au stabilit pe fiecare contract in parte diferentele intre cheltuielile inregistrate de societate si valoarea cheltuielilor deductibile fiscal, stabilind cheltuiala nedeductibila in suma de ..... lei .

- in anul 2004 au fost inregistrate in contul 665 "*Cheltuieli din diferente de curs valutar*" suma de ..... lei pentru care societatea nu a prezentat documente justificative acestea fiind cheltuieli nedeductibile in temeiul art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare;

- in anul 2004 societatea a efectuat compensari de TVA aferente ratelor de leasing achitate prin deconturi de TVA depuse la organul fiscal teritorial in suma de ..... lei, compensari inregistrate eronat in contul 635 "*Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate*" ;

- in anul 2004 societatea a calculat si inregistrat eronat cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe stabilindu-se cheltuiala nedeductibila in suma de ..... lei;

Ca urmare, a fost recalculat impozitul pe profit datorat de societate pentru anul 2004, pe fiecare trimestru in parte, stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar in suma de ..... lei, majorari de intarziere in suma de ..... lei si penalitati de intarziere in suma de ..... lei. Impozitul pe profit suplimentar a fost stabilit de organele de inspectie fiscala ca diferenta intre impozitul pe profit declarat de societate si cel calculat de organele de inspectie fiscala.

## **Anul 2005**

S-a constatat ca la data de 31.12.2005 societatea a inregistrat profit brut in suma de ..... lei si impozit pe profit in suma de ..... lei, care a fost declarat la organul fiscal.

Din verificarea documentelor justificative si contabile s-a constatat ca societatea a inregistrat cheltuieli nedeductibile, astfel:

- cheltuieli privind amenzi si penalitati in suma de ..... lei, nedeductibile fiscal conform art.21 alin.4 lit.b) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare;

- in anul 2005 societatea avea in derulare 7 contracte de leasing financiar inregistrand in in contul 612 "*Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chiriile*" contravaloarea ratelor iar contul 666 "*Cheltuieli privind dobanzile*" dobanzile aferente ratelor de leasing achitate. De asemenea, pentru mijloacele de transport achizitionate conform contractelor incheiate societatea a inregistrat si cheltuieli privind amortizarea acestora in contul 6811 "*Cheltuieli de exploatare privind amortizarile si provizioanele*". Conform prevederilor art.25 din Legea nr.571/2003 organele de inspectie fiscala au stabilit pe fiecare contract in parte diferentele intre cheltuielile inregistrate de societate si valoarea cheltuielilor deductibile fiscal, stabilind cheltuiala nedeductibila in suma de ..... lei .

- in anul 2005 au fost inregistrate in contul 665 "*Cheltuieli din diferente de curs valutar*" suma de .....lei pentru care societatea nu a prezentat documente justificative acestea fiind cheltuieli nedeductibile in temeiul art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare;

- prin nota contabila nr.1/30.09.2005 societatea a inregistrat in contul 6811 "*Cheltuieli de exploatare privind amortizarile si provizioanele*" cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe in suma de ..... lei in corespondenta cu contul 4551 "*Asociati- conturi curente*" cu explicatia "*reglare sold amortizare*" pentru care nu a prezentat documente justificative stabilindu-se cheltuiala nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit conform prevederilor art.21 alin.4 lit,.f) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare;

- in luna decembrie 2005 societatea a inregistrat eronat in contul 635 "*Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate*" suma de ..... lei reprezentand taxe vamale aferente marfurilor importate nerespectandu-se prevederile pct.3.1 din OMFP nr.306/2002.

Ca urmare a celor constatate a fost recalculat impozitul pe profit datorat de societate pentru anul 2005, pe fiecare trimestru in parte, stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar in suma de ..... lei si majorari de intarziere in suma de ..... lei. Impozitul pe profit suplimentar a fost stabilit de organele de inspectie fiscala ca diferenta intre impozitul pe profit declarat de societate si cel calculat de organele de inspectie fiscala.

**Perioada 01.01. - 30.09.2006**

La data de 30.09.2006 societatea a inregistrat un profit brut de ..... lei si un impozit pe profit in suma de ..... lei iar la organul fiscal a fost declarat un impozit pe profit in suma de ..... lei.

In urma verificarii documentelor justificative si contabile s-au constatat urmatoarele cheltuieli nedeductibile, pe perioada 01.01.2006 - 30.09.2006:

- cheltuieli privind amenzi si penalitati in suma de ..... lei, nedeductibile fiscal conform art.21 alin.4 lit.b) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare;

- in anul 2006 societatea avea in derulare 7 contracte de leasing financiar inregistrand in contul 612 "*Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chirii*" contravaloarea ratelor iar contul 666 "*Cheltuieli privind dobanzile*" dobanzile aferente ratelor de leasing achitate. De asemenea, pentru mijloacele de transport achizitionate conform contractelor incheiate societatea a inregistrat si cheltuieli privind amortizarea acestora in contul 6811 "*Cheltuieli de exploatare privind amortizarile si provizioanele*". Conform prevederilor art.25 din Legea nr.571/2003 organele de inspectie fiscala au stabilit pe fiecare contract in parte diferentele intre cheltuielile inregistrate de societate si valoarea cheltuielilor deductibile fiscal, stabilind cheltuiala nedeductibila in suma de ..... lei .

- in anul 2005 au fost inregistrate in contul 665 "*Cheltuieli din diferente de curs valutar*" suma de ..... lei pentru care societatea nu a prezentat documente justificative acestea fiind cheltuieli nedeductibile in temeiul art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare;

- prin nota contabila nr.3/31.05.2006, eronat s-a inregistrat in contul 635 "*Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate*" suma de ..... lei in corespondenta cu contul 4551 "*Asociati- conturi curente*" cu explicatia "*dif. din luna mai 2006*" pentru care societatea nu a prezentat documente justificative stabilindu-se cheltuiala nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit conform prevederilor art.21 alin.4 lit,.f) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare;

- societatea a inregistrat eronat in contul 666 "*Cheltuieli privind dobanzile*" suma de ..... lei reprezentand rata credit contractat de societate.

Ca urmare a celor constatate a fost recalculat impozitul pe profit datorat de societate pentru perioada 01.01 - 30.09.2006, pe fiecare trimestru in parte, stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar in suma de ..... lei si majorari de intarziere in suma de ..... lei. Impozitul pe profit suplimentar a fost stabilit de organele de inspectie fiscala ca diferenta intre impozitul pe profit declarat de societate si cel calculat de organele de inspectie fiscala.

Astfel, pe perioada 01.01.2000 - 30.09.2006 a fost stabilit impozit pe profit suplimentar in suma de ..... lei pentru care au fost calculate majorari de intarziere in suma de ..... lei si penalitati de intarziere in suma de ..... lei.

In ceea ce priveste impozitul pe venitul persoanelor nerezidente, s-a constatat ca pentru contractele de leasing financiar nr.x, nr.y si nr.z societatea nu a calculat, retinut si virat impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente drept pentru care s-a stabilit in sarcina societatii impozit in suma de ..... lei, majorari de intarziere in suma de ..... lei si penalitatile de intarziere in suma de ..... lei.

Pentru contractele nr.Lx, Ln si nr.m societatea a retinut si virat acest impozit insa nu a declarat la organul fiscal teritorial motiv pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit impozit suplimentar in suma de ..... lei, majorari de intarziere in suma de ..... lei si penalitati de intarziere in suma de .... lei.

La stabilirea impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente organele de inspectie fiscala au avut in vedere prevederile art.1si art.1 alin.3 lit.b) din OG nr.83/1998 incidente perioadei 2001 - 2003, art.116 si 118 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare pe perioada 01.01.2004 - 30.09.2006.

**Referitor la taxa pe valoarea adaugata**, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

- in perioada 2001 - 2003 societatea a compensat TVA aferenta contractelor de leasing extern prin deconturile de TVA depuse la organul fiscal insa aceasta compensare s-a efectuat cu intarzieri fata de data scadentei ratelor de leasing incalcandu-se prevederile art.11 lit.b) din OUG nr.17/2000 pentru perioada ianuarie 2000 - mai 2002 si art.15 lit.j) din Legea nr.345/2002 pentru perioada iunie 2002 - decembrie 2003. Ca urmare s-au calculat majorari de intarziere in suma de .....lei si penalitati de intarziere in suma de ..... lei.

- in perioada decembrie 2000 - mai 2002, potrivit prevederilor art.17 B din OUG nr.17/2000 pentru aplicarea cotei zero de TVA pentru transportul international de marfuri societatea avea obligatia si a incasarii in valuta in conturi bancare deschise la banci autorizate de BNR a acestor venituri si prevederilor pct.9.9 din HG nr.401/2000 s-a constatat ca pentru facturile prezentate nu a fost respectata conditia incasarii acestora prin cont bancar in valuta motiv pentru care s-a stabilit TVA suplimentar de plata in suma de ..... lei.

Totodata, au fost calculate si dobanzi si majorari de intarziere aferente in suma de ..... lei si penalitati de intarziere in suma de ..... lei.

Pe perioada 01.05.2006 - 30.09.2006 s-au intocmit rapoarte de inspectie fiscala partiala privind TVA pentru fiecare luna in parte, avandu-se in vedere faptul ca agentul economic a depus deconturile lunare de TVA cu optiunea de rambursare.

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

**1. Referitor la motivatiile contestatoarei privind modul de efectuare a verificarii:**

**In ceea ce priveste durata verificarii** contestatoarea motiveaza ca a fost depasit termenul de 3 luni, respectiv verificarea a inceput la data de 7 iulie 2006 pana la data de 27 iulie 2006, a continuat pe perioada 25 august - 5 octombrie 2006 si apoi pe perioada 03 - 15 noiembrie 2006.

Fata de sustinerea contestatoarei se retine ca din cumularea zilelor calendaristice pe perioadele invocate de societate rezulta un numar de 76 zile de unde reiese ca nu a fost depasit termenul de 3 luni, respectiv 92-93 zile, prevazut de art.104 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 31.07.2007, potrivit caruia:

*“(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.”*

Chiar daca societatea s-ar referi la perioada de timp cuprinsa intre 7 iulie 2006 si 15 noiembrie 2006 durata verificarii nu a depasit 3 luni intrucat pe perioadele 28.07.2006 -24.08.2006 si 05.10.2006 - 13.11.2006 verificarea a fost suspendata conform adreselor nr.29985/28.07.2006 si nr.46937/13.10.2006, astfel ca nu se poate retine motivatia contestatoarei in solutionarea favorabila a contestatiei.

**Referitor la nerespectarea prevederilor art.52 din OG nr.92/2003, republicata,** privind furnizarea de informatii pentru determinarea starii de fapt fiscale si a documentelor care sustin informatiile, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala au solicitat nota explicativa in data de 20.11.2006, ulterior datei la care s-a finalizat verificarea si inaintea prezentarii actului administrativ cu 2 zile, de unde rezulta ca explicatiile date de contestatoare nu au fost operate in actul administrativ.



Fata de motivatia contestatoarei se retine ca Nota explicativa din data de 20.11.2006 a fost intocmita anterior discutiei finale cu contribuabilul si finalizarii inspectiei fiscale, asa cum a solicitat contestatoarea prin Nota explicativa din data de 08.11.2006, prin raspunsul la ultima intrebare.

Sustinerea potrivit careia explicatiile date de contestatoare nu au fost operate in actul administrativ nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat:

In ceea ce priveste intrebarea nr.1 de la pag.3 privind declararea impozitului pe venitul persoanelor nerezidente raspunsul contestatoarei este in concordanta cu constatările organelor de inspectie fiscala.

Referitor la intrebarea nr.2 de la pag.3 desi raspunsul societatii a constatat in faptul ca a declarat la organul fiscal si alte sume privind impozitul pe profit decat cele din anexa 46 la raportul de inspectie fiscala prin contestatie nu aduce argumente cu privire la acest aspect.

In ceea ce priveste raspunsul la intrebarea nr.3 de la pag.4 acesta consta in *“Nu stiu ce sa raspund”*.

De asemenea, contestatoarea sustine ca intrebarea nr.3 din nota explicativa din data de 08.11.2006 nu rezolva obligatia organelor de inspectie fiscala de a informa contribuabilul asupra constatarilor iar intrebarea nr.4 nu este o intrebare ci o cerere de documente.

Se retine ca intrebarea nr.3 din nota explicativa din data de 08.11.2006, se refera la faptul, *daca “pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale v-au fost prezentate la fiecare solicitare a dumneavoastra aspectele rezultate din inspectia fiscala a acestora si daca au avut loc discutii intre dumneavoastra si echipa de control pe marginea acestora”*

Raspunsul societatii la aceasta intrebare este afirmativ ceea ce denota ca aspectele fiscale constatate si implicatiile acestora au fost discutate, intre contribuabil si organele de inspectie fiscala existand colaborare si fiind astfel respectate prevederile art.107 din OG nr.92/2003, republicata, potrivit carora:

*“(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.*

*(2)La încheierea inspecției fiscale, organul fiscal va prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art.9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nici o modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.*

(3) *Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.*

(4) *Contribuabilul are dreptul să prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale”.*

De asemenea, au fost respectate și prevederile art.105 alin.8 din OG nr.92/2003, republicată, potrivit căruia:

*“(8) La finalizarea inspecției fiscale, contribuabilul este obligat să dea o declarație scrisă, pe propria răspundere, din care să rezulte că au fost puse la dispoziție toate documentele și informațiile solicitate pentru inspecția fiscală. În declarație se va menționa și faptul că au fost restituite toate documentele solicitate și puse la dispoziție de contribuabil.”*, în sensul că societatea a dat o declarație pe proprie răspundere prin care precizează că au fost puse la dispoziție toate documentele pe care le deține precum și nota explicativă din data de 20.11.2006 iar din răspunsurile consemnate reiese că nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În ceea ce privește întrebarea nr.4 din Nota explicativă din data de 08.11.2006 aceasta este de fapt o solicitare de documente, în copie xerox, de natură să susțină constatările din raportul de inspecție fiscală.

Ca urmare a celor prezentate nu se pot reține motivațiile contestatoarei în soluționarea favorabilă a contestației.

## **2. În ceea ce privește impozit pe profit; impozitul pe venitul persoanelor nerezidente,**

Directia generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă decizia de impunere a fost corect întocmită în condițiile în care, la stabilirea debitelor suplimentare de plată, organul de inspecție fiscală nu a avut în vedere impozitele virate.

În fapt, la cap.V *“Sinteza constatarilor inspecției fiscale”* din Raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere s-a constatat:

Impozit pe profit stabilit suplimentar	Sume achitate în perioada verificată	Sume suplimentare ramase de plată
---	---	--------------------------------------

În ceea ce privește suma de ..... lei reprezentând impozit pe profit achitat, din anexa 45 la raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere rezultă că societatea a achitat

impozit pe profit in suma de ..... lei, mai putin cu 45 lei decat suma inregistrata la cap.V "*Sinteza constatarilor inspectiei fiscale*" din Raportul de inspectie fiscala.

Din analiza anexei 76 la raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere rezulta ca s-a inregistrat eronat impozitul pe profit pe anul 2001 in suma de ..... lei fata de ..... lei cat este cuantumul determinat prin raportul de inspectie fiscala si prin anexa 21 la raport. Ca urmare, prin decizia de impunere s-a inregistrat un cuantumul mai mare decat cel din raportul de inspectie fiscala in cazul impozitului pe profit pe anul 2001 cu ....lei aceasta suma nefiind stabilita suplimentar de plata catre buget, dar fiind cuprinsa in Decizia de impunere la obligatii de plata.

Astfel, impozitul pe profit in suma de ..... lei este compus din suma de ..... lei reprezentand impozit pe profit achitat si suma de .....lei inregistrata eronat in raportul de inspectie fiscala, ca fiind impozit pe profit achitat.

De asemenea, la cap.V "*Sinteza constatarilor inspectiei fiscale*" din Raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, s-a constatat:

Impozit pe venitul persoanelor nerezidente suplimentar	Sume achitate in perioada verificata	Sume suplimentare ramase de plata
--	--------------------------------------	-----------------------------------

Referitor la sumele mai sus prezentate, desi prin raportul de inspectie fiscala se precizeaza ca o parte din impozitul pe profit si impozitul pe venitul persoanelor nerezidente stabilit suplimentar au fost achitate de societate, acestea fiind cuprinse si in Decizia de impunere.

De asemenea, si suma de .....lei reprezentand eroare de calcul a fost cuprinsa in Decizia de impunere ca impozit pe profit achitat.

In drept, art. 85 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in M.O. nr. 513/31.07.2007, precizeaza:

*"(1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

*a) prin declaratie fiscala, in conditiile art. 79 alin. (2) si art. 83 alin. (4);*

*b) prin decizie emisa de organul fiscal, in celelalte cazuri.*

*(2) Dispozitiile alin. (1) sunt aplicabile si in cazurile in care impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general*

*consolidat sunt scutite la plata conform reglementarilor legale, precum si în cazul unei rambursari de taxa pe valoarea adaugata."*

Punctul 107.1 din Hotararea Guvernului nr.1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede:

*"Titlul de creanta este actul prin care, potrivit legii, se stabileste si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptatite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:*

*a)decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii".*

Cu alte cuvinte, decizia de impunere emisa in baza raportului de inspectie fiscala, constituie titlu de creanta.

Din contestatia formulata si din cap.V "*Sinteza constatarilor inspectiei fiscale*" din Raportul de inspectie fiscala se retine ca la data emiterii deciziei de impunere, societatea contestatoare avea achitat impozit pe profit in suma de ..... lei si impozit pe venitul persoanelor nerezidente in suma de ..... lei .

Prin urmare, sumele inscrise in decizia de impunere ca titlu de creanta si instiintare de plata trebuie sa reprezinte **diferente de obligatii fiscale de plata** ceea ce nu este cazul in speta, intrucat impozitul pe profit in suma de ..... lei si impozitul pe venitul persoanelor nerezidente in suma de ..... lei nu pot constitui diferente de obligatii fiscale de plata .

In acest sens a fost emis Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" publicat in Monitorul Oficial al Romaniei nr.528/19.06.2006, care la anexa 2 "*INSTRUCIUNI de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală"*" precizeaza ca "*<<Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală>> reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscală în aplicarea prevederilor legale privind stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare de plată, [...]"*.

Mai mult, art. 84 (6) din Legea 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 procedură fiscală, in vigoare la data emiterii deciziei de impunere contestate, precizeaza ca "*Decizia de impunere ̊i decizia referitoare la*

*obligatiile de plată accesorii constituie și în timpuri de plată, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plată”.*

Asadar, titlul de creanta "*Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală*" se emite pentru debite stabilite suplimentare in vederea incasarii acestora la buget prin plati efectuate de contribuabil ulterior emiterii acestui titlu si nu pentru sume deja achitate.

De altfel, chiar prin raportul de inspectie fiscala, organul de inspectie fiscala mentioneaza ca aceste sume sunt achitate.

Cu privire la acest aspect se retine ca la data emiterii deciziei de impunere contestata, respectiv 21.11.2006, erau in vigoare dispozitiile art. 92 (1) si (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală asa cum a fost modificata prin Legea nr. 158 din 15 mai 2006 privind aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 165/2005, care precizeaza urmatoarele:

*“(1) Inspectia fiscală are ca obiect verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, stabilirea diferențelor **obligatiilor de plată**, precum și a accesoriilor aferente acestora. [...]*

*(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspectie fiscală va proceda la:*

*a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului; [...]*

*d<sup>1</sup>) 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;*

*e) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora”.*

Din interpretarea acestor dispozitii legale rezulta ca la data emiterii deciziei de impunere, organul de inspectie fiscala avea in atributii atat stabilirea diferentelor suplimentare fata de creantele declarate de contribuabil cat si stabilirea diferentelor de obligatii fiscale de plata.

Prin urmare, si in situatia in care in urma examinarii documentelor rezulta suprasolviri in contul tipului de impozit verificat, organul de inspectie fiscala are atributia stabilirii atat a diferentelor suplimentare fata de creantele declarate de contribuabil cat si a diferentelor de obligatii fiscale de plata, fapt care presupune ca in aceasta situatie organul de inspectie fiscala sa diminueze diferenta stabilita ca datorata suplimentar cu sumele incasate la buget in suprasolvire in contul impozitului respectiv, operatiune care nu poate fi

asimilata cu o compensare, aceasta fiind reglementata de alt temei de drept.

Avand in vedere cele precizate mai sus, se vor anula din Decizia de impunere suma de ..... lei reprezentand impozit pe profit si suma de ..... lei reprezentand impozit pe veniturile persoanelor nerezidente, achitate in suprasolvire.

**3. In ceea ce priveste suma de ..... lei, reprezentand:**

- majorari de intarziere impozit pe profit 2000 ;
- penalitati de intarziere impozit pe profit 2000 ;
- majorari de intarziere impozit pe profit 2001 ;
- penalitati de intarziere impozit pe profit 2001 ;
- taxa pe valoarea adaugata 2000 - 2001 ;
- majorari si penalizari TVA
- impozit pe venitul persoanelor nerezidente
- majorari de intarziere/dobanzi aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente ,

**3.1 Referitor la suma de ..... lei, reprezentand:**

- majorari de intarziere impozit pe profit 2000 ;
- penalitati de intarziere impozit pe profit 2000 ;
- majorari de intarziere impozit pe profit 2001 ;
- penalitati de intarziere impozit pe profit 2001 , 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 sumele respective nu au fost stabilite prin Decizia de impunere contestata.

In fapt, prin contestatie societatea sustine ca nu datoreaza majorarile de intarziere si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit pe anii 2000 si 2001.

Din raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata rezulta ca pe anii 2000 si 2001 organele de inspectie fiscala au calculat in sarcina societatii impozit pe profit in suma de .....lei si de .....lei (total lei) , impozit pe profit ce a fost achitat de societate. Totodata, din anexele 11, 21, 32, 44, 57 si 67 la raportul de inspectie fiscala **rezulta ca nu au fost calculate majorari de intarziere si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit achitat**, suma fiind scazuta din impozitul pe profit stabilit suplimentar datorat bugetului de stat, la calculul accesoriilor.



Contestatoarea sustine ca pentru aceste obligatii fiscale calculate in sarcina sa a intervenit prescriptia dreptului organului de inspectie fiscala de a stabili impozite si taxe pe perioada 2000 - 30.09.2001 intrucat termenul de 5 ani este depasit cu 312 zile (2.151 zile - 1.839 zile).

In sustinere contestatoarea invoca prevederile art.91 si art.93 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in sensul ca dreptul organului de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscala, daca legea nu dispune altfel.

In drept, **potrivit art.231 "Dispozitii privind termenele" din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata,**

**"Termenele în curs la data intrarii în vigoare a prezentului cod se calculeaza dupa normele legale în vigoare la data când au început sa curga".**

Aceste dispozitii legale sunt dispozitii cu caracter general care reglementeaza situatia termenelor care au inceput sa curga sub imperiul legilor anterioare si pentru care legiuitorul a statuat ca raman supuse legilor vechi, ca exceptie expresa de la principiul neretroactivitatii.

De altfel, in acelasi sens sunt si considerentele Deciziei nr.V din 15 ianuarie 2007 pronuntata de Sectiile Unite ale Inaltei Curti de Casatie si Justitie, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei, partea I, nr.732/30.10.2007, unde se precizeaza : *" Din moment ce [...] organele fiscale pot efectua controale pe o perioada de 5 ani anteriori, adica si pentru raporturi juridice de drept fiscal nascute inainte de intrarea in vigoare, la 1 ianuarie 2004, a Codului fiscal, **este evident ca stabilirea diferentelor de impozit sau a altor obligatii fiscale datorate de operatorii economici trebuie efectuata in baza reglementarilor existente in momentul nasterii raportului juridic de drept fiscal, chiar daca actiunea de control se desfasoara in perioada in care sunt in vigoare dispozitiile Codului Fiscal.***

*Sub acest aspect este de observat ca dispozitiile Codului Fiscal, intrat in vigoare la data de 1 ianuarie 2004, pot opera numai pentru viitor, toate actele supuse controlului ce se efectueaza de catre organele fiscale, in vederea examinarii legalitatii deducerilor de taxa pe valoarea adaugata neputand fi astfel analizate, in conformitate cu principiul tempus regit actum, decat potrivit normelor legale aplicabile in momentul nasterii fiecarui raport juridic.* "



Avand in vedere ca organele de inspectie fiscala au verificat perioada 01.12.2000 - 31.12.2003, norma legala in vigoare la data la care a inceput sa curga prescriptia extinctiva a dreptului acestora de a stabili obligatii fiscale este O.G. nr.70/1997, privind controlul fiscal, cu modificarile ulterioare, care la art.21 precizeaza : “ **Dreptul organelor de control fiscal sau, dupa caz, al serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale de a stabili diferente de impozite si majorari de întârziere pentru neplata în termen a acestora, precum si de a constata contraventii si a aplica amenzi si penalitati pentru faptele ale caror constatare si sanctionare sunt, potrivit legii, de competenta organelor de control fiscal sau, dupa caz, a serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, pentru o perioada impozabila, se prescrie dupa cum urmeaza:**

a) în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declaratiei pentru perioada respectiva;

b) în termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plată a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligatia depunerii declaratiei;[...].”

Cu privire la intreruperea si suspendarea termenului de prescriptie, art.22 si art.23 din acelasi act normativ precizeaza :

**art.22** “ Termenele de prescriptie prevazute la art. 21 se intrerup:

a) în cazurile si în conditiile stabilite de lege pentru intreruperea termenului de prescriptie a dreptului la actiune;

b) la data depunerii de catre contribuabil a declaratiei fiscale dupa expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data efectuarii de catre contribuabil a unui act voluntar de recunoastere a impozitului datorat, inclusiv plata integrala sau partiala a acestuia;

**d) la data comunicarii, catre contribuabil, a unor diferente de impozit stabilite de organele fiscale sau, dupa caz, de serviciile de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, ca urmare a actiunilor de control.**

**art.23** “Termenele de prescriptie prevazute la art.21 se suspenda :

a) în cazurile si în conditiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescriptie a dreptului la actiune;

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

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

Se retine ca atât organele de inspecție fiscală cât și contestatoarea nu au avut în vedere prevederile legale mai sus enunțate, apreciind că sunt aplicabile dispozițiile O.G. nr.92/2003, republicată, privitoare la prescripție, acest act normativ fiind în vigoare la data desfasurării acțiunii de inspecție fiscală însă reglementările existente în momentul nasterii raportului juridic de drept fiscal, respectiv perioada 01.12.2000 - 31.12.2003, erau cele conținute de O.G. nr.70/1997 privind controlul fiscal, sens în care sunt și normele tranzitorii cu privire la termene prevăzute la art.231 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală: “ **Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă**”.

Totodată, se retine că în sensul aplicării dispozițiilor O.G. nr.70/1997 pentru perioada supusă controlului, în speta 01.12.2000 - 31.12.2003, este și punctul de vedere al Direcției Juridice transmis prin adresă nr. 556027/2007, anexată în copie la dosarul cauzei.

Prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere a fost constatată diferența de TVA ca urmare a faptului că pentru un anumit număr de facturi nu a fost respectată condiția încasării acestora prin cont bancar în valută pentru a beneficia de cota zero de TVA pentru veniturile realizate din transportul internațional de marfuri, fără ca organul de inspecție fiscală să analizeze dacă intervine prescripția privind dreptul acestora de a stabili diferențe sau dacă termenul de prescripție au fost întrerupt și/sau suspendat având în vedere faptul că termenele de prescripție s-au născut sub imperiul legii vechi, anterior intrării în vigoare a dispozițiilor O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, respectiv sub autoritatea O.G. nr.70/1997 care prevedea alte cauze de întrerupere sau suspendare a cursului prescripției.

În ceea ce privește termenul de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul taxei pe valoarea adăugată, potrivit art.25C lit.b) din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, societatea avea obligația:

*“C. Cu privire la evidența operațiunilor:*

*b) să întocmească și să depună lunar la organul fiscal, până la data de 25 a lunii următoare, decontul de taxă pe valoarea adăugată, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanțelor;”*

iar potrivit art.5 din OMFP nr.1313/1999 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor de declarare a obligațiilor de plată la bugetul de stat datorate de persoanele juridice:

*“ Plătitorii de taxă pe valoarea adăugată vor depune lunar atât "Declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat", potrivit modelului prevăzut în anexa nr. 1, cât și "Decontul privind taxa pe valoarea adăugată" cod 14.13.01.02, prevăzut în anexa nr. 7.”*

Ca urmare, pentru luna decembrie 2000 societatea avea obligația depunerii Decontului de taxa pe valoarea adăugată până la data de 25 ianuarie 2001, inclusiv, aceasta fiind data de la care începe să curgă termenul de prescripție.

Potrivit celor prezentate și având în vedere că data de la care începe să curgă termenul de prescripție privind dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili diferențe de TVA și majorări de întârziere pe trim.IV 2000 respectiv luna decembrie 2000, este data de 26 ianuarie 2001 pentru **taxa pe valoarea adăugată** și accesoriile aferente iar data la care se împlineste termenul de prescripție de 5 ani este data de 26 ianuarie 2006.

Pentru a se stabili dacă dreptul organului de inspecție fiscală de a stabili debite este prescris, se impune a se analiza dacă termenul de cinci ani nu a fost întrerupt sau suspendat pentru vreunul din motivele prevăzute de legiuitor la art. 22 și art.23 din O.G. nr.70/1997 privind controlul fiscal.

În aceste condiții, se reține că organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța dacă, ulterior datei de 26 ianuarie 2001, a intervenit una din situațiile prevăzute de art. 22 și art.23 din O.G. nr. 70/1997 privind controlul fiscal, la dosarul cauzei neexistând nici un document în acest sens.

Având în vedere cele de mai sus și faptul că organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă există cauze de întrerupere și/sau suspendare potrivit dispozițiilor legale incidente se va desființa Decizia de impunere, urmând ca organele abilitate ale Direcției generale a finanțelor publice să reanalizeze situația de fapt printr-o altă echipă decât cea care a efectuat inspecția fiscală analizată, pentru aceeași taxă și aceeași perioadă, în funcție de reținerile prezentei decizii.

Ca urmare se va desființa decizia de impunere contestată pentru suma de ..... lei reprezentând TVA și pentru suma de ..... lei reprezentând majorări de întârziere aferente TVA urmând ca organele de inspecție fiscală să facă aplicarea dispozițiilor legale menționate și să emită o nouă decizie de impunere, după caz.

### 3.3 Referitor la:

- impozit pe venitul persoanelor nerezidente
- majorari de intarziere/dobanzi aferente
- impozitului pe venitul persoanelor nerezidente
- penalitati de intarziere aferente
- impozitului pe venitul persoanelor nerezidente

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte daca dreptul organelor de inspectie fiscala de a stabili aceste sume era prescris in conditiile in care din actele existente la dosarul cauzei nu rezulta daca termenul de prescriptie a fost intrerupt sau suspendat pentru vreunul din cazurile prevazute de lege.

In fapt, prin decizia de impunere contestata s-au calculat in sarcina societatii obligatii fiscale privind impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente in suma de ..... lei aferent contractelor x, y si y precum si majorari de intarziere in suma de ..... lei si penalitati de intarziere in suma de ..... lei.

Din anexa 80 la raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere contestata rezulta ca obligatiile fiscale calculate in sarcina societatii se refera la perioada 09.01.2001 - 28.03.2003 in cazul contractului x, perioada 01.02.2001 - 20.07.2004 in cazul contractului y si perioada 11.07.2001 - 29.10.2004 in cazul contractului z.

Prin contestatie societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au pretins ca fiind de plata si sume pentru care dreptul organelor de inspectie de a le stabili era prescris, respectiv suma de ..... lei reprezentand impozit pe venitul persoanelor nerezidente, calculat de societate pe fiecare contract in parte, astfel: ..... lei aferent contractului x, ..... lei aferent contractului y si ..... lei aferent contractului z precum si majorari de intarziere in suma totala de ..... lei si penalitati de intarziere in suma totala de ..... lei.

Referitor la impozitul pe venitul persoanelor nerezidente conform art.10 din OG nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice <sup>o</sup>i juridice nerezidente:

***“Termenul de prescripție pentru stabilirea impozitului <sup>o</sup>i a penalității reglementate de prezenta ordonanță este de 5 ani, socotiți de la data când trebuia efectuată plata impozitului sau a penalității, după caz.”***

Iar potrivit art.6 din acelasi act normativ

***“1) Sumele care se repin potrivit art. 2 constituie impozit definitiv <sup>o</sup>i se varsă la bugetul de stat în aceeași zi în care se efectuează plata venitului supus impunerii, conform prezentei***

*ordonanțe, avându-se în vedere cursul de schimb al piepei valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ziua precedentă celei în care se efectuează plata impozitului către bugetul de stat, cu excepția impozitului reținut potrivit art. 2 alin.(1) lit.g), care se varsă la bugetul de stat de către unitățile care acordă premii și câștiguri, în termen de 5 zile de la data acordării acestora.”*

Fata de aceste prevederi legale se retine ca data de la care incepe sa curga prescriptia impozitului pe venitul persoanelor nerezidente este data la care trebuia efectuata plata impozitului reținut, respectiv data efectuării plății la extern. Din anexa 80 la raportul de inspectie fiscala rezulta ca societatea nu a achitat impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente aferent contractelor x si y iar in ceea ce priveste contractul y din anexa rezulta ca societatea a achitat partial, la data de 01.02.2001 impozitul pe venitul persoanelor nerezidente in suma de ..... Lei.

Astfel ca, avand in vedere data comunicarii Deciziei de impunere, respectiv 24.11.2006 si datele la care trebuia achitat impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente, respectiv 09.01.2001 in cazul contractului z si 11.07.2001 in cazul contractului y, perioada prescrisa este 09.01.2001 -23.11.2001 in cazul contractului x si 11.07.2001-23.11.2001 in cazul contractului z.

Pentru a se stabili daca dreptul organului de inspectie fiscala de a stabili debite este prescris, se impune a se analiza daca termenul de cinci ani nu a fost intrerupt si/sau suspendat pentru vreunul din motivele prevazute de legiuitor la art.22 si 23 din O.G. nr.70/1997 privind controlul fiscal.

In drept, potrivit O.G. nr.70/1997 privind controlul fiscal, la articolul 22 si art.23 se precizeaza urmatoarele:

*“Art.22.*

*Termenele de prescripție prevăzute la art. 21 se întrerup:*

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

*b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale, după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;*

*c) la data efectuării, de către contribuabil, a unui act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat, inclusiv plata integrală sau parțială a acestuia;*

*d) la data comunicării, către contribuabil, a unor diferențe de impozit stabilite de organele fiscale ca urmare a acțiunilor de control”*

**Art.23**

*“ Termenele de prescriptie prevazute la art.21 se suspenda :*

*a) în cazurile si în conditiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescriptie a dreptului la actiune;*

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

*c) cât timp contribuabilul, ca urmare a dispozitiilor organelor fiscale sau, dupa caz, a serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, remediaza deficientele sau îndeparteaza cauzele care împiedica desfasurarea controlului fiscal”.*

Fata de prevederile legale se retine ca organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta daca, ulterior datelor de 09.01.2001 si 11.07.2001, societatea contestatoare a fost pusa in una din situatiile prevazute de lege.

In ceea ce priveste impozitul pe venitul persoanelor nerezidente in suma de ..... lei, majorari de intarziere aferente in suma de ..... lei si penalitati de intarziere in suma de .....lei aferente contractului y, se retine ca la data de 01.02.2001 societatea a efectuat plata partiala a impozitului in suma de .....lei ( fata de..... lei datorat) astfel ca, potrivit art.22 lit.c) din OG nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu moficarile si completarile ulterioare, termenul de prescriptie s-a intrerupt la data respectiva, pentru impozitul aferent acestei rate de plata la extern.

Avand in vedere cele de mai sus se va desfiinta decizia de impunere urmand ca organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de control fiscal sa recalculezeze obligatiile fiscale datorate bugetului in functie de cele precizate in decizie, dupa caz.

Astfel, se va face aplicarea prevederilor art.216 (3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia:

*“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 solubionare.”*

#### **4. Referitor la:**

**impozit pe profit;**

**majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;**

**penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit,**

**a) Referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu diferentele de curs valutar**, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu diferentele de curs valutar inregistrate de societate in contul 665 "Cheltuieli cu diferente de curs valutar" in conditiile in care contestatoarea nu aduce in sustinere documente care sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala, desi acestea au fost solicitate.

In fapt, **pe perioada 2001 - 2005** societatea a inregistrat in contul 665 "Cheltuieli cu diferente de curs valutar" cheltuieli cu diferentele de curs valutar care nu au fost acceptate la deducere de catre organele de inspectie fiscala pe motiv ca reprezinta cheltuieli fara documente justificative fiind incadrate in prevederile art.4 (6) lit.m) din OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art.9 (7) lit.j) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit si art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora, cheltuielile inregistrate in contabilitate care nu au la baza document justificativ, conform Legii contabilitatii nr.82/1991 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prin care sa faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

In drept, potrivit art.4(6) lit.m) din OG nr.70/1994, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabila pe perioada 1994-30.06.2002:

*"(6) În înpelesul alin. (1) cheltuielile nedeductibile sunt:*

*m) cheltuielile înregistrate în contabilitate pe baza unor documente care nu îndeplinesc, potrivit Legii contabilităpii nr. 82/1991, cu modificările ulterioare, condițiile de document justificativ;"*

Art.9(7) lit.j) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit aplicabile pe perioada 01.07.2002 - 31.12.2003, precizeaza:

*"(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:*

*j) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit Legii contabilităpii nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin care să se facă dovada efectuării operatiunii :*

Art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil pe perioada 01.01.2004 - 2005, precizeaza:

*"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*f) 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”.*

Conform prevederilor legale de mai sus cheltuielile care nu au la baza documente justificative nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

Prin contestatie, societatea afirma ca existau documente de incasari si plati in valuta anexate la extrasele de cont dar, o parte din acestea nu au fost verificate de organele de inspectie fiscala, precum si faptul ca prin actul de inspectie fiscala nu se precizeaza care sunt documentele ce nu au fost prezentate, nu se arata concret cum s-a ajuns la sumele stabilite, organul de inspectie fiscala tratand superficial diferentele de curs valutar in conditiile in care legea privind impozitul pe profit avea capitole destinate pentru deductibilitatea acestora in functie de volumul realizarilor si de gradul de indatorare al societatii .

In vederea solutionarii contestatiei si avand in vedere motivatiile contestatoarei, Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat societatii, sa depuna la organele de inspectie fiscala copii dupa extrasele de cont in valuta si documente de incasari si plati in valuta aferente cheltuielilor cu diferentele de curs valutar precum si situatia privind calculul diferentelor de curs valutar aferente documentelor din care sa rezulte suma considerata nedeductibila de organele de inspectie fiscala.

Prin adresa depusa de SC C SRL la Directia generala a finantelor publice se precizeaza ca “[...]documentele privind inregistrările diferentelor de curs valutar pe anii 2001 - 2006 sunt intr-un volum foarte mare, documentele au fost verificate de organul de control fara a ne arata daca sunt erori in determinarea diferentelor sau sunt erori in determinarea deductibilitatii acestora[...]”. Totodata societatea a atasat la adresa mentionata un calcul al diferentelor de curs valutar pe perioada 2001 - 2005, fara a anexa documentele ce au stat la baza acestuia.

Ca urmare a acestei adrese s-a solicitat contestatoarei, prin adresa, sa depuna la organele de inspectie fiscala extrasele de cont si documentele de incasari si plati in valuta pe o luna, considerate de catre societate ca fiind relevante in stabilirea respectivelor cheltuieli.

Prin adresa, SC SRL precizeaza “*va prezentam o luna cu documentele si modul de calcul a diferentelor de curs valutar*” insa la dosarul cauzei sunt anexate copii dupa doua extrase de cont in valuta din data de 01.11.2002 si 04.11.2002 si un extras de cont in valuta din



data de 30.09.2002 , precum si doua fax-uri fara sa se prezinte modul de calcul si de evidentiere in contabilitate a diferentelor de curs valutar.

Ca urmare a celor de mai sus se retine ca desi i-au fost solicitate, societatea nu a prezentat in sustinerea contestatiei documente care sa combata constatările organelor de inspectie fiscala.

Avand in vedere dispozitiile legale ale art.206 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora :

“ (1) *Contestatia se formulează în scris și va cuprinde:*  
“ d) *dovezile pe care se întemeiază*”

Si ale pct.182.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevad:

*“182.1. În temeiul art.182 alin.(4) din Codul de procedură fiscală, contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, în fața organelor de soluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală”.*

se retine ca societatea nu aduce in sustinere documente care sa combata constatările organelor de inspectie fiscala astfel ca se va respinge contestatia ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru acest capat de cerere.

**b) Referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu amenzile si penalitatile**, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii acestora in conditiile in care documentele prezentate nu sunt de natura sa combata constatările organelor de inspectie fiscala .

In fapt, pe perioada 2001 - 30.09.2006, s-a constatat ca societatea a inregistrat cheltuieli cu amenzile si penalitatile ce nu au fost acceptate la deducere de organele de inspectie fiscala in baza art.4(6) din OG nr.70/1994, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art.9(7) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare si art.21 alin.4 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept, conform art.4(6) din OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“(6) În îndeplinirea alin. (1) cheltuielile nedeductibile sunt:*

B) amenzile, confiscările, majorările de întârziere și penalitățile datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale, altele decât cele prevăzute în contractele economice. Amenzile, penalitățile sau majorările datorate către autorități străine sau în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente în România sunt cheltuieli nedeductibile;”

Iar potrivit HG nr.402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit:

**“Nu se includ în această categorie penalitățile și majorările de întârziere datorate conform clauzelor contractuale.**

În cazul cheltuielilor reprezentând amenzi, confiscări, majorări și penalități datorate autorităților străine sau rezultate din contractele economice încheiate cu persoane nerezidente, acestea sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit.”

Potrivit art.9 alin.7 din lit.b) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit:

*“(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:*

*b) amenzile, confiscările, majorările de întârziere și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale, altele decât cele prevăzute în contractele comerciale. Amenzile, penalitățile sau majorările datorate către autorități străine ori în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente în România și/sau autorități străine sunt cheltuieli nedeductibile, cu excepția majorărilor, al căror regim este reglementat prin convențiile de evitare a dublei impuneri;”*

Conform art.21 alin.4 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale. Amenzile, dobânzile, penalitățile sau majorările datorate către autorități străine ori în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente și/sau autorități străine sunt cheltuieli nedeductibile, cu excepția majorărilor al căror regim este reglementat prin convențiile de evitare a dublei impuneri”.*

Și potrivit pct.39 și 40 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“39. Prin autorități române se înțelege totalitatea organelor administrației publice centrale și locale care urmăresc și încasează*

amenzi, majorări și penalități de întârziere, execută confiscări, potrivit prevederilor legale.

**40. Majorările datorate către autorități străine ori în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente în România care, potrivit convențiilor de evitare a dublei impuneri, sunt tratate ca dobânzi sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile prevăzute de titlul II din Codul fiscal.”**

Potrivit prevederilor legale de mai sus cheltuielile cu amenzile și penalitățile datorate către autoritățile române, **altele decât cele prevăzute în contractele economice** nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Fata de aceste prevederi, contestatoarea susține: *“controlul nu a prezentat în analitic care sunt cheltuieli din amenzi și penalizări evidentiate în contabilitate, dacă acestea au fost scăzute de societate cu ocazia determinării profitului impozabil și dacă o parte din ele nu provin din pierderi din creanțe în litigiu și care au fost provizionate conform prevederilor legale”*.

În vederea soluționării contestației și având în vedere motivările contestatoarei Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat contestatoarei, cu adrese, să depună la organele de inspecție fiscală orice documente pe care societatea le consideră necesare în susținerea contestației.

Ulterior, prin adresă, s-a solicitat contestatoarei să depună la organele de inspecție fiscală situația amenzilor și penalităților contabilizate pe cheltuieli precum și documente din care să rezulte dacă sunt datorate autorităților române sau străine respectiv dacă sunt datorate în cadrul contractelor economice.

Prin adresă de înaintare a documentelor, SC C SRL prezintă situația amenzilor și penalităților contabilizate de societate, pe perioada 2001 - 2006, enumerând sumele iar în dosarul cauzei sunt anexate fișa analitică a contului 658 *“Despagubiri, amenzi și penalități”* pe anii 2004, 2005 și 2006 fără să se prezinte documente din care să rezulte autoritatea care le este datorată acestor amenzi și penalități, iar în ceea ce privește anii 2002 și 2003 este prezentată o foaie pe care este înscrisă mențiunea *“Anexe”* fiind enumerate o serie de documente, respectiv facturi și procese verbale fără ca acestea să fie anexate.

De asemenea, sunt anexate două procese verbale de contravenție întocmite de controlor trafic din cadrul Administrației Naționale a Drumurilor, în anul 2001 și un proces verbal al Garzii financiare la data de 10.01.2001.

Ca urmare a documentelor prezentate se retine ca desi i-au fost solicitate, societatea a prezentat in sustinerea contestatiei fie numai fisa contului sintetic 6581 "*Despagubiri, amenzi si penalitati*" fara sa ataseze documentele din care sa rezulte caror autoritati sunt datorate amenzile si penalitatile si respectiv daca acestea sunt calculate in baza contractelor economice, fie numai procesele verbale fara fisa contului sintetic 6581 "*Despagubiri, amenzi si penalitati*".

In ceea ce priveste procesele verbale de constatare si sanctionare a contraveniilor prezentate in sustinere se retine ca, potrivit prevederilor legale mentionate in decizie, cheltuielile cu amenzile stabilite prin acestea reprezinta cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Avand in vedere prevederile art.206 din OG nr.92/2003, republicata si ale pct.182.1 din HG nr.1050/2004 precum si faptul ca documentele prezentate nu sunt de natura sa combata constatările organelor de inspectie fiscala se va respinge contestatia ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru acest capat de cerere.

**c) Referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu pierderile din creante neincasate de la SC I SA**, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta asupra deductibilitatii acestora in conditiile in care societatea nu a prezentat documente care sa combata constatările organelor de inspectie fiscala desi acestea i-au fost solicitate.

In fapt, **in luna iunie 2003** societatea a inregistrat in contul 6721 "*Cheltuieli privind operatiile de capitala*" suma de ..... lei reprezentand pierderi din creante neincasate de la SC I SA, suma fiind considerata de organele de inspectie fiscala ca nedeductibila in temeiul art.9(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

In drept, art.9(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, prevede:

*"(1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile."*

Societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala nu au aratat daca aceste cheltuieli provin din falimentarea SC I SA. Deasemenea, societatea motiveaza ca organele de inspectie fiscala nu au precizat daca acestea au fost luate in calculul profitului impozabil si a impozitului pe profit aferent si nu au analizat daca s-au creat provizioane pentru aceasta pierdere in conformitate cu prevederile

art.1 lit.a) din HG nr.335/1995 privind regimul constituirii, utilizarii si deductibilitatii fiscale a provizioanelor agentilor economici si societatiilor bancare, republicata:

*“Agenții economici, persoane juridice, cu excepția societăților bancare și a instituțiilor financiare specializate, pot constitui următoarele provizioane deductibile fiscal:*

*a) provizioane pentru clienții neincasați, în cazul declarării falimentului acestora, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă aceasta situație, în limita creanței neacoperite prin avansurile încasate și garanțiile deținute de agentul economic asupra clienților respectivi, și orice alte elemente asigurătorii.*

*Diminuarea sau anularea provizioanelor se efectuează prin trecerea acestora pe venituri, în cazul încasării creanței, sau în cazul înregistrării acesteia pe cheltuieli pe baza unei hotărâri judecătorești definitive prin care se atestă imposibilitatea încasării creanței”.*

În vederea soluționării contestației și având în vedere motivările contestatoarei Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat contestatoarei, cu adresele, să depună la organele de inspecție fiscală orice documente pe care societatea le considera necesare în susținerea contestației.

Ulterior, prin adresa, s-a solicitat contestatoarei să depună la organele de inspecție fiscală sentința definitivă de declarare a falimentului SC I SA, situația înregistrării provizioanelor aferente acestor pierderi din creanțe precum și orice alte documente privind pierderile din creanțe neincasate de la SC I SA.

Prin adresa de înaintare a documentelor, SC C SRL precizează că pentru creanțele neincasate de la SC I SA nu au fost înregistrate provizioane deoarece sentința a fost trimisă cu mare întârziere precum și faptul că anexează sentința definitivă de faliment. Precizarea contestatoarei potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă s-au creat provizioane pentru această pierdere și nici dacă au fost luate în calcul la determinarea profitului impozabil și a impozitului pe profit este contradictorie față de motivația din contestație.

Se reține că societatea a anexat Sentința Tribunalului C prin care se admite cererea lichidatorului desemnat pentru debitoarea SC I SA de încuviințare a predării arhivei de personal către o societate privată care să asigure depozitarea și administrarea acesteia, această sentință neavând caracterul de sentință definitivă privind falimentul SC I SA.

De asemenea, societatea prezintă la contestație o adresă a SC I SA către această prin care este invitată să se prezinte la instanța judecătorească în procesul aflat pe rol privind falimentul SC I SA,

adresa ce nu are caracterul unei sentinte definitive privind falimentul SC I SA, neputand fi avuta in vedere la solutionarea favorabila a cauzei.

Potrivit celor prezentate se retine ca documentele prezentate de societate ca urmare a solicitarilor organului de solutionare nu sunt de natura sa combata constatarile organelor de inspectie fiscale astfel ca pentru aceste cheltuieli se va respinge contestatia ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru acest capat de cerere.

**d) Referitor la cheltuielile cu deplasările înregistrate de societate în contul 625 "Cheltuieli privind deplasările" în perioada februarie 2001 și noiembrie 2001**, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta asupra deductibilitatii acestora în conditiile în care societatea nu a prezentat documente în sustinerea cauzei desi acestea i-au fost solicitate .

În fapt, **în lunile februarie 2001 și noiembrie 2001**, societatea a înregistrat cheltuieli cu deplasările ce nu au fost acceptate la deducere de catre organele de inspectie fiscala pe motiv ca societatea nu prezinta documente justificative.

În drept, potrivit art.4(6) lit.m) din OUG nr.217/1999 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit

*"(6) În înpelesul alin. (1) cheltuielile nedeductibile sunt:*

*m) cheltuielile înregistrate în contabilitate pe baza unor documente care nu îndeplinesc, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, cu modificările ulterioare, condițiile de document justificativ;"*

Prin contestatie societatea motiveaza ca organele de inspectie fiscala nu au aratat daca documentele prezentate au avut erori în determinarea nivelului diurnei care este deductibila pana la 2,5 ori nivelul admis pentru institutiile publice și a celorlalte elemente , transport și cazare care sunt deductibile pe baza de documente iar pentru anul 2001 s-au stabilit cheltuieli nedeductibile pentru care au prezentat doua fise analitice scoase de pe calculator, cu sume globale, fara alte explicatii concrete.

În vederea solutionarii contestatiei și având în vedere motivatiile contestatoarei Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat contestatoarei, sa depuna la organele de inspectie fiscala orice documente pe care societatea le considera necesare în sustinerea contestatiei.

Ulterior, prin adresa, s-au solicitat documentele care au stat la baza cheltuielilor de transport și cazare pe luna noiembrie 2001 și

documentele din care sa rezulte cuantumul cheltuielilor cu diurna comparativ cu nivelul stabilit pentru institutiile publice, pe aceeaasi perioada.

Documentele depuse de contestatoare la Directia generala a finantelor publice au fost transmise Directiei generale de solutionare a contestatiilor cu adresa.

Prin adresa de inaintare a documentelor, SC C SRL nu anexeaza nici un fel de document dar solicita verificarea prescriptiei dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili aceste cheltuieli pe luna noiembrie 2001.

Fata de cele precizate mai sus se retine ca, desi s-a solicitat societatii sa prezinte documente in sustinerea celor afirmate prin contestatie acestea nu au fost prezentate in vederea analizarii.

De asemenea, in ceea ce priveste argumentul contestatoarei potrivit caruia este prescris dreptul organului fiscal de a stabilit impozit pe profit aferente cheltuielilor cu deplasarile pe luna noiembrie 2001 nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat potrivit art.15 si art.16 din OG nr.70/1994, cu modificarile si completarile ulterioare, pe luna noiembrie 2001 societatea avea obligatia depunerii declaratiei privind impozitul pe profit la data platii acestuia, respectiv trimestrial, pana la data de 25 ianuarie 2002 aceasta fiind data la care incepe sa curga prescriptia potrivit art.21 lit.a) din OG nr.70/1997 si avand in vedere data la care a fost comunitata decizia de impunere respectiv 24.11.2006 nu se poate vorbi de prescriptie in cazul impozitului pe profit aferent cheltuielilor cu deplasarile pe luna noiembrie 2001 neacceptate la deducere.

Potrivit celor precizate in decizie se va respinge contestatia ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru acest capat de cerere.

**e) In ceea ce priveste motivatia contestatoarei potrivit careia organele de inspectie fiscala nu au calculat facilitatile fiscale prevazute de Legea nr.189/2001, art.11 alin.5 din Legea nr.414/2002 si art.24(12) din Legea nr.571/2003, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca acestea se pot acorda in conditiile in care societatea nu a optat pentru aplicarea deducerilor acodate la data realizarii achizitiei sau la data punerii in functiune a mijloacelor fixe si nu si-a calculat reducerea impozitului pe profit .**

In fapt, prin contestatia formulata, S.C. C SRL sustine ca organele de inspectie fiscala nu au aplicat facilitatile prevazute de Legea nr.189/2001 de aprobare a OUG nr.217/1999 privind impozitul pe profit, art.11 alin.5 din Legea nr.414/2002 si art.24(12) din Legea

nr.571/2003 privind impozitul pe profit si au majorat impozitul pe profit suplimentar si implicit accesoriile aferente incalcand cu buna stiinta prevederile legale in vigoare.

In drept, Legea nr.189/2001 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr.217/1999 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, la pct.9 prin care se modifica art.7 alin.2 din OUG nr.217/1999, prevede ca:

*“(2) Impozitul pe profit se reduce cu 50% pentru profitul utilizat în anul fiscal curent pentru investiții în active corporale și necorporale, definite potrivit Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările ulterioare, destinate activităților pentru care contribuabilul este autorizat. Reducerea se calculează începând cu profitul realizat după data de 1 ianuarie 2001. Reducerile prevăzute la alin. (1) și (2) se calculează lunar, iar sumele aferente reducerii se repartizează ca surse proprii de finanțare”.*

iar la art.11 alin.5 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit , in vigoare pe perioada 01.07.2002 - 31.12.2003, se prevede:

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

*(6) Deducerea suplimentară de amortizare se acordă la data punerii în funcțiune a mijlocului fix, conform prevederilor Legii nr. 15/1994. [...]*

*(7) Intră sub incidența alin. (1) sau (5), după caz, și mijloacele fixe achiziționate în baza unui contract de leasing financiar cu clauză definitivă de transfer al dreptului de proprietate asupra bunului la expirarea contractului de leasing financiar.*

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

*[...]*

*(10) În cazul în care nu sunt respectate prevederile alin. (8) și (9), impozitul pe profit se recalculază, inclusiv pentru perioada în care s-a aplicat deducerea, și se vor calcula majorări și penalități de întârziere, conform reglementărilor legale în vigoare.*



Prevederile art.11 alin.5 sunt mentinute si prin art.24(12) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada 2004 - 30.09.2006.

Conform pct.11.2, 11.4, 11.5 si 11.6 din HG nr.859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit:

*“11.2. Pentru aplicarea art.11 alin. (5) din lege contribuabilul este obligat să pină o evidență extracontabilă de calcul a amortizării deductibile fiscal. Cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe, înregistrate în contabilitate, pentru care contribuabilul a optat să aplice \facilitatea prevăzută la art. 11 alin. (5), nu vor fi luate în calcul la determinarea profitului impozabil. [...]*

*11.4. În cazul investițiilor care se realizează pe parcursul mai multor luni sau în ani fiscali consecutivi, inclusiv pentru cele realizate în regie proprie, facilitățile prevăzute la art. 11 alin. (1) și (5) din lege se acordă la valoarea lucrărilor realizate efectiv, în baza unor situații parțiale de lucrări încheiate potrivit Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările ulterioare. Investițiilor puse în funcțiune parțial și care au beneficiat de alte facilități fiscale de natura impozitului pe profit nu li se aplică facilitățile menționate la art. 11 alin. (1) și (5) din lege, pentru partea care a beneficiat de alte facilități fiscale.*

*11.5. La aplicarea prevederilor art. 11 alin. (1) sau (5) din lege se ia în calcul valoarea de achiziție a mijloacelor fixe înregistrată în evidența contabilă.*

*11.6. În cazul în care nu sunt respectate prevederile art. 11 alin. (8) și (9) din lege, impozitul trebuie recalculat pentru anii precedenți fără a se ține seama de termenul de prescripție al creanței bugetare. Recalcularea trebuie făcută pentru perioada în care au fost aplicate prevederile art. 11 alin. (1) și (5) din lege. Penalitățile și majorările de întârziere sunt calculate de la data la care trebuia plătit impozitul aferent anilor fiscali pentru care se face recalcularea.”*

Conform textelor de lege mai sus invocate, se retine ca S.C. C SRL putea sa-si calculeze reducerea cu 50% pentru profitul utilizat în anul fiscal curent pentru investiții în active corporale și necorporale, definite potrivit Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările ulterioare, destinate activităților pentru care contribuabilul este autorizat precum si deducerea cheltuielilor suplimentare cu amortizarea in cota de 20% din valoarea de intrare a mijloacelor fixe achizitionate, la data punerii în funcțiune a mijlocului fix, daca nu a optat pentru regimul de amortizare

accelerata, astfel ca, sustinerea potrivit careia organele de inspectie fiscala au ignorat aceste prevederi legale nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei.

Se retine ca momentul calcularii reducerii impozitului pe profit si a deductiei de 20% din valoarea de intrare a mijloacelor fixe achizitionate sunt stabilite prin act normativ iar motivatia ca ulterior acestor momente stabilite imperativ de legiuitor organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa calculeze facilitatile nu are suport legal, obligatia stabilirii reducerii impozitului pe profit cu 50% si a deductiei 20% din valoarea de achizitie a mijloacelor fixe revenindu-i societatii contestatoare cu respectarea conditiilor prevazute in actele normative si pe perioadele de aplicabilitate a acestora.

Referitor la deductia de 20% din valoarea de intrare a mijloacelor fixe, Directia generala legislatie impozite directe, anexata la dosarul cauzei, s-a pronuntat intr-o speta similara, astfel:

*“Facilitatile fiscale mentionate mai sus se refereau la posibilitatea contribuabilului de a alege, pentru anumite categorii de mijloace fixe, intre doua regimuri de amortizare fiscala. Faptul ca respectivul contribuabil a ales sa nu utilizeze regimul de amortizare prevazut de articolele respective nu poate fi considerata greseala, o eroare in determinarea impozitului pe profit aferent acelor ani fiscali.[...]”*

Totodata, prin adresa, anexata la dosarul cauzei, s-a pronuntat Directia generala juridica din Ministerul Finantelor Publice, precizand ca:

*“[...] potrivit alin.(6) al art.11 din Legea nr.414/2002 si alin.(12) al art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, deductia suplimentara de amortizare se acorda la data punerii in functiune a mijlocului fix, astfel incat in opinia noastra depasirea acestui moment(data) este de natura sa produca efecte similare cu cele ale decaderii din drept.*

*Prin urmare, apreciem ca solicitarea contribuabilului de a deduce cheltuielile de amortizare la un alt moment decat cel care corespunde momentului punerii in functiune a mijlocului fix, este fara suport legal.*

*Pe cale de consecinta, in opinia noastra faptul ca respectivul contribuabil a inteles sa nu aplice dispozitiile legale in discutie nu poate constitui o eroare in determinarea impozitului pe profit.”*

Precum si faptul ca:

*“[...] facilitatea fiscala consta in posibilitatea contribuabilului de a alege intre doua regimuri de amortizare fiscala, iar faptul ca respectivul contribuabil a inteles sa nu utilizeze regimul de amortizare prevazut la articolele respective nu poate fi considerata o greseala, o eroare in determinarea impozitului pe profit aferent acelor ani fiscali”.*