



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , București, CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
Email:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 245 /2014

privind soluționarea contestației formulată de

SC .X. SA

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 920663/07.05.2014

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală .X. prin adresa nr. .X./2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. 920663/07.05.2014, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SA**, cu sediul în .X., Str. .X. nr. .X., Județul .X., C.U.I. RO .X., J.X..

SC .X. SA contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. .X./2013, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013, respectiv pentru suma de **.X. lei** reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar.

Față de data comunicării Deciziei privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. .X./2013, respectiv **.X./2013**, prin remitere directă reprezentantului societății, conform ștampilei și semnăturii de primire de pe actul administrativ fiscal contestat, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în data de **.X./2014**, conform ștampilei ANAF - D.G. .X., aplicată pe contestația, aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art.

206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data formulării contestației făcând parte din categoria marilor contribuabili, figurând la poziția nr. .X. din Anexa nr. .X. la O.P.A.N.A.F. nr. 3749/2013 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili și a Listei contribuabililor mijlocii Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal învestită să soluționeze contestația formulată de **SC .X. SA**.

I. SC .X. SA contestă parțial Decizia privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. .X./2013 susținând următoarele:

1. Nulitatea actelor administrative contestate

Societatea invocă nulitatea deciziei de impunere contestată, din următoarele considerente:

1.1) Nerespectarea prevederilor legale privind avizul de inspecție fiscală

Societatea susține că în data de .X./2010, societății i-a fost comunicat Avizul de inspecție fiscală nr. .X./2010 (avizul inițial) de către D.G. .X., potrivit căruia, începând cu data de .X./2010, societatea urma să facă obiectul unei inspecții fiscale având ca obiective:

- *“Verificarea ansamblului declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru inspecția fiscală referitoare la modul de determinare, evidențiere și virare a obligațiilor față de bugetul general consolidate al statului;*
- *Verificarea modului de organizare și conducere a evidenței fiscale și contabile.”*

Perioada supusă inspecției, conform avizului inițial, urma să fie, *“de la ultimul control, sau perioada de prescripție, după caz.”* Având în vedere că, anterior, societatea făcuse obiectul unei inspecții fiscale pentru perioada .X./2002 - .X./2005, rezulta că, perioada vizată prin inspecția în cauză ar fi putut avea în vedere perioada începând cu data de .X./2006. Cu toate acestea, avizul inițial nu prevedea expres acest aspect și nici data de sfârșit a perioadei inspectate.

Inspecția fiscală a început efectiv în data de .X./2010, la data prezentării inspectorilor fiscali la sediul societății, conform înregistrării nr. .X. din Registrul unic de control.

Societatea susține că nu i s-a comunicat prin niciun document, suspendarea inspecției fiscale începând cu data de .X./2010, contrar celor precizate în RIF, unde, mai mult, se specifică la pagina .X., că inspecția fiscală s-a desfășurat în continuare la punctele de lucru ale societății situate în județele .X., .X., .X., .X. și .X..

La data de .X./2012, societății i-a fost comunicată Adresa nr. .X./2012 emisă de D.G. .X., prin care se aducea la cunoștință reluarea inspecției fiscale începând cu data de .X./2012, aceeași adresă fiind comunicată societății și în data de .X./2012, iar în fapt, inspectorii fiscali s-au prezentat la sediul societății în data de .X./2012, prilej cu care a fost remisă societății Adresa nr. .X./2010, emisă de D.G. .X., prin care se comunica suspendarea inspecției fiscale, motivele de suspendare invocate în respectiva adresă având în vedere *“îndeplinirea condiției privind realizarea unui control încrucișat, pentru perioada .X./2006 – .X./2009, la punctele de lucru declarate și înregistrate de societate, (...)”*.

Ulterior, în data de .X./2012, societății i-a fost comunicat un nou aviz de inspecție fiscală, emis cu nr. .X./2012 (aviz ulterior) de către D.G. .X., conform căruia, *“începând cu data de .X./2010 faceți obiectul unei inspecții fiscale generale, având ca obiective:*

- *Verificarea ansamblului declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru inspecția fiscală, pentru:*
 - a) *impozitele datorate bugetului general consolidat al statului pe perioada .X./2006-.X./2011;*
 - b) *taxele datorate bugetului general consolidat al statului pe perioada .X./2006-.X./2011;*
 - c) *contribuțiile sociale datorate bugetului general consolidat al statului pe perioada .X./2006-.X./2011;*
 - d) *alte venituri ale bugetului general consolidat al statului pe perioada .X./2006-.X./2011;*
- *verificarea modului de conformare fiscală;*
- *verificarea modului de organizare și conducere a evidenței fiscale și contabile.”*

După cum rezultă și din RIF, inspecția fiscală a fost finalizată în data de .X./2013.

Astfel, contestatară consideră că Avizul inițial nu respectă prevederile legale, potrivit art. 101 alin. (1) și (2), art. 94 și art. 96 din Codul de procedură fiscală și prevederile OMFP nr. 1304/2004 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală – anexele 1.a și 1.b, respectiv:

- (i) avizul inițial nu menționează temeiul juridic al inspecției fiscale;

- (ii) obligațiile fiscale ce urmează a fi supuse inspecției fiscale nu sunt precizate;
- (iii) perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale nu sunt determinate.

În consecință, societatea susține că, prin nerespectarea termenului legal de comunicare prealabilă a avizului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au încălcat dreptul societății de a fi înștiințată în mod adecvat asupra inspecției fiscale, pentru a-și organiza în mod adecvat evidența contabilă și fiscală. Astfel, după cum s-a reținut și de către instanțele de judecată, în Sentința nr. .X./2008 a Curții de Apel .X., Secția comercială, de Contencios administrativ și fiscal, *“avizul constituie o formă prealabilă inspecției fiscale care condiționează începerea acesteia”*. Or, încălcarea cerințelor de formă prevăzute de lege în ceea ce privește inspecția fiscală conduce la nulitatea actelor subsecvente, inclusiv a actelor administrative contestate. În acest sens, este irelevant faptul că legea nu instituie o sancțiune expresă în privința nerespectării art. 101 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, deoarece nulitățile pot fi exprese sau virtuale.

1.2) Nelegalitatea măsurii suspendării inspecției fiscale

SC .X. SA invocă aplicabilitatea prevederilor art. 2 din OPANAF nr. 14/2010 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale și consideră că:

- Prin adresa nr. .X./2010 emisă de D.G. .X. .X., inspecția fiscală a fost suspendată în cazul de față, în vederea realizării unui control încrucișat. Potrivit art. 97 alin. (1) lit. b) din Codul de procedură fiscală, controlul încrucișat *“constă în verificarea documentelor și operațiunilor impozabile ale contribuabilului, în corelație cu cele deținute de alte persoane”*. Ori, după cum se menționează și în adresa de comunicare a suspendării, inspectorii fiscali intenționau efectuarea unui control la punctele de lucru ale **SC .X. SA** din anumite județe, iar nu la terțe persoane, distincte de societate. Conform art. 43 alin. (3) din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, în vigoare la data emiterii adresei de suspendare a inspecției fiscale, *“celelalte sedii secundare – agenții, puncte de lucru sau alte asemenea sedii – sunt dezmembrăminte fără personalitate juridică ale societăților comerciale”*. Astfel, punctele de lucru ale **SC .X. SA** în cadrul cărora s-a desfășurat controlul inspectorilor fiscali, nu îndeplineau criteriul legal de a fi *“alte persoane”* și drept urmare, în cauză nu a fost efectuat un control încrucișat, ci a fost în fapt continuată inspecția fiscală a societății.
- Faptul necomunicării suspendării inspecției fiscale, care a condus la imposibilitatea societății de a formula apărări în acest sens și de a avea o

perspectivă adecvată asupra derulării inspecției fiscale, a condus la încălcarea drepturilor societății prevăzute atât de Codul de procedură fiscală, cât și de Carta drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării controlului, reprezentând un tratament injust și inechitabil.

1.3) Depășirea termenului maxim prevăzut de lege pentru efectuarea inspecției fiscale

Societatea susține următoarele:

- Inspecția fiscală a început în data de .X./2010 și a fost finalizată în data de .X./2013, ceea ce a condus la o durată efectivă a inspecției fiscale de 6 ori mai mare decât perioada maximă prevăzută de lege.
- Faptul că în perioada .X./2010 – .X./2012 au fost întreprinse verificări la punctele de lucru ale societății nu este de natură să justifice durata excesivă a inspecției fiscale. Astfel, în lipsa unei prevederi exprese în art. 104 din Codul de procedură fiscală, inspecția fiscală nu putea depăși 6 luni, chiar dacă verificarea a vizat și sediile secundare ale societății.
- În consecință, durata excesivă a inspecției fiscale a constituit o ingerință nejustificată în dreptul societății la respectarea activității sale, în lumina interpretării de către Curtea Europeană a Drepturilor Omului a art. 8 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, cu atât mai mult cu cât respectiva ingerință nu îndeplinește condițiile cumulative prevăzute de alin. 2 al respectivei dispoziții, și anume să fie prevăzută de lege, să vizeze un scop legitim și să fie necesară într-o societate democratică. Ori, chiar dacă inspecția fiscală este reglementată de lege și, ca principiu, are un scop legitim, durata excesivă a acesteia nu este necesară în măsura în care nu se justifică, precum în cauza de față. Astfel, pe întreaga durată a inspecției fiscale, societatea a fost nevoită să angajeze cheltuieli suplimentare de consultanță juridică, fiscală și contabilă pentru a fi în măsură să-și îndeplinească în mod adecvat obligația de colaborare și să-și exercite dreptul de a beneficia de asistență de specialitate sau juridică, prevăzute de Codul de procedură fiscală. Drept urmare, prelungirea nejustificată a inspecției fiscale a prejudiciat societatea prin costurile suplimentare angajate.

2. Netemeinicia și nelegalitatea constatărilor organelor de inspecție fiscală

Societatea contestă modul de stabilire de către organele de inspecție fiscală a diferențelor suplimentare de impozit pe profit de plată în sumă .X. lei, aferentă anului 2006 și .X. lei, aferentă anului 2007, provenind din impozitarea rezervelor constituite în temeiul OG nr. 89/2004 privind unele măsuri pentru

constituirea și utilizarea eficientă a veniturilor cu destinație specială în sectorul energetic și susține că:

În conformitate cu prevederile art. 1 din OG nr. 89/2004, în vigoare în perioada .X./2005 – .X./2006, agenții economici din domeniul producerii, transportului și furnizării energiei electrice și termice aveau obligația să constituie lunar, în limita profitului contabil, rezerve în limita unei cote de până la 6% din veniturile realizate din livrarea energiei electrice. Rezervele au fost evidențiate în contabilitate, în contul .X. “Alte rezerve”, analitic distinct, fiind incluse în capitalurile proprii ale societății în baza prevederilor pct. 206 (2) din anexa nr. 1 la OMFP nr. 1752/2005 privind reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE.

Aceste rezerve au fost deductibile la determinarea profitului impozabil, fiind destinate finanțării lucrărilor de investiții proprii de natura celor prevăzute la art. 2 din actul normativ respectiv, în scopul modernizării și dezvoltării obiectivelor energetice.

Potrivit legislației fiscale în vigoare în perioada în care a fost aplicabilă OG nr. 89/2004, aceste rezerve sunt supuse impozitării, în opinia societății, numai în următoarele 3 situații:

- Reducerea sau anularea rezervelor datorită modificării destinației acestora, distribuirii lor către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii sau oricărui alt motiv, conform art. 22 alin. (5) din Codul fiscal și pct. 57¹ din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal;
- Utilizarea rezervelor pentru majorarea capitalului social sau pentru acoperirea pierderilor contabile, conform art. 22 alin. (6) din Codul fiscal și pct. 58 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal;
- Utilizarea rezervelor pentru finanțarea altor investiții decât cele prevăzute la art. 2 din OG nr. 89/2004, conform art. 1 alin. (2) din același act normativ.

În conformitate cu prevederile art. 1 din OG nr. 89/2004, societatea susține că a realizat investiții finanțate din acestea, după cum urmează:

- În anul 2005, Societatea a constituit și dedus din profitul contabil o rezervă în sumă de .X. lei și au fost înregistrate și puse în funcțiune investiții de natura celor prevăzute la art. 2 din OG nr. 89/2004, în valoare totală de .X. lei, superioară rezervelor constituite.
- În anul 2006, a fost constituită și dedusă o rezervă în sumă de .X. lei și au fost înregistrate și puse în funcțiune investiții de natura celor prevăzute la art. 2 din OG nr. 89/2004, în valoare totală de .X. lei, superioară rezervelor constituite.

Societatea menționează faptul că, în perioada verificată, nu a modificat destinația rezervelor în sumă totală de .X. lei, acestea fiind menținute în soldul creditor al contului .X. "Alte rezerve" analitic distinct și deci a îndeplinit prevederile pct. 57¹ din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

De asemenea, societatea susține că, deși inițial, în anii 2006 și 2007, a impozitat în mod eronat rezervele constituite în baza OG nr. 89/2004, cu toate că **SC .X. SA** nu era în niciuna din situațiile prezentate mai sus care ar fi determinat impozitarea rezervelor respective, consecința fiind plata eronată la bugetul de stat a impozitului pe profit în sumă totală de .X. lei, ulterior a corectat eroarea respectivă. Mai mult, modul de aplicare a acestei facilități fiscale de către societate nu a avut în vedere investițiile înregistrate și puse în funcțiune în anii următori constituirii rezervei deși, așa cum s-a arătat anterior, valoarea investițiilor înregistrate și puse în funcțiune în anii 2006 și 2007 a fost superioară rezervelor constituite.

Astfel, rezerva în sumă de .X. lei constituită și dedusă în anul 2005, a fost impozitată în anul 2006, considerându-se că din aceasta au fost finanțate investițiile realizate în anul 2006. În mod similar, rezerva în sumă de .X. lei constituită și dedusă în anul 2006, a fost impozitată în anul 2007, considerându-se că din aceasta au fost finanțate investițiile realizate în anul 2007, deși OG nr. 89/2004 a fost aplicabilă numai în perioada .X./2005 – .X./2006, procedând astfel, facilitatea aplicată a fost practic anulată în mod eronat, în anul următor aplicării acesteia.

Din aceste motive, societatea a decis corectarea declarațiilor inițiale întocmite eronat și recuperarea impozitului pe profit plătit fără temei legal, în baza dispozițiilor art. 21 alin. (4), art. 84 alin. (2) și art. 117 alin. (1) lit. d) din Codul de procedură fiscală.

Societatea susține că nu este de acord cu susținerile organelor de inspecție fiscală, conform cărora adresele primite de la Ministerul Finanțelor Publice – Direcția .X. infirmă abordarea adoptată de societate în sensul netaxării rezervelor respective. Societatea susține că, în contradictoriu cu susținerile inspectorilor fiscali, răspunsurile primite au confirmat faptul că aceste rezerve trebuiau impozitate numai în ipoteza în care ar fi intervenit vreuna din situațiile prevăzute la art. 22 alin. (5) din Codul fiscal, respectiv: *"Reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației provizionului sau a rezervei, distribuirii provizionului sau rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv. Prevederile prezentului alineat nu se aplică dacă un alt contribuabil preia un provizion sau o rezervă în legătură cu o divizare sau fuziune, reglementările acestui articol aplicându-se în continuare aceluși provizion sau rezervă."*

Societatea consideră că interpretarea organelor de inspecție fiscală, conform căreia *“rezerva constituită și evidențiată în contul .X. - Alte rezerve - trebuia consumată, utilizată, la data realizării investițiilor conform OG nr. 89/2004, menținerea acesteia în contabilitate și după realizarea investițiilor fiind nejustificată atât contabil, cât și fiscal”*, nu reprezintă decât interpretarea eronată și contrar intențiilor urmărite de legiuitor a prevederilor legale în materie. În fapt, atât timp cât rezervele sunt menținute în creditul contului .X. - *Alte rezerve-*, fără a suferi vreo modificare de destinație sau să fie în vreun fel distribuite, nu are loc un eveniment taxabil. Astfel, societatea susține că, pe întreaga perioadă supusă verificării, nu a fost modificată destinația rezervelor în sumă totală de .X. lei, acestea fiind menținute în soldul creditor al contului .X. analitic distinct, respectându-se prevederile legale mai sus menționate.

Societatea susține că, în conformitate cu reglementările contabile în vigoare în perioada 2005-2007, utilizarea sumelor constituite ca rezervă nu presupune diminuarea soldului contului .X. „*Alte rezerve*” și în consecință, nici considerarea sumelor înregistrate ca rezervă și utilizate pentru efectuarea investițiilor ca element similar al veniturilor și impozitarea acestora conform art. 19 alin. (1) din Codul fiscal și a pct.12 din Normele de aplicare nu poate fi susținută, așa cum eronat afirmă organele de inspecție fiscală. Mai mult, societatea susține că organele de inspecție fiscală fac confuzie între modul de reflectare în evidențele contabile a rezervei prevăzute de OG nr. 89/2004 și calculată ca procent din veniturile obținute din comercializarea energiei electrice, pe de o parte, și modalitatea/sursele de finanțare a investițiilor realizate de societate.

SC .X. SA consideră că principiile contabile invocate de organele de inspecție fiscală (cel al continuității activității societății și cel al intangibilității) nu au niciun fel de relevanță asupra regimului fiscal aplicabil rezervelor constituite în baza OG nr. 89/2004 și, nici aprecierile organelor de inspecție fiscală, potrivit cărora rezervele au rămas intacte fără a fi reduse după realizarea investițiilor, iar menținerea acestora în contabilitate este nejustificată, nu sunt susținute de reglementările contabile în vigoare.

În plus, în ceea ce privește susținerile organelor de inspecție fiscală conform cărora:

- *“Societatea în calitatea sa de beneficiar, pentru a avea această facilitate, trebuia să fie autorizată de Consiliul Concurenței;*
- *Până la data prezentei, societatea în calitatea sa de beneficiar, nu a făcut dovada autorizării acestui ajutor de către Consiliul Concurenței”,*

societatea precizează că, potrivit Legii nr. 143/1999 privind ajutorul de stat, act normativ aplicabil pentru perioada avută în vedere în acest caz, Consiliul

Concurenței avea competență exclusivă de a se pronunța dacă o anumită măsură întrunește sau nu elementele unui ajutor de stat și, în plus, potrivit art. 6 din actul normativ menționat (devenit art. 15 după republicare), atribuția notificării Consiliului Concurenței asupra intenției de a acorda ajutor de stat nou revenea furnizorului ajutorului de stat și inițiatorului acestuia, în acest caz, inițiatorul ajutorului de stat fiind Ministerul Economiei și Comerțului (în baza art. 5 alin. (2) din OG nr. 89/2004).

În plus, societatea susține că, după cum rezulta din Buletinul lunar al Consiliului Concurenței aferent lunii februarie 2006, Consiliul Concurenței a analizat prevederile OG nr. 89/2004, împreună cu experții celor două ministere de resort (Ministerul Economiei și Comerțului și Ministerul Finanțelor Publice). Drept urmare, exista prezumția notificării către Consiliul Concurenței a măsurilor prevăzute de OG nr. 89/2004.

În consecință, societatea susține următoarele:

- Calificarea drept ajutor de stat a unei facilități acordate în perioada avută în vedere intră în competența exclusivă a Consiliului Concurenței; drept urmare, referirea în cuprinsul art. 5 alin. (1) al OG nr. 89/2004 la ajutoare de stat nu trebuie citită ca o calificare în sensul unui ajutor de stat, ci ca o ipoteză ce trebuia ulterior confirmată de Consiliul Concurenței;
- Nu există nicio decizie emisă de Consiliul Concurenței care să ateste calificarea drept ajutor de stat a facilității reglementate de OG nr. 89/2004; din contră, potrivit publicației Consiliului Concurenței, menționate mai sus, calificarea ca atare a respectivei facilități era supusă anumitor condiții. Pe cale de consecință, nu se poate considera că **SC .X. SA** este beneficiara unui ajutor de stat;
- Pe de altă parte, și în cazul în care respectiva facilitate ar fi considerată ajutor de stat, având în vedere prezumția realizării notificării prevăzute de art. 5 alin. (2) din OG nr. 89/2004, precum și lipsa unei decizii a Consiliului Concurenței de calificare a respectivei facilități ca ajutor de stat, devin aplicabile prevederile art. 3 și art. 9 alin. (3) (respectiv art. 18 alin. (3) în urma republicării) din Legea nr. 143/1999 privind ajutorul de stat, potrivit cărora reprezintă un ajutor de stat existent (și deci, acordat în mod legal) ajutorul de stat în privința căruia Consiliul Concurenței nu a luat, în termenul legal, una dintre deciziile prevăzute de lege (de autorizare sau de interzicere).

În concluzie, societatea consideră că autoritatea fiscală nu are competența legală de a califica o măsură drept ajutor de stat și nici de a decide recuperarea acestuia.

De asemenea, societatea susține că, în ipoteza în care OG nr. 89/2004 ar fi fost lipsită de efecte juridice pe motivul lipsei autorizării Consiliului Concurenței, așa cum susțin inspectorii fiscali, aceștia ar fi trebuit să nu recunoască deductibilitatea rezervei la data constituirii ei și nu la data utilizării

acesteia, întrucât impozitul pe profit care a provenit din deducerea rezervei este în fapt un ajutor de stat. În această ipoteză, anul 2005 este în afara perioadei verificate, iar impozitul pe profit în sumă de .X. lei a fost stabilit contrar prevederilor art. 98 alin. (2), art. 105 alin. (3) din Codul de procedură fiscală. De altfel, inspectorii fiscali au tratat rezervele ca un credit fiscal acordat pentru o scurtă perioadă de timp, nicidecum ca un ajutor de stat.

Societatea argumentează inconsecvența constatărilor organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește tratamentul rezervelor constituite de societate în baza OG nr. 89/2004, în sensul că, societatea a constituit și dedus la calculul impozitului pe profit aferent anului 2005 o rezervă în valoare totală de .X. lei, și în același an, au fost înregistrate și puse în funcțiune investiții de natura celor prevăzute la art. 2 din OG nr. 89/2004, în valoare totală de .X. lei. Modul de îndeplinire de către societate a obligațiilor privind impozitul pe profit pentru anul 2005 au făcut obiectul inspecției fiscale finalizate prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X. din .X./2006, prin care organele de inspecție fiscală au confirmat implicit tratamentul contabil și fiscal aplicat de societate în ceea ce privește rezervele și investițiile menționate, întrucât din constatările acestora, din raportul de inspecție mai sus citat, nu rezultă deficiențe în legătură cu acest aspect.

În concluzie, societatea respinge în totalitate constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la regimul rezervelor în sumă totală de .X. lei, constituite în baza OG nr. 89/2004 privind unele măsuri pentru constituirea și utilizarea eficientă a veniturilor cu destinație specială în sectorul energetic, care se bazează, în opinia **SC .X. SA**, pe interpretarea eronată atât a stării de fapt fiscale, cât și a legislației aplicabile și, pe cale de consecință, solicită anularea în parte a RIF și deciziei de impunere pentru diferența suplimentară de impozit pe profit în sumă de .X. lei, stabilită de organele de inspecție fiscală în mod eronat, netemeinic și nelegal.

II. Urmarea inspecției fiscale efectuate la SC .X. SA, prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2013 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. .X./2013, contestată, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

IMPOZIT PE PROFIT

În anul fiscal 2006, societatea prezintă în soldul inițial al contului .X. "Alte rezerve" și suma de .X. lei, formată din rezerve constituite din profitul contabil aferent anului 2005, în conformitate cu prevederile OG nr. 89/2004 privind

unele măsuri pentru constituirea și utilizarea eficientă a veniturilor cu destinație specială în sectorul energetic, rezervă care la data constituirii, adică anul 2005, a fost dedusă (scăzută) din profitul fiscal, diminuându-se astfel impozitul datorat.

Societatea constituie astfel o rezervă deductibilă fiscal anticipat efectuării investițiilor, adică o rezervă provenită dintr-o facilitate fiscală dată pe un act normativ cu destinație specială, în speță OG nr. 89/2004 privind unele măsuri pentru constituirea și utilizarea eficientă a veniturilor cu destinație specială în sectorul energetic.

Așadar, rezultă că această rezervă astfel constituită este deductibilă la calculul profitului impozabil la data constituirii acesteia, în cazul de față la anul 2005, adică anticipat efectuării investițiilor și are drept scop acoperirea cheltuielilor efectuate pentru realizarea unor investiții, investiții ce se regăsesc în art. 2 al respectivului act normativ.

Societatea a înregistrat în Registrul de evidență fiscală în trimestrul IV 2005 (.X./2005), cu .X. nr. .X./2005, rezerva dedusă în sumă de .X. lei, cu mențiunea “rezervă 6% conform OG nr. 89/2004”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, raportat la starea de fapt potrivit căreia societatea și-a constituit și dedus rezerva permisă de prevederile actului normativ invocate, în 2005, aceasta trebuia să utilizeze rezerva constituită pentru finanțarea lucrărilor de investiții, și în acest sens, toate cheltuielile efectuate pentru investițiile prevăzute la art. 2 al actului normativ menționat, trebuiau suportate din rezervele astfel constituite.

Societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală Registrul mijloacelor fixe pe perioada 2006-2011, unde sunt evidențiate investițiile realizate, dar fără să prezinte contabil acest lucru, respectiv fără diminuarea rezervei.

În anul 2006 (adică la un an după constituirea inițială a rezervelor), societatea, dând sens prevederilor OG. nr. 89/2004, înregistrează corect ca elemente similare veniturilor (și implicit impozitează), rezervele consumate în funcție de valoarea investițiilor realizate, după cum urmează: în trimestrul IV 2006, înregistrează în Registrul de evidență fiscal sumă de .X. lei, pentru care inscrie mențiunea “rezervă OG. nr. 89/2004, utilizată în 2006”.

Prin declarația inițială .X. – privind impozitul pe profit pentru anul 2006, societatea recunoaște utilizarea (reducerea) în anul 2006 a rezervei constituită și anterior dedusă, la nivelul investițiilor efectuate. Ca o consecință a acestei recunoașteri, societatea a procedat corect la calculul impozitului pe profit, pe care-l declară și plătește, considerând aceste rezerve elemente ce sunt asimilate veniturilor impozabile.

Din analiza tuturor documentelor prezentate de societate, coroborat cu starea de fapt potrivit căreia investițiile au fost realizate și implicit rezerva consumată, organele de inspecție fiscală au constatat că acțiunea societății de

a rectifica la data de .X./2010, declarația inițială .X. – privind impozitul pe profit pentru anul 2006 corect întocmită, nu se justifică și nu se bazează pe un text de lege sau act normativ valabil publicat.

Așadar, susținerea reprezentanților societății potrivit căreia rezerva a fost evidențiată în contabilitate în contul .X. – “Alte rezerve” și a rămas intactă, fără să fie redusă, și pe cale de consecință nu este impozabilă, nu poate constitui un argument pentru organele de inspecție fiscală, deoarece rezerva anterior constituită trebuia consumată, utilizată, la data realizării investițiilor, conform prevederilor OG. nr. 89/2004, menținerea acesteia în contabilitate și după realizarea investițiilor fiind nejustificată atât contabil cât și fiscal.

Organele de inspecție fiscală au reținut că menținerea în contul de rezerve a sumei constituită pentru care s-a acordat o facilitate fiscală anticipată, nu reprezintă un tratament corect din punct de vedere contabil iar nereluarea acesteia ca venituri impozabile pe măsura realizării investiției, din acest raționament contabil, este de asemenea o greșeală ce atrage consecințe materiale asupra masei impozabile, scopul acordării unei facilități fiscale anticipate, în speță cea prevăzută de OG. nr. 89/2004 fiind tocmai acela de a beneficia anticipat de surse de finanțare în vederea stimulării unor investiții.

De asemenea, în contextul în care scopul definit de lege (unic și limitat) pentru care a fost constituită această rezervă specială și anume acela de a acoperi cheltuielile legate de investițiile efectuate, s-a materializat prin realizarea de către societate a investițiilor în cauză, se constată că nu există niciun alt temei legal și niciun alt raționament valabil pentru care rezerva limitată la utilizare expres prin lege, să fie menținută în continuare în contul de rezerve. Având în vedere caracterul limitativ al acestei rezerve, menținerea ei în contul de rezerve, de vreme ce nu poate și nu va putea fi utilizată niciodată în alte scopuri decât cele pentru care a fost constituită, este lipsită de raționament economic, având doar rațiuni de ordin fiscal, adică de diminuare a impozitului datorat și care însă nu pot fi aplicate singular, dincolo de ori și ce substanță economică a fenomenului.

În fapt, prin menținerea rezervei în contul de rezervă, deși evenimentul pentru care a fost constituită a avut loc, denaturează nu numai mărimea impozitului datorat în sensul diminuării acestuia, dar și prezentarea corectă a capitalurilor societății, în situațiile financiare.

Organele de inspecție fiscală au reținut că, din dispozițiile OG. nr. 89/2004 reiese fără echivoc că aceste investiții trebuiau acoperite din rezerva anterior constituită și nu din profit, din punct de vedere fiscal, deducerea unor cheltuieli aferente investițiilor care trebuiau acoperite din rezerve și nu din profitul fiscal, constituind o eroare care conduce la diminuarea fără temei legal a impozitului pe profit datorat bugetului de stat, atât prin deducerea rezervei anterior constituită, cât și prin recunoașterea la deductibilitate a cheltuielilor realizate, astfel încât rectificarea declarației inițiale .X. – privind impozitul pe

profit pentru anul 2006, este nejustificată pentru speța în cauză.

Pe cale de consecință, ca urmare a încălcării dispozițiilor OG. nr. 89/2004, coroborat cu prevederile art. 22, alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea bazei impozabile prin reincluderea în veniturile impozabile a rezervei care a fost anterior dedusă, în sumă de .X. lei, rezultând astfel o diferență de impozit pe profit în sumă de .X. lei, sumă cu care s-a diminuat ca urmare a depunerii declarației rectificative .X. – privind impozitul pe profit pentru anul 2006, impozitul pe profit înregistrat, declarat și virat bugetului de stat, inițial în anul 2006.

În concluzie, organele de inspecție fiscală constată că:

1. În Registrul de evidență fiscală, societatea a înregistrat și declarat în trimestrul IV 2006, utilizarea rezervei aflată în soldul inițial al contului .X. – “Alte rezerve”, suma de .X. lei fiind înscrisă cu mențiunea “rezervă OG. nr. 89/2004, utilizată în 2006”;

2. Inițial, societatea a procedat conform art. 22, alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că rezerva anterior dedusă (în anul 2005), a fost impozitată la momentul utilizării acesteia, respectiv în anul 2006;

3. Inițial, societatea a constituit, declarat și virat corect impozitul pe profit datorat în anul 2006, ca urmare a utilizării în anul 2006, a rezervei anterior constituită, conform declarației inițiale .X. – privind impozitul pe profit pentru anul 2006;

4. Prin bilanțul întocmit și depus la D.G. .X. cu nr. .X./2007, împreună cu situațiile financiare întocmite pentru exercițiul financiar încheiat la .X./2006 (documente asumate și aprobate de administratorul și directorul societății), auditate de .X./ SRL, se recunoaște ajustarea fiscală și implicit impozitarea rezervei în anul 2006.

Organele de inspecție fiscală menționează că în Notele întocmite la Situațiile financiare încheiate la .X./2006, societatea specifică faptul că a constituit provizioane pentru alte riscuri și cheltuieli, din care “suma de .X./ lei reprezintă impozit rezervă OG. nr. 89/2004, precum și majorări și penalități conform art. 5, alin. (2) din OG nr. 89/2004, referitor la obligativitatea notificării ajutorului de stat către Consiliului Concurenței care revine Ministerului Economiei și Comerțului și menționează: Întrucât societatea estimează că există un risc maxim pentru ca acest ajutor de stat să nu fie autorizat de către Consiliul Concurenței, au fost constituite provizioane în ceea ce privește riscul recalculării impozitului pe profit având în vedere că această rezervă a fost considerată deductibilă conform art. 1, alin. (3) din OG nr. 89/2004.”

De asemenea, în Nota 2: Provizioane, la Situațiile financiare la .X./2011, societatea menționează că: “Pentru rezerva neutilizată, conform OG nr.

89/2004 aprobată prin Legea nr. 529/2004, deductibilă la calculul impozitului pe profit în momentul constituirii, societatea recunoaște un provizion pentru impozite în sumă de .X. lei.”

Societatea a rectificat în data de .X./2010, declarația anuală inițială privind impozitul pe profit – formular .X., aferentă anului 2006 și a depus o nouă declarație, înregistrată la D.G. .X. cu nr. .X., iar ca urmare a acestei rectificări, a rezultat un impozit pe profit virat în plus în sumă de .X. lei (din care .X. lei reprezintă impozit pe profit, inițial înregistrat, declarat și virat bugetului de stat în anul 2006, rectificat nejustificat și pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea bazei impozabile prin reinclusiunea în veniturile impozabile a rezervei care a fost anterior dedusă în baza OG nr. 89/2004 privind unele măsuri pentru constituirea și utilizarea eficientă a veniturilor cu destinație specială în sectorul energetic).

Organele de inspecție fiscală precizează că, în anul fiscal 2006, conform Registrului de evidență fiscală, societatea a dedus din profitul contabil aferent anului 2006, în temeiul OG nr. 89/2004, rezerve care au fost scăzute din profitul fiscal, diminuându-se astfel impozitul datorat, respectiv:

- în trimestrul I 2006, suma de .X. lei, cu mențiunea “rezervă 6% conform OG nr. 89/2004”;
- în trimestrul II 2006, suma de .X. lei, cu mențiunea “rezervă 6% conform OG nr. 89/2004”;
- în trimestrul III 2006, suma de .X. lei, cu mențiunea “rezervă 6% conform OG nr. 89/2004”;
- în trimestrul IV 2006, suma de .X. lei, cu mențiunea “rezervă 6% conform OG nr. 89/2004”.

Deși conform Registrului de evidență fiscală, în anul 2006, sumele reprezentând rezerve au fost deduse trimestrial, iar conform declarațiilor trimestriale cod 100 – privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat, aceste sume deduse au diminuat baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit trimestrial, înregistrarea în contabilitate a constituirii acestei rezerve, în sumă de .X. lei, a fost înregistrată de societate la finele anului 2006, prin NC nr. .X./2006, societatea constituind astfel o rezervă deductibilă fiscal anticipat efectuării investițiilor, adică o rezervă provenită dintr-o facilitate fiscală dată pe un act normativ cu destinație specială, în speță OG nr. 89/2004 privind unele măsuri pentru constituirea și utilizarea eficientă a veniturilor cu destinație specială în sectorul energetic.

Rezultă că, această rezervă astfel constituită este deductibilă la calculul profitului impozabil la data constituirii acesteia, în cazul de față în anul 2006, adică anticipat efectuării investițiilor și are drept scop acoperirea cheltuielilor efectuate pentru realizarea unor investiții, în conformitate cu OG nr. 89/2004, cheltuielile efectuate pentru investițiile prevăzute la art. 2 având drept sursă de

finanțare rezerva constituită și dedusă anticipat, din punct de vedere fiscal. În consecință, conform actului normativ mai sus invocat, momentul utilizării rezervei, respectiv a impozitării acesteia, este similar momentului realizării cheltuielilor cu investiția, respectiv recunoașterii de către societate a investițiilor efectuate, din punct de vedere fiscal, reluarea rezervei consumate (sau care ar fi trebuit să fie consumată) evidențiindu-se în calculul impozitului pe profit prin includerea părții din rezerva corespunzătoare investițiilor realizate, la alte elemente de natura veniturilor impozabile.

În fapt, societatea a declarat că a realizat lucrări de investiții de natura celor prevăzute de OG nr. 89/2004, pe care le-a înregistrat în Registrul mijloacelor fixe, iar din punct de vedere contabil – în conturile de active amortizabile, cu impact atât în profitul contabil cât și în cel fiscal și a menținut în contul .X. – “Alte rezerve”, rezerva constituită.

Organele de inspecție fiscală susțin că societatea, potrivit OG nr. 89/2004, trebuia să utilizeze pentru finanțarea lucrărilor de investiții rezerva constituită și în acest sens toate cheltuielile efectuate pentru investiții trebuiau suportate din rezervele astfel constituite, din Registrul mijloacelor fixe pe perioada 2006-2011, societatea nediminuând rezerva.

În anul 2007 (adică la un an după constituirea inițială a rezervelor), societatea înregistrează corect ca elemente similare veniturilor (și implicit impozitează), rezervele consumate în funcție de valoarea investițiilor realizate, după cum urmează:

- în trimestrul II 2007, suma de .X. lei, cu mențiunea “rezervă OG nr. 89/2004, aferentă 2006, impozitată la utilizare”;
- în trimestrul III 2007, suma de .X. lei, cu mențiunea “rezervă OG nr. 89/2004, aferentă 2006, impozitată la utilizare”;
- în trimestrul IV 2007, suma de .X. lei, cu mențiunea “rezervă OG nr. 89/2004, aferentă 2006, impozitată la utilizare”.

Prin declarația inițială .X. – privind impozitul pe profit pentru anul 2007, societatea recunoaște utilizarea (reducerea) în anul 2007 a rezervei constituită și anterior dedusă, procedând corect la calculul impozitului pe profit pe care-l declară și plătește, considerând aceste rezerve utilizate (reduse) și pe care le include ca elemente ce sunt asimilate veniturilor impozabile.

Ulterior, respectiv la data de .X./2010, societatea revine asupra deciziei sale de a menține rezerva impozitată corect în anul 2007 și încalcând dispozițiile OG nr. 89/2004, rectifică declarația inițială .X. – privind impozitul pe profit pentru anul 2007, anulând aceste venituri impozabile.

Din analiza tuturor documentelor prezentate de societate pentru anul 2007, coroborat cu starea de fapt potrivit căreia investițiile au fost realizate și implicit rezerva consumată, organele de inspecție fiscală au constatat că

acțiunea societății de a rectifica la data de .X./2010, declarația inițială .X. – privind impozitul pe profit pentru anul 2007 corect întocmită, nu se justifică și nu se bazează pe un text de lege sau act normativ valabil publicat.

De asemenea, organele de inspecție fiscală precizează aceleași considerente ca și cele explicitate pentru anul 2006, astfel, ca urmare a încălcării dispozițiilor OG. nr. 89/2004, coroborate cu prevederile art. 22, alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală procedând la reconsiderarea bazei impozabile prin reincluderea în veniturile impozabile a rezervei care a fost anterior dedusă, în sumă de .X. lei, rezultând astfel o diferență de impozit pe profit în sumă de .X. lei, sumă cu care s-a diminuat ca urmare a depunerii declarației rectificative .X. – privind impozitul pe profit pentru anul 2007, impozitul pe profit înregistrat, declarat și virat bugetului de stat, inițial în anul 2007.

În concluzie, organele de inspecție fiscală constată că:

1. În Registrul de evidență fiscală, societatea a înregistrat și declarat în trimestrul II 2007, utilizarea rezervei aflată în soldul inițial al contului .X. – “Alte rezerve”, suma de .X. lei fiind înscrisă cu mențiunea “rezervă OG. nr. 89/2004, aferentă 2006, impozitată la utilizare”;

2. Inițial, societatea a procedat conform art. 22, alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că rezerva anterior dedusă (în anul 2006), a fost impozitată la momentul utilizării acesteia, respectiv în anul 2007;

3. Societatea a constituit, declarat și virat corect impozitul pe profit datorat în anul 2007, ca urmare a utilizării în anul 2007, a rezervei anterior constituită, conform declarației inițială .X. – privind impozitul pe profit pentru anul 2007;

4. Prin bilanțul întocmit și depus la D.G. .X. cu nr. .X./2008, împreună cu situațiile financiare întocmite pentru exercițiul financiar încheiat la .X./2007 (documente asumate și aprobate de administratorul și directorul societății), auditate de .X./ SRL, se recunoaște ajustarea fiscală și implicit impozitarea rezervei în anul 2007.

Organele de inspecție fiscală menționează că în Notele întocmite la Situațiile financiare încheiate la .X./2006, societatea specifică faptul că a constituit provizioane pentru alte riscuri și cheltuieli, din care “suma de .X./ lei reprezintă impozit rezervă OG. nr. 89/2004, precum și majorări și penalități conform art. 5, alin. (2) din OG nr. 89/2004, referitor la obligativitatea notificării ajutorului de stat către Consiliului Concurenței care revine Ministerului Economiei și Comerțului și menționează: Întrucât societatea estimează că există un risc maxim pentru ca acest ajutor de stat să nu fie autorizat de către

Consiliului Concurenței, au fost constituite provizioane în ceea ce privește riscul recalculării impozitului pe profit având în vedere că această rezervă a fost considerată deductibilă conform art. 1, alin. (3) din OG nr. 89/2004.”

De asemenea, în Nota 2: Provizioane, la Situațiile financiare la .X./2011, societatea menționează că: “Pentru rezerva neutilizată, conform OG nr. 89/2004 aprobată prin Legea nr. 529/2004, deductibilă la calculul impozitului pe profit în momentul constituirii, societatea recunoaște un provizion pentru impozite în sumă de .X. lei.”

Societatea a rectificat în data de .X./2010, declarația anuală inițială privind impozitul pe profit – formular .X., aferentă anului 2006 și 2007, iar ca urmare a acestei rectificări, a rezultat un impozit pe profit virat în plus în sumă de .X. lei (din care **.X. lei** reprezintă impozit pe profit, inițial înregistrat, declarat și virat bugetului de stat în anul 2006 și **.X. lei** reprezintă impozit pe profit, inițial înregistrat, declarat și virat bugetului de stat în anul 2007, sume rectificate nejustificate și pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea bazei impozabile prin reincluderea în veniturile impozabile a rezervei care a fost anterior dedusă în baza OG nr. 89/2004 privind unele măsuri pentru constituirea și utilizarea eficientă a veniturilor cu destinație specială în sectorul energetic).

Pentru perioada supusă verificării, organele de inspecție fiscală au mai stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei ca urmare a reconsiderării ca nedeductibile a unor cheltuieli, după cum urmează:

- .X. lei în anul 2006;
- .X. lei în anul 2007;
- .X. lei în anul 2008;
- .X. lei în anul 2009;
- .X. lei în anul 2010.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au dispus diminuarea impozitului pe profit cu suma de .X. lei ca urmare a reducerii creanței Societății față de .X., constând în penalități contractuale anulate, după cum urmează:

- .X. lei aferente anului 2006;
- .X. lei aferente anului 2007, precum și ajustarea impozitului pe profit aferent anului 2011 cu suma de .X. lei ca urmare a ajustării cheltuielilor reprezentând cantitățile de energie electrică consumate la nivelul normei proprii de consum tehnologic la nivelul normei aprobate de către Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei.

Astfel, aferent perioadei .X./2006 – .X./2011 a rezultat un quantum al impozitului pe profit stabilit suplimentar de **.X. lei**.

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

contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A) ASPECTE PROCEDURALE

1) Referitor la la “nerespectarea prevederilor legale privind avizul de inspecție fiscală” și la invocarea prevederilor art. 101 alin. (1) și (2), art. 94 și art. 96 din Codul de procedură fiscală și prevederile OMFP nr. 1304/2004 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală – anexele 1.a și 1.b, organul de soluționare a contestației reține că:

În data de .X./2010, societății i-a fost comunicat de către organele de inspecție fiscală Avizul de inspecție fiscală nr. .X./2010 în conținutul căruia sunt înscrise mențiuni referitoare la art. 96 “Formele și întinderea inspecției fiscale” din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora, societatea urma să facă obiectul unei inspecții fiscale având ca obiective: *“verificarea ansamblului declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru inspecția fiscală referitoare la modul de determinare, evidențiere și virare a obligațiilor față de bugetul general consolidat al statului”* precum și *“verificarea modului de organizare și conducere a evidenței fiscal și contabile”*;

În ceea ce privește perioada supusă inspecției fiscale, conform avizului inițial, aceasta este: *“de la ultimul control sau pe perioada de prescripție, după caz, potrivit prevederilor art. 96 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare”*.

Astfel, întrucât ultimul control, reprezentând inspecție fiscală generală, a fost realizat la **SC .X. SA** de către inspectori din cadrul D.G. .X. – AIF, fiind finalizat prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2006, când au fost verificate obligații reprezentând impozite, taxe, contribuții față de bugetul general consolidat al statului până la data de .X./2005, inspecția fiscală ce face obiectul prezentului dosar a vizat perioada cuprinsă între data de .X./2006 – .X./2009.

- Inspecția fiscală inițiată conform Avizului de inspecție fiscală nr. .X./2010 a început în data de .X./2010, conform înregistrării nr. .X. din Registrul unic de control seria .X. nr. .X., în baza ordinului de serviciu nr. .X./2010.

Pe cale de consecință, având în vedere comunicarea prealabilă a Avizului de inspecție fiscală nr. .X./2010 care s-a realizat la data de .X./2010 (conform și celor recunoscute chiar și în conținutul contestației emisă de societate), precum și faptul că inspecția fiscală inițiată conform avizului inițial a început în data de .X./2010, organul de soluționare a contestației reține că **societatea nu a fost lezată în vreun drept al ei și cu atât mai puțin în**

dreptul de a fi înștiințată asupra inspecției fiscale, pentru a-și organiza în mod adecvat evidența contabilă și fiscală, așa cum a menționat în contestația depusă.

De asemenea se reține că, societatea se află în eroare atunci când invocă nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a art. 101 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, deoarece contribuabilul a fost înștiințat prin primirea în data de .X./2010 a Avizului de inspecție fiscală nr. .X./2010 emis de D.G. .X. – AIF, iar începerea inspecției fiscale s-a realizat în data de .X./2010.

În ceea ce privește susținerea contestatarei potrivit căreia, ulterior, în data de .X./2012, societății i-a fost comunicat un nou aviz de inspecție fiscală, emis cu nr. .X./2012 conform căruia, *“începând cu data de .X./2010 faceți obiectul unei inspecții fiscale generale, având ca obiective:*

- *Verificarea ansamblului declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru inspecția fiscală, pentru:*
 - e) *impozitele datorate bugetului general consolidat al statului pe perioada .X./2006-.X./2011;*
 - f) *taxele datorate bugetului general consolidat al statului pe perioada .X./2006-.X./2011;*
 - g) *contribuțiile sociale datorate bugetului general consolidat al statului pe perioada .X./2006-.X./2011;*
 - h) *alte venituri ale bugetului general consolidat al statului pe perioada .X./2006-.X./2011;*
- *verificarea modului de conformare fiscală;*
- *verificarea modului de organizare și conducere a evidenței fiscal și contabile.”*, organul de soluționare a contestației reține că prin adresa nr. .X./2012, înregistrată la Direcția Generală .X. sub nr. .X./2012, S.C. .X. SA a solicitat organelor de inspecție fiscală extinderea inspecției fiscale inițiate în anul 2010. Urmare acestei solicitări, organele de inspecție fiscală au extins inspecția fiscală, înmânând contribuabilului avizul de inspecție fiscală care cuprinde noua perioadă supusă inspecției fiscale.

Având în vedere cele mai sus prezentate, organul de soluționare a contestației nu poate reține în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarei cu privire la avizarea inspecției fiscale.

2) Cu privire la “nelegalitatea măsurii suspendării inspecției fiscale”, susținută de SC .X. SA întrucât punctele de lucru ale SC .X. SA în cadrul cărora s-a desfășurat controlul inspectorilor fiscali, nu îndeplineau criteriul legal de a fi *“alte persoane”* și drept urmare, în cauză nu a fost efectuat un control încrucișat, ci a fost în fapt continuată inspecția fiscală a

În timpul inspecției fiscale, respectiv data de .X./2010, în temeiul art. 2 lit. a) din OPANAF nr. 14/2010 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, potrivit cărora:

„Inspekția fiscală poate fi suspendată când este îndeplinită una dintre următoarele condiții și numai dacă neîndeplinirea acestora împiedică finalizarea inspecției fiscale:

a) pentru efectuarea unuia sau mai multor controale încrucișate;

a fost propusă și aprobată efectuarea unor controale încrucișate pentru perioada .X./2006 – .X./2009, cu privire la modul de calcul, reținere, declarare și virare a impozitului pe venitul din salarii, la punctele de lucru declarate ale **SC .X. SA**, respectiv:

- prin adresa nr. .X./2010 s-a solicitat DGFP .X. să realizeze controlul încrucișat pentru punctele de lucru declarate în localitățile din județul .X., localitățile: .X. - CIF .X., .X. - CIF .X., .X. - CIF .X., .X. - CIF .X., .X. - CIF .X., .X. - CIF .X., .X. - CIF .X., .X. - CIF .X..

[illegible][illegible][illegible]

- prin adresa nr. .X./2010 s-a solicitat DGFP .X. să realizeze controlul încrucișat pentru punctul de lucru declarat în localitatea .X. din județul .X., CIF .X..

De asemenea, la încetarea motivelor pentru care a fost suspendată inspecția fiscală, contestatara a fost informată asupra reluării inspecției fiscale prin adresa nr. .X./2012.

În ceea ce privește susținerea potrivit căreia *punctele sale de lucru nu îndeplineau criteriul legal de a fi alte persoane, drept pentru care organele de inspecție fiscală nu au efectuat controale încrucișate la acestea, ci au continuat inspecția fiscală* se reține că orice persoană subiect al unui raport juridic fiscal, inclusiv operatorul economic, care are organizată o entitate, cu sau fără personalitate juridică, la altă adresă decât sediul social al societății și

care realizează venituri din salarii, *are obligația să solicite înregistrarea fiscală a entității respective, ca plătitoare de salarii și de venituri asimilate salariilor, la organul fiscal din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală în a căruia rază teritorială se află adresa unde se desfășoară efectiv activitatea acelei entități.* Plătitorii de salarii și de venituri asimilate salariilor au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea astfel încât aceasta să reflecte impozitul aferent veniturilor fiecărei luni, calculat, reținut și virat, pe fiecare entitate care își desfășoară activitatea la altă adresă decât sediul social.

În analiza determinării modului de constituire a impozitului pe venitul din salarii trebuie studiate documentele care reglementează raporturile de muncă (contract colectiv și individual de muncă), precum și cele care detaliază plățile de natura salariilor și a celor asimilate (state de salarii, liste de avans) precum și modul de determinare a impozitului datorat, declarat și achitat. Toate aceste documente, pentru perioada .X./2006 – .X./2009, au fost arhivate și se regăseau la punctele de lucru declarate ale **SC .X. SA** și au fost verificate conform competențelor teritoriale. Competența pentru administrarea impozitului pe venitul din salarii datorat de sedii secundare/puncte de lucru, înregistrate fiscal ca plătitoare de salarii și venituri asimilate salariilor, potrivit legii, pentru perioada .X./2006 – .X./2009 este atribuită organului fiscal competent pentru administrarea obligațiilor datorate, respectiv: *unitățile administrativ-teritoriale, prin compartimentele de specialitate din structura acestora, au competența materială și teritorială pentru efectuarea verificării în domeniul impozitelor, taxelor și al altor venituri pentru a căror administrare sunt competente.*

În același sens sunt și dispozițiile art. 1 alin. (3) lit. b) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora, prin “administrare” se înțelege declararea, stabilirea, verificarea și colectarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

Astfel, argumentele societății cu privire la nelegalitatea suspendării inspecției fiscale nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

3) Cu privire la “depășirea termenului maxim prevăzut de lege pentru efectuarea inspecției fiscale”, societatea susține că inspecția fiscală a început în data de .X./2010 și a fost finalizată în data de .X./2013, ceea ce a condus la o durată efectivă a inspecției fiscale de 6 ori mai mare decât perioada maximă prevăzută de lege, faptul că în perioada .X./2010 – .X./2012 au fost întreprinse verificări la punctele de lucru ale sale nefiind de natură să justifice durata excesivă a inspecției fiscale.

Față de susținerile contestatarii organul de soluționare a contestației

reține că, inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada .X./2010 – .X./2013, iar în perioada .X./2010 – .X./2012, în baza referatului nr. .X./2010 inspecția fiscală a fost suspendată.

De asemenea, se reține că în conformitate cu prevederile art. 104 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.”

Astfel având în vedere că perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, perioada supusă inspecției fiscale, respectiv .X./2006 – .X./2011, felul inspecției fiscale, respectiv inspecție fiscală generală, calitatea contribuabilului, respectiv includerea acestuia în categoria marilor contribuabili, numărul mare al punctelor de lucru ale contestatarei, respectiv .X. de puncte de lucru dispersate în localități diferite din județele .X., .X., .X. și .X., susținerile **SC .X. SA** cu privire la depășirea termenului de efectuare a inspecției fiscale nu este întemeiată.

Mai mult, termenul de 6 luni de efectuare a inspecției fiscale la marii contribuabili nu este sancționată de legiuitor cu decăderea organelor fiscale din dreptul de a finaliza inspecția fiscală, aceste termen nefiind un termen de decădere, sancționator.

Atata vreme cat decizia de impunere contestată cuprinde toate elementele prevazute de legislatia in vigoare, inclusiv cele prevazute la art. 46 din Codul de procedura fiscala, iar inspectia fiscala s-a realizat cu respectarea normelor aplicabile in materie, argumentele contestatarului vadesc o interpretare trunchiata ori formalist excesiva a dispozitiilor legale in materie.

De altfel, potrivit prevederilor art.46 din Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

"Art. 46 – Nulitatea actului administrativ fiscal

Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu."

Din textele legale sus-citate, rezulta ca elementele precizate la art.43 alin.(2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea**

care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei

conditii de legalitate de mai mica importanta" (Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres **acele elemente din continutul actelor administrative fiscale** a caror lipsa este sanctionata cu **nulitatea absoluta** a actelor, ele fiind enumerate la art.46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (x, *Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

Având în vedere că argumentele contestatarei cu privire la procedura de efectuare a inspecției fiscale nu au fost reținute, organul de soluționare a contestației va examina pe fond cererile contestatarei, investindu-se cu soluționarea pe fond a cauzei.

B) ASPECTE DE FOND

Referitor impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă, în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar de plată, în condițiile în care reducerea sau anularea oricărei rezerve care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile, indiferent dacă anularea este datorată modificării destinației rezervei, distribuirii rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv.

În fapt, în anul fiscal 2006, societatea prezintă în soldul inițial al contului

.X. “*Alte rezerve*” și suma de .X. lei, formată din rezerve constituite din profitul contabil aferent anului 2005, în conformitate cu prevederile OG nr. 89/2004 privind unele măsuri pentru constituirea și utilizarea eficientă a veniturilor cu destinație specială în sectorul energetic, rezervă care la data constituirii, adică în anul 2005, a fost dedusă (scăzută) din profitul fiscal, diminuându-se astfel impozitul datorat.

Societatea constituie astfel o rezervă deductibilă fiscal anticipat efectuării investițiilor, adică o rezervă provenită dintr-o facilitate fiscală dată pe un act normativ cu destinație specială, în speță OG nr. 89/2004 privind unele măsuri pentru constituirea și utilizarea eficientă a veniturilor cu destinație specială în sectorul energetic.

Societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală Registrul mijloacelor fixe pe perioada 2006-2011, unde sunt evidențiate investițiile realizate, dar fără să prezinte contabil acest lucru, respectiv fără diminuarea rezervei, ce trebuia utilizată pentru finanțarea lucrărilor de investiții, și în acest sens, toate cheltuielile efectuate pentru investițiile prevăzute la art. 2 al actului normativ menționat, trebuiau suportate din sursele de finanțare aferente rezervelor astfel constituite.

În anul 2006 (adică la un an după constituirea inițială a rezervelor), societatea, dând sens prevederilor OG. nr. 89/2004 a înregistrat corect ca elemente similare veniturilor (și implicit impozitează), rezervele consumate în funcție de valoarea investițiilor realizate, după cum urmează: în trimestrul IV 2006 a înregistrat în Registrul de evidență fiscală suma de .X. lei, pentru care inscrie mențiunea “*rezervă OG. nr. 89/2004, utilizată în 2006*”.

Prin declarația inițială .X. – privind impozitul pe profit pentru anul 2006, societatea recunoaște utilizarea (reducerea) în anul 2006 a rezervei constituită și anterior dedusă, la nivelul investițiilor efectuate. Ca o consecință a acestei recunoașteri, societatea a procedat corect la calculul impozitului pe profit, pe care-l declară și plătește, considerând aceste rezerve elemente ce sunt asimilate veniturilor impozabile.

În mod similar, în anul 2006, a fost constituită și dedusă o rezervă în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile OG nr. 89/2004 privind unele măsuri pentru constituirea și utilizarea eficientă a veniturilor cu destinație specială în sectorul energetic, pe care societatea trebuia să o utilizeze (reducă) pentru finanțarea lucrărilor de investiții, și în acest sens toate cheltuielile efectuate pentru investiții trebuiau suportate din sursele de finanțare aferente rezervei astfel constituită.

În anul 2007 (adică la un an după constituirea inițială a rezervelor), societatea impozitează sumele aferente rezervelor în funcție de valoarea investițiilor realizate.

Prin declarația inițială .X. – privind impozitul pe profit pentru anul 2007, societatea recunoaște utilizarea (reducerea) în anul 2007 a rezervei constituită

și anterior dedusă, procedând corect la calculul impozitului pe profit pe care-l declară și plătește, considerând aceste rezerve utilizate (reduse) corespunzător investițiilor efectuate.

În data de .X./2010, societatea rectifică declarațiile anuale inițiale privind impozitul pe profit – formular .X., aferente anilor 2006 și 2007, considerând că, în mod eronat a impozitat rezervele neutilizate, constituite în baza OG nr. 89/2004 și că a virat în plus impozit pe profit la bugetul statului.

Ca urmare a acestei rectificări, a rezultat (în opinia societății), un impozit pe profit virat în plus în sumă de **.X. lei** (din care **.X. lei** reprezintă impozit pe profit, inițial înregistrat, declarat și virat bugetului de stat în anul 2006 și **.X. lei** reprezintă impozit pe profit, inițial înregistrat, declarat și virat bugetului de stat în anul 2007).

Urmare inspecției fiscale efectuate aceste sume au fost constatate ca fiind rectificate nejustificat de către societate și pentru care, organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea bazei impozabile corespunzător rezervei care a fost anterior dedusă, societatea încălcând prevederile OG nr. 89/2004 privind unele măsuri pentru constituirea și utilizarea eficientă a veniturilor cu destinație specială în sectorul energetic, coroborate cu prevederile art. 22, alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru perioada supusă verificării, organele de inspecție fiscală au mai stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei ca urmare a reconsiderării ca nedeductibile a unor cheltuieli, după cum urmează:

- .X. lei în anul 2006;
- .X. lei în anul 2007;
- .X. lei în anul 2008;
- .X. lei în anul 2009;
- .X. lei în anul 2010.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au dispus diminuarea impozitului pe profit cu suma de .X. lei ca urmare a reducerii creanței Societății față de .X., constând în penalități contractuale anulate, după cum urmează:

- .X. lei aferente anului 2006;
- .X. lei aferente anului 2007, precum și ajustarea impozitului pe profit aferent anului 2011 cu suma de .X. lei ca urmare a ajustării cheltuielilor reprezentând cantitățile de energie electrică consumate la nivelul normei proprii de consum tehnologic la nivelul normei aprobate de către Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei.

Astfel, aferent perioadei .X./2006 – .X./2011 a rezultat un cuantum al impozitului pe profit stabilit suplimentar de **.X. lei**.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 1 alin. (1)-(4), art. 2 lit.

a)-e) din OG nr. 89 din 26 august 2004 privind unele măsuri pentru constituirea și utilizarea eficientă a veniturilor cu destinație specială în sectorul energetic, care stipulează:

ART. 1

*“(1) Agenții economici din domeniul producerii, transportului și furnizării energiei electrice și termice vor constitui **rezerve în limita unor cote de până la 6% din veniturile realizate din livrarea energiei electrice și 2% din veniturile realizate din livrarea energiei termice.***

*(2) **Rezervele se constituie lunar, în limita profitului contabil, se vor introduce în contul "Alte rezerve", analitic distinct, și vor fi utilizate numai pentru destinațiile prevăzute la art. 2.***

*(3) **Rezervele sunt deductibile la determinarea profitului impozabil,** înainte de calculul impozitului pe profit, în limita rezervei înregistrate în contul "Alte rezerve", conform alin. (2).*

*(4) **Toate cheltuielile efectuate pentru investițiile prevăzute la art. 2 vor fi suportate din rezervele astfel constituite.[...]***

ART. 2

Rezervele constituite potrivit art. 1 se utilizează pentru finanțarea lucrărilor de investiții proprii, destinate modernizării și dezvoltării obiectivelor energetice, conform următoarelor destinații:

a) amenajări hidroenergetice;

b) amenajări de depozite de cărbune, păcură și cenușă;

c) finalizarea capacităților în execuție, precum și realizarea de capacități noi, inclusiv cele nucleare, pentru producerea energiei electrice și termice;

d) dezvoltarea rețelelor de transport și distribuție a energiei electrice, în special în mediul rural;

e) amenajări pentru sporirea gradului de siguranță în funcționarea capacităților energetice;[...].”

Din prevederile legale mai sus citate se reține că, rezerva constituită, provenită dintr-o facilitate fiscală dată de un act normativ cu destinație specială, în speță OG nr. 89 din 26 august 2004 privind unele măsuri pentru constituirea și utilizarea eficientă a veniturilor cu destinație specială în sectorul energetic, este deductibilă la calculul profitului impozabil la data constituirii acesteia, respectiv în anul 2005 pentru anul 2006 și anul 2006 pentru anul 2007, adică anticipat efectuării investițiilor și are drept scop, exclusiv prevăzute de legiuitor, acoperirea cheltuielilor efectuate pentru realizarea unor investiții specifice.

De asemenea, în speță sunt aplicabile prevederile art. 1 alin. (5) și art. 22 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabil în perioada 2006-2007:

TITLUL I Dispoziții generale, CAP. 1 Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal

ART. 1

[...]

“(5) Orice măsură de natură fiscală care constituie ajutor de stat se acordă potrivit dispozițiilor Legii nr. 143/1999 privind ajutorul de stat, cu modificările și completările ulterioare.

ART. 22

Provizioane și rezerve

(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:

[...]

(5) Reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației provizionului sau a rezervei, distribuirii provizionului sau rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv.”

Potrivit temeiul legal invocat reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației provizionului sau a rezervei, distribuirii provizionului sau rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că, **pentru anul fiscal 2006**, societatea a constituit o rezervă în sumă de .X. lei, înregistrată în contul contului .X. - “Alte rezerve”, compusă din rezerve constituite din profitul contabil aferent anului 2005, în conformitate cu prevederile OG nr. 89/2004 privind unele măsuri pentru constituirea și utilizarea eficientă a veniturilor cu destinație specială în sectorul energetic, rezervă care la data constituirii, adică anul 2005, a fost dedusă (scăzută) din profitul fiscal, diminuându-se astfel impozitul datorat.

Această rezervă a constituit sursa de finanțare a lucrărilor de investiții, în acest sens, toate cheltuielile efectuate pentru investițiile prevăzute la art. 2 al actului normativ menționat, urmând să fie suportate din rezervele astfel constituite.

În acest sens rezerva constituită ca o creștere a surselor de finanțare reprezintă o resursă permanentă în corespondență cu creșterea de activ de natura investițiilor efectuate în perioada de referință.

Societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală Registrul

mijloacelor fixe pe perioada 2006-2011, unde sunt evidențiate investițiile realizate.

Se reține că, în anul 2006 (adică la un an după constituirea inițială a rezervelor), societatea, dând sens prevederilor OG. nr. 89/2004 a impozitat rezervele corespunzător valorii investițiilor realizate, după cum urmează: în trimestrul IV 2006, înregistrează în Registrul de evidență fiscală suma de .X. lei, pentru care inscrie mențiunea “rezervă OG. nr. 89/2004, utilizată în 2006”.

Prin declarația inițială .X. – privind impozitul pe profit pentru anul 2006, societatea recunoaște utilizarea (reducerea) în anul 2006 a rezervei constituită și anterior dedusă, la nivelul investițiilor efectuate. Ca o consecință a acestei recunoașteri, societatea a procedat corect la calculul impozitului pe profit, pe care l-a declarat și plătit, conform prevederilor art. 22 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că, în mod similar, în anul 2006, a fost constituită și dedusă o rezervă în sumă de .X. lei (**pentru anul fiscal 2007**), în conformitate cu prevederile OG nr. 89/2004 privind unele măsuri pentru constituirea și utilizarea eficientă a veniturilor cu destinație specială în sectorul energetic, pe care societatea a utilizat-o ca sursă de finanțare a lucrărilor de investiții.

În anul 2007 (adică la un an după constituirea inițială a rezervelor), societatea a impozitat în mod corect rezervele în funcție de valoarea investițiilor realizate.

Prin declarația inițială .X. – privind impozitul pe profit pentru anul 2007, societatea recunoaște utilizarea (reducerea) în anul 2007 a rezervei constituită și anterior dedusă, procedând corect la calculul impozitului pe profit pe care-l declară și plătește.

Se reține că, societatea a rectificat în data de .X./2010, declarația anuală inițială privind impozitul pe profit – formular .X., aferentă anului 2006 și 2007, considerând că, în mod eronat a impozitat rezervele, constituite în baza OG nr. 89/2004 și că a virat în plus impozit pe profit la bugetul statului în sumă de **.X. lei** (din care **.X. lei** reprezintă impozit pe profit, inițial înregistrat, declarat și virat bugetului de stat în anul 2006 și **.X. lei** reprezintă impozit pe profit, inițial înregistrat, declarat și virat bugetului de stat în anul 2007).

Referitor la argumentul societății din cuprinsul contestației în sensul că realizarea de investiții se efectuează prin utilizarea resurselor financiare existente, de exemplu: obținerea ca urmare a încasării contravalorii factorilor de vânzare/distribuție de energie electrică, iar în această situație este efectată doar partea de activ a bilanțului, respectiv diminuarea disponibilităților bănești în contrapartidă cu majorarea imobilizărilor corporale concluzionând că *“per ansamblu se păstrează egalitatea bilanțieră între elementele de activ și cele de pasiv fără afectarea soldului contului .X.”* acesta nu poate constitui un temei

pentru neaplicarea legii fiscale (art.22 alin.1-5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal) în condițiile în care constituirea rezervei în baza OG nr.89/2004 privind unele măsuri pentru constituirea și utilizarea eficientă a veniturilor cu destinație specială în sectorul energetic, reprezintă o creștere a sursei de finanțare – o resursă permanentă – în corespondență cu creșterea de activ net.

A susține că pentru investițiile efectuate nu a fost utilizată rezerva constituită în condițiile art.1 din OG nr.89/2004 privind unele măsuri pentru constituirea și utilizarea eficientă a veniturilor cu destinație specială în sectorul energetic, echivalează cu nerespectarea prevederilor acestui act normativ care permite deducerea acestor rezerve înainte de calcularea impozitului pe profit la momentul constituirii lor.

Cu alte cuvinte societatea a beneficiat de deducerea fiscală la calculul impozitului pe profit la momentul constituirii rezervei tocmai în temeiul prevederilor OG nr.89/2004 privind unele măsuri pentru constituirea și utilizarea eficientă a veniturilor cu destinație specială în sectorul energetic, care dispune în mod expres o anumită utilizare a acestor rezerve și anume pentru finanțarea lucrărilor de investiții proprii destinate dezvoltării și utilizării obiectivelor energetice.

În aceste condiții în mod firesc pe măsura realizării scopului prevăzut de ordonanță, și anume efectuarea investițiilor, devin aplicabile prevederile legii fiscale (art.22 alin.1-5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal) societatea având obligația să impoziteze în mod corespunzător sursele de finanțare corespunzătoare rezervei utilizate pentru finanțarea investițiilor.

Referitor la argumentul societății în sensul că impozitul pe profit care a provenit din deducere a rezervei este în fapt un ajutor de stat, iar în această ipoteză anul 2005 este în afara perioadei verificate, se reține că societatea a calculat inițial corect impozitul pe profit iar ulterior a depus declarația rectificativă la data de .X./2010, respectiv în interiorul perioadei supuse inspecției fiscale și înlăuntrul termenului de prescripție, motiv pentru care organele de inspecție fiscală în virtutea atribuțiilor conferite de lege, au analizat legalitatea acestei diminuări de impozit pe profit declarat de societate ca efect al depunerii declarației rectificative de impozit pe profit.

Analizând corespondența purtată de societate cu Ministerul Finanțelor Publice – Direcția .X., respectiv adresele nr..X./2009 și nr..X./2010 se reține că fac trimitere la dispozițiile art.22 alin.1-5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, anterior invocate, precizând în mod corect obligația societății de a impozita aceste rezerve corespunzător valorii investițiilor efectuate.

Organul de soluționare a contestației reține că în mod eronat societatea invocă faptul că, în contabilitate, contul în care a fost înregistrată rezerva în condițiile OG nr.89/2004 privind unele măsuri pentru constituirea și utilizarea eficientă a veniturilor cu destinație specială în sectorul energetic, nu a fost

afectat prin efectuarea investițiilor, motiv pentru care nu ar avea ce rezerve să i se impoziteze deoarece, așa cum s-a precizat anterior, rezerva evidențiată în pasivul bilanțului nu este altceva decât o sursă de finanțare permanentă, reglementările contabile în vigoare nemaiimpunând agentului economic debitarea acestui cont urmare a efectuării investițiilor.

Ceea ce se reține este faptul că după efectuarea investițiilor sumele efectuate pentru constituirea rezervelor în condițiile art.1 din OG nr.89/2004 privind unele măsuri pentru constituirea și utilizarea eficientă a veniturilor cu destinație specială în sectorul energetic, urmează a fi impozitată, operația pe care societatea deși a efectuat-o, ulterior a revenit în mod eronat asupra ei diminuând nejustificat în anul 2010 obligația cu titlu de impozit pe profit datorat bugetului de stat.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că aferent perioadei .X./2006 – .X./2011 organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în cuantum de **.X. lei**, rezultat din:

- **.X. lei** ca urmare a impozitării rezervelor constituite în temeiul OG nr. 89/2004 privind unele măsuri pentru constituirea și utilizarea eficientă a veniturilor cu destinație specială în sectorul energetic, sumă formată din **.X. lei** aferent anului 2006 și **.X. lei** aferent anului 2007.

- impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei** ca urmare a reconsiderării ca nedeductibile a unor cheltuieli, după cum urmează:

- .X. lei în anul 2006;
- .X. lei în anul 2007;
- .X. lei în anul 2008;
- .X. lei în anul 2009;
- .X. lei în anul 2010.

- diminuarea impozitului pe profit cu suma de **.X. lei** ca urmare a reducerii creanței Societății față de .X., constând în penalități contractuale anulate, după cum urmează:

- .X. lei aferente anului 2006;
- .X. lei aferente anului 2007,

- ajustarea impozitului pe profit aferent anului 2011 cu suma de **.X. lei** ca urmare a ajustării cheltuielilor reprezentând cantitățile de energie electrică consumate la nivelul normei proprii de consum tehnologic la nivelul normei aprobate de către Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei.

Organul de soluționare a contestației reține și aspectul conform căruia prin contestația formulată, **SC .X. SA** aduce argumente numai cu privire la impozitul pe profit suplimentar în cuantum de **.X. lei** stabilit ca urmare a impozitării rezervelor constituite în temeiul OG nr. 89/2004 privind unele măsuri pentru constituirea și utilizarea eficientă a veniturilor cu destinație

specială în sectorul energetic, sumă compusă din **.X. lei** aferent anului 2006 și **.X. lei** aferent anului 2007, pe care de altfel îl și invocă în preambulul contestației, ceea ce presupune că față de impozitul pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei**, diminuarea impozitului pe profit cu suma de **.X. lei** și ajustarea impozitului pe profit aferent anului 2011 cu suma de **.X. lei** nu formulează pretenții.

Însă, întrucât prin decizia de impunere contestată, care reprezintă titlu de creanță, impozitul pe profit stabilit suplimentar este în cuantum de **.X. lei**, rezultat în modalitatea anterior explicată organul de soluționare a contestației va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei**, reprezentând impozit pe profit.

Prin urmare, în baza celor reținute și în temeiul art. 216 alin. (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **SC .X. SA** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. **.X./2013**, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale **.X.**, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **.X./2013**, pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel **.X.** sau Curtea de Apel **.X.** în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,