

**DECIZIA nr. 174 din 27.03.2012**  
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ....../.....2012

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ....../....2012, inregistrata sub nr. ....../.....2012 de catre Administratia Finantelor Publice sector y cu privire la contestatia formulata de SC ABC SRL, cu sediul in str. ...., sector y, Bucuresti, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. ....../.....2012.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. FY/2011, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. rif/2011 si comunicata prin posta in data de .....2012.

Suma contestata este de **TSC** lei reprezentand:

- DIP lei impozit pe profit;
- AIP lei majorari, dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

**I.** Prin raportul de inspectie fiscala nr. rif/2011 organele de control din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector y au efectuat inspectia fiscala partiala la SC ABC SRL pentru impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2004-31.12.2008. In urma inspectiei a fost emisa decizia de impunere nr. FY/2011, in urma careia a fost stabilit un debit suplimentar in suma de DT lei si accesorii aferente in suma de AT lei.

**II.** Prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita anulara in parte a deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala pentru suma de DIP lei debit, AIP1 lei majorari/dobanzi de intarziere si AIP2 lei penalitati de intarziere, invocand urmatoarele:

Desi raportul de inspectie fiscala nu este un act administrativ fiscal propriu-zis el reprezinta o operatiune administrativa ce poate face obiectul contestatiei,

alaturi de titlul de creanta fiscala, asa cum rezulta din jurisprudenta degajata din Decizia nr. 2992/29.05.2009 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie.

Pentru obligatiile fiscale stabilite pentru anul 2004 a intervenit prescriptia dreptului organului fiscal de a stabili diferente, in conformitate cu prevederile art. 23 si art. 91 din Codul de procedura fiscala. Tinand cont de faptul ca, in temeiul art. 14 pct. a), art. 16 alin. (1) si art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, in cazul impozitului pe profit, baza de impunere o constituie profitul impozabil constituit in anul calendaristic in care se realizeaza veniturile si se efectueaza cheltuielile rezulta ca pentru impozitul pe profit aferent anului 2004 termenul de prescriptie a inceput sa curga de la data de 1 ianuarie 2005. In conditiile in care organul fiscal nu a fost in masura sa invoce vreunul din cauzele de intrerupere sau suspendare a termenului de prescriptie prevazut de art. 92 din Codul de procedura fiscala, dreptul organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale cu titlu de impozit pe profit pentru anul fiscal 2004 s-a prescris la data de 31.12.2009.

Societatea sustine ca normele juridice care reglementeaza cauzele de suspendare si intrerupere a cursului prescriptiei sunt de stricta interpretare si aplicare, iar simpla instiintare a subscrisei de catre organul fiscal cu privire la nedeclararea obligatiei fiscale pentru anul 2004 nu reprezinta un caz de intrerupere sau suspendare. In sfarsit, invocarea Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr. 7/2011 este nerelevanta atata vreme cat aceasta decizie nu i-a fost comunicata ca act administrativ fiscal individual si nici nu a fost publicata in Monitorul Oficial ca act administrativ normativ.

Ignorand obiectiile societatii cu privire la prescriptie, organele de inspectie fiscala au procedat la emiterea titlului de creanta pentru o perioada prescrisa, cu evidenta incalcare a principiilor rolului activ si buneii credinte consacrate de art. 7 si art. 12 din Codul de procedura fiscala.

In ceea ce priveste incalcare de catre organul fiscal a dispozitiilor art. 109 alin. (2) teza a doua din Codul de procedura fiscala si ale pct. 1 alin. 4 si pct. 2 din Instructiunile O.P.A.N.A.F. nr. 1.181/2007 coroborate cu art. 43 alin. (2) lit. e), f) si j), art. 65 alin. (2) si art. 87 din Codul de procedura fiscala, societatea sustine ca raportul de inspectie fiscala nu cuprinde o sinteza a punctului sau de vedere, iar in decizia de impunere nu se regasesc asemenea argumente sau vreo mentiune privind ascultarea societatii. Or, potrivit jurisprudentei comunitare si interne, o motivare insuficienta sau gresita este considerate a fi echivalenta cu lipsa motivarii actelor, ceea ce atrage nulitatea sau nevalabilitatea acestora.

**III.** Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Perioada verificata: 01.01.2004-31.12.2008.

### **3.1. Referitor la aspectele de procedura**

*Cauza supusa solutionarii este daca aspectele semnalate de contestatoare vizand intocmirea necorespunzatoare a capitolului vizand discutia finala cu*

*contribuabilul din raportul de inspectie fiscala sunt de natura sa atraga nulitatea deciziei de impunere emisa in baza acestui raport, in conditiile in care punctul de vedere al contribuabilului constituie anexa la raport si parte integranta a acestuia, iar opinia organelor fiscale fata de acest punct de vedere a fost consemnata pe larg in alte capitole ale raportului de inspectie fiscala.*

**In fapt**, prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca organele de inspectie fiscala au incalcat principiile referitoare la rolul activ si buna-credinta si ca actele atacate sunt nemotivate intrucat raportul de inspectie fiscala nu cuprinde sinteza punctului sau de vedere, mentiuni privind ascultarea societatii si opinia organelor fiscale fata de punctul sau de vedere.

**In drept**, potrivit art. 7, art. 9, art. 12, art. 43, art. 65, art. 87, art. 107 si art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 7. – (1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) **Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.**

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

(5) Organul fiscal îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal".

"Art. 9. - (1) Înaintea luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei".

"Art. 12. - **Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii**".

"Art. 43. – (2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;  
b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;  
c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;

d) obiectul actului administrativ fiscal;

e) *motivele de fapt*;

f) *temeiul de drept*;

[...]

j) *mențiuni privind audierea contribuabilului*".

"Art. 65. – (2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii."

"Art. 87. - Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă".

"Art. 102. – (3) **Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale** în următoarele situații:

a) în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil aflat în procedura de insolvență;

b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat sau încrucișat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;

c) **pentru extinderea inspecției fiscale la perioade, impozite, taxe și contribuții, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală**".

"Art. 107. – (4) **Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale**".

"Art. 109. - (1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), **raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.**"

În speta, în raportul de inspecție fiscală nr. rif/2011 este consemnat faptul că obiectul inspecției fiscale l-a constituit verificarea fiscală a impozitului pe profit datorat de SC ABC SRL, urmare adresei nr. ..../10.02.2010 emisă de Compartimentul Analiza Risc din cadrul Administrației Finanelor Publice sector y.

**În raportul de inspecție fiscală sunt consemnate în amanunt circumstanțele în care s-a derulat activitatea de inspecție fiscală pentru anul 2004** (pg. 2-6 din raport), din simpla lectură a acestora reiesind următoarele:

- prin avizul de inspecție fiscală parțială nr. ..../10.02.2010 societatea a fost informată cu privire la verificarea impozitului pe profit pe perioada 01.01.2004-31.12.2008 începând cu data de 01.03.2010;

- ca răspuns, societatea a solicitat amânarea datei de începere a inspecției fiscale până la data de 03.05.2010 (adresă nr. ..../24.02.2010) și aplicarea prevederilor art. 98 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, în sensul că inspecția fiscală se efectuează doar asupra ultimilor 3 ani fiscali (adresă nr. ..../25.02.2010);

- amânarea datei de începere a inspecției fiscale a fost acceptată de organele fiscale prin adresă nr. ..../02.03.2010, emitându-se un alt aviz de inspecție fiscală parțială nr. ..../02.03.2010 pentru data de 03.05.2010 și care să vizeze perioada 01.01.2006-31.12.2008;

- prin adresa nr. ..../07.04.2010 societatea a anuntat organele de inspectie fiscala cu privire la locul de desfasurare a inspectiei fiscale si persoana de contact;

- constatarile din timpul inspectiei de natura sa genereze debite si accesorii suplimentare la impozitul pe profit atat in anul 2006, cat si in anul 2008 au ridicat organelor fiscale suspiciuni cu privire la constituirea si declararea impozitului pe profit aferent perioadelor anterioare, ceea ce a condus la emiterea unui nou aviz de inspectie fiscala nr. ..../12.05.2010 privind extinderea verificarii impozitului pe profit si pe perioada 01.01.2004-31.12.2005;

- ca raspuns la acest nou aviz de inspectie fiscala, societatea a depus la organul fiscal obiectiile cu privire la verificarea impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2004-31.12.2005 (adresa nr. ..../25.05.2010), o noua solicitare de amanare a datei de incepere a inspectiei fiscale (adresa nr. ..../25.05.2010) si o solicitare expresa pentru constatarea implinirii termenului de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale cu privire la anul fiscal 2004 si pentru incetarea procedurii de emitere a oricarui titlu de creanta privind impozitul pe profit aferent anului fiscal 2004 (adresa nr. ..../25.05.2010);

- organele fiscale au raspuns celor trei adrese ale societatii cu adresa nr. ..../12.07.2010, prin care au prezentat societatii motivul pentru care au extins inspectia fiscala pentru perioada 01.01.2004-31.12.2005 si temeiul legal al acestei masuri, respectiv art. 98 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, precum si lipsa acordului pentru o noua amanare a inspectiei fiscale, solicitand societatii prezentarea pana la data de 19.07.2010 tuturor documentelor financiar-contabile necesare desfasurarii inspectiei fiscale pentru perioada 01.01.2004-31.12.2005;

- cu adresa nr. ..../12.07.2010 societatea a comunicat organelor fiscale faptul ca intelege sa puna la dispozitie documentele aferente anului fiscal 2005, urmand ca documentele aferente anului fiscal 2004 sa le puna la dispozitie numai in functie de cele dispuse prin hotararea definitiva si irevocabila ce urma a fi pronuntata in dosarul nr. xxx/3/2010 inregistrat la data de 15.07.2010 pe rolul Tribunalului Bucuresti – Sectia a IX-a Contencios Administrativ si Fiscal;

- intrucat societatea a prezentat doar documentele financiar-contabile aferente perioadei 01.01.2005-31.12.2008, in data de 27.07.2010 a avut loc discutia finala cu privire la aceasta perioada verificata (adresa nr. 985119/27.07.2010) unde reprezentantii societatii (avocatul ales si contabilul desemnat ca persoana de contact) au fost instiintati cu privire la rezultatele controlului pentru perioada 2005-2008 si la intreruperea controlului pentru anul fiscal 2004, pana la solutionarea definitiva si irevocabila a cauzei din dosarul nr. xxx/3/2010;

- punctul de vedere cu privire la constatările inspectiei a fost exprimat in scris de reprezentantul societatii prin adresa nr. ..../27.07.2010, respectiv nu au fost obiectiuni cu privire la perioada 2005-2008, urmand ca pentru anul fiscal 2004 documentele financiar-contabile sa fie puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala dupa solutionarea definitiva si irevocabila a cauzei din dosarul nr. xxx/3/2010;

- prin referatul nr. ..../28.07.2010 a fost aprobata suspendarea inspectiei fiscale;

- cu adresa nr. ..../17.02.2011 se comunica societatii reluarea inspectiei fiscale incepand cu data de 17.03.2011, urmare adresei nr. ..../11.02.2011 prin care biroul juridic a comunicat organelor de inspectie fiscala sentinta civila nr. scx/2010 a Tribunalului Bucuresti data in dosarul nr. xxx/3/2010 prin care s-a respins ca inadmisibila actiunea

formulata de societate prin care s-a solicitat, pe cale de ordonanta presedentiala, amanarea datei de incepere a inspectiei fiscale pentru anul 2004;

- cu adresa nr. ..../11.03.2011 societatea a facut cunoscut organelor de inspectie fiscala ca sentinta civila respectiva a fost recurata, motiv pentru care documentele financiar-contabile aferente anului 2004 vor fi puse la dispozitie dupa data de 05.09.2011, cand a fost stabilit primul termen pentru judecarea recursului;

- prin adresa nr. ..../18.10.2011 organele fiscale au comunicat societatii reluarea inspectiei fiscale incepand cu data de 26.10.2011, urmare adresei biroului juridic nr. 68820/23.09.2011 prin care s-a comunicat respingerea de catre Curtea de Apel Bucuresti a recursului formulat de societate impotriva sentintei civile nr. scx/2010;

- dupa primirea adresei nr. ..../18.10.2011 societatea a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documentele financiar-contabile aferente perioadei 01.01.2004-31.12.2004.

De asemenea, tot in cuprinsul raportului de inspectie fiscala nr. rif/2011 (pg. 12-13) organele de inspectie fiscala precizeaza ca SC ABC SRL a fost platitoare de impozit pe profit de la infiintare, dar pentru anii fiscali 2004 si 2005 a constituit, declarat si virat impozit pe veniturile microintreprinderilor.

Aceasta neconcordanta a fost sesizata de organele fiscale cu prilejul solutionarii unui decont de TVA, astfel ca prin adresa nr. ....../04.11.2009 organele fiscale au comunicat societatii ca datele inscrise in declaratiile 100 nu sunt corelate cu datele din declaratia privind vectorul fiscal 010 si ca nu a depus declaratiile 101 pentru impozitul pe profit aferente anilor 2004 si 2005. Urmare primirii acestei adrese, societatea a declarat in data de 04.01.2010 obligatiile datorate in contul impozitului pe profit aferent anului 2005 (declaratiile 100 si 101), fara sa declare obligatiile aferente anului 2004. Cu adresa nr. ..../11.01.2010 organele fiscale au revenit la adresa anterioara, in vederea depunerii declaratiilor 100 si 101 aferente anului 2004. Ca raspuns la aceasta adresa a organelor fiscale, prin adresa depusa sub nr. ..../26.01.2010 societatea a motivat nedepunerea declaratiilor pentru anul 2004 prin invocarea prescrierii.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au procedat la verificarea obligatiilor fiscale datorate in contul impozitului pe profit pentru anul fiscal 2004, avand in vedere faptul ca societatea a fost instiintata in cadrul termenului de prescriere de 5 ani si ca termenul de prescriptie a dreptului organului fiscal de stabili obligatii fiscale incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului in care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101, asa cum rezulta si din Decizia nr. 7/2011 a Comisiei fiscale centrale transmisa prin adresa nr. ....../04.10.2011, precum si decizia civila din 05.09.2011 a Curtii de Apel Bucuresti prin care s-a respins recursul societatii impotriva sentintei civile nr. scx/2010.

Totodata, organele de inspectie fiscala au mentionat ca, urmare adresei nr. ..../15.12.2011 prin care contribuabilul a fost instiintat cu privire la discutia finala, societatea a depus la Administratia Finantelor Publice sector y prin adresa nr. ..../20.12.2011 punctul sau de vedere asupra proiectului raportului de inspectie fiscala, ce constituie anexa nr. 6 la raport, parte integranta a acestuia. In acest punct de vedere SC ABC SRL precizeaza ca nu este de acord cu perioada supusa inspectiei fiscale, cu durata inspectiei si cu perioada de calcul a accesoriilor. Referitor la anul fiscal 2004, societatea

arata ca inspectia s-a realizat asupra unei perioade ce excede termenului de prescriptie intrucat prescriptia s-a implinit la data de 31.12.2009 si reitereaza motivatiile ce se regasesc si in cuprinsul contestatiei ulterior formulate.

Astfel, din cuprinsul raportului de inspectie fiscala **reiese cu claritate pozitia organelor de inspectie fiscala**, care au apreciat ca verificarea obligatiilor fiscale aferente impozitului pe profit pentru anul 2004 se incadreaza in cadrul termenului legal de prescriptie si au precizat temeiul legal in baza caruia au facut aceasta apreciere. **Faptul ca aceasta pozitie a fost pe larg expusa in cuprinsul raportului de inspectie fiscala la capitolele "obiectul inspectiei fiscale" si "constatari fiscale" (pg. 2-6, 12-13 din raport), fara a mai reluata si la capitolul "discutia finala cu contribuabilul" nu echivaleaza cu lipsa motivarii actului administrativ fiscal de natura sa atraga nulitatea sau nevalabilitatea actului administrativ fiscal**, asa cum gresit intelege contestatoarea sa-si sustina cauza. In mod similar, punctul de vedere al contestatoarei cu privire la rezultatele inspectiei fiscale prezentat in adresa nr. ..../20.12.2011 a fost consemnat ca reprezentand anexa nr. 6 la raportul de inspectie fiscala, parte integranta a acestuia, dupa cum se precizeaza chiar la pg. 24 din raport.

Pe de alta parte, din aspectele mentionate in cuprinsul raportului de inspectie fiscala coroborate cu documentele existente la dosarul cauzei **reiese cu prisosinta faptul ca societatea contestatoare cunostea in detaliu pozitia organelor de inspectie fiscala in privinta prescriptiei, pe care a incercat s-o contracareze inclusiv pe calea unei actiuni in instanta de contencios administrativ**, dovada fiind obiectul cererii sale din dosarul nr. xxx/3/2010 prin care contestatoarea in calitate de reclamant a solicitat obligarea organelor fiscale la constatarea implinirii termenului de prescriptie a dreptului organului fiscal la perceperea impozitului pe profit aferent anului 2004, cerere respinsa ca inadmisibila prin sentinta civila nr. scx/2010 a Tribunalului Bucuresti, ramasa irevocabila in urma respingerii recursului formulat de contestatoare.

In aceste conditii, invocarea jurisprudentei interne apare ca nejustificata, actele atacate fiind motivate sub aspectul prescriptiei dreptului organului fiscal la perceperea impozitului pe profit aferent anului 2004. In mod similar, **neintemeiata este si invocarea jurisprudentei comunitare** pentru o perioada anterioara aderarii Romaniei la Uniunea Europeana (anul 2004) si aplicarea in context national a unor dispozitii procedurale interne, precum si a **lipsei mentiunilor privind ascultarea contribuabilului**, in conditiile in care aceasta se realizeaza procedural prin intermediul discutiei finale, aceasta avand loc la data de 20.12.2011, asa cum reiese din adresa organelor fiscale nr. ..../15.12.2011 si punctul de vedere al contestatoarei depus cu adresa nr. ..../20.12.2011.

In sfarsit, invocarea incalcarii de catre organele fiscale a principiului bunei credinte apare ca vadit neintemeiata in raport cu aplicarea unui alt principiu de drept – **nemo auditor propriam turpitudinem allegans** –, in conditiile in care contestatoarea insasi a inteles ca, la solicitarea organelor fiscale prin notificarea nr. ..../04.11.2009 de clarificare a situatiei impozitului pe profit pentru anii 2004 si 2005, sa depuna doar declaratiile fiscale aferente anului 2005 in data de 04.01.2010 (prima zi lucratoare a anului 2010) si sa invoce prescriptia pentru obligatiile aferente anului 2004.

Totodata, se retine ca 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 (*D. Dascalu, C. Alexandru, Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

De asemenea, pentru a fi lovite de nulitate, avand in vedere prevederile art. 105 alin. (2) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actele administrative fiscale "*se vor declara nule numai daca prin aceasta s-a pricinuit partii o vatamare ce nu se poate inlatura decat prin anulara lor*".

Or, in speta, este evident ca nu poate fi vorba de nulitatea sau nevalabilitatea actelor emise in urma inspectiei fiscale, cata vreme acestea contin **elementele obligatorii prescrise de legea fiscala, iar societatea si-a prezentat, amplu si documentat, motivele pentru care intelege sa invoce prescriptia in contradictoriu cu pozitia organelor de inspectie fiscala, fara sa arate cum aspectele reclamate i-au pricinuit o vatamare ce nu poate fi inlaturata decat prin anulara deciziei** in raport de prevederile art. 46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare care stipuleaza in mod expres care sunt cauzele care atrag nulitatea actelor administrative fiscale.

Referitor la consideratiile contestatoarei referitoare la admisibilitatea contestatiei indreptate impotriva raportului de inspectie fiscale, se retine ca acestea nu au nicio relevanta in solutionarea prezentei cauze, cata vreme contestatia vizeaza anulara deciziei de impunere ca titlu de creanta in materie fiscala, iar raportul de inspectie nu creeaza prin el insusi juridica noua, fiind doar un simplu inscris in care se consemneaza constatarile organelor fiscale ce au stat la baza emiterii deciziei si care constituie anexa la decizie.

Fata de cele anterior prezentate, contestatia SC ABC SRL vizand anulara actului administrativ emis in urma inspectiei fiscale pe motive procedurale urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata, argumentele contestatoarei vadind o interpretare trunchiata ori formalist excesiva a dispozitiilor legale in materie.

### **3.2. Referitor la exceptia de fond privind prescriptia**



*Cauza supusa solutionarii o constituie datorarea de catre societatea contestatoarea a obligatiilor privind impozitul pe profit pentru anul fiscal 2004, in conditiile in care aceasta invoca faptul ca dreptul organelor de inspectie fiscala de a stabili impozite si taxe este prescris.*

**In fapt**, conform raportului de inspectie fiscala nr. rif/2011 SC ABC SRL a fost platitoare de impozit pe profit de la infiintare, dar pentru anii fiscali 2004 si 2005 a constituit, declarat si virat impozit pe veniturile microintreprinderilor.

Prin notificarea nr. ....../04.11.2009 organele fiscale au comunicat societatii ca datele inscrise in declaratiile 100 nu sunt corelate cu datele din declaratia privind vectorul fiscal 010 si ca nu a depus declaratiile 101 pentru impozitul pe profit aferente anilor 2004 si 2005. Urmare primirii acestei adrese, societatea a declarat in data de 04.01.2010 obligatiile datorate in contul impozitului pe profit aferent anului 2005 (declaratiile 100 si 101), fara sa declare obligatiile aferente anului 2004. Cu adresa nr. 60276/11.01.2010 organele fiscale au revenit la adresa anterioara, in vederea depunerii declaratiilor 100 si 101 aferente anului 2004. Ca raspuns la aceasta adresa a organelor fiscale, prin adresa depusa sub nr. ....../26.01.2010 societatea a motivat nedepunerea declaratiilor pentru anul 2004 prin invocarea prescrierii.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au procedat la verificarea obligatiilor fiscale datorate in contul impozitului pe profit pentru anul fiscal 2004, avand in vedere faptul ca societatea a fost instiintata in cadrul termenului de prescriere de 5 ani si ca termenul de prescriptie a dreptului organului fiscal de stabili obligatii fiscale incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului in care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101, asa cum rezulta si din Decizia nr. 7/2011 a Comisiei fiscale centrale transmisa prin adresa nr. ....../04.10.2011.

In urma verificarii organele fiscale au stabilit prin decizia de impunere nr. FY/2011 obligatii fiscale in contul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2004 in suma totala de TSC lei, din care DIP lei debit si AIP lei accesorii aferente.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca termenul de prescriptie pentru impozitul pe profit aferent anului 2004 a inceput sa curga de la data de 1 ianuarie 2005 si s-a implinit la data de 31 decembrie 2009, astfel ca dreptul organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale pentru anul 2004 este prescris, motiv pentru care acestea trebuiau sa nu procedeze la emiterea deciziei de impunere.

**In drept**, potrivit art. 23, art. 91 (fost art. 88) si art. 92 (fost art. 89) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 23. – (1) **Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.**

**(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată".**

"Art. 91. – (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de **5 ani**, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

**(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel".**

"Art. 92. – (1) Termenele prevăzute la art. 91 se întrerup și se suspendă în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune potrivit dreptului comun.

**(2) Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale".**

Totodata, potrivit art. 16, art. 19 si art. 35 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 16. – (1) *Anul fiscal este anul calendaristic.*

(2) Când un contribuabil se înființează sau încetează să mai existe în cursul unui an fiscal, perioada impozabilă este perioada din anul calendaristic pentru care contribuabilul a existat".

"Art. 19. – (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, *dintr-un an fiscal*, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile [...]".

"Art. 35. – (1) *Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit, până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare*, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (3), (4) și (7), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la data de 15 februarie inclusiv a anului următor. În cursul anului fiscal, contribuabilii au obligația de a depune declarația de impunere până la termenul de plată al impozitului pe profit, inclusiv".

Astfel, potrivit dispozițiilor legale anterior citate, prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care **s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determina nasterea dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală respectivă.**

În concret, **în cazul impozitului pe profit baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul o determina și o declară prin declarația anuală de impozit pe profit**, având în vedere prevederile coroborate ale art. 86 și art. 87 din Codul de procedură fiscală conform cărora:

"Art. 86. – (4) *Declarația fiscală întocmită potrivit art. 82 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere*, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.

(5) În situația în care legea nu prevede obligația de calculare a impozitului, declarația fiscală este asimilată unei decizii referitoare la baza de impunere".

"Art. 87. - Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. *Decizia de impunere trebuie să cuprindă*, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului

general consolidat, *baza de impunere*, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă".

Se retine ca in acest sens s-a pronuntat si **Comisia Fiscala Centrala, care prin Decizia nr. 7/2011 a stabilit urmatoarele:**

**"In interpretarea si aplicarea unitara a prevederilor art. 91 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, termenul de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale, in cazul impozitului pe profit, incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 <<Declaratiei privind impozitul pe profit>>".**

Reiese, asadar, ca in cazul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2004, pentru care declaratia anuala privind impozitul pe profit trebuia depusa pana la termenul prevazut pentru depunerea situatiei financiare anuale, respectiv pana la data de 30 aprilie 2005 conform art. 35 alin. (1) lit. b) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, termenul de prescriptie incepe sa curga de la data de 1 ianuarie 2006 si se implineste la data de 31 decembrie 2010. Cum inspectia fiscala a inceput la data de 04.05.2010, asa cum s-a consemnat in registrul unic de control, iar pe perioada inspectiei fiscale cursul prescriptiei este suspendat, rezulta ca organele de inspectie fiscala au stabilit prin decizia de impunere nr. FY/2011 obligatiile fiscale reprezentand impozitul pe profit datorat si obligatiile fiscale accesorii aferente anului fiscal 2004 in cadrul termenului legal de prescriptie.

Sustinerile SC ABC SRL cu privire la momentul la care a inceput sa curga termenul de prescriptie pentru impozitul pe profit aferent anului fiscal 2004 (1 ianuarie 2005) sunt neintemeiate si nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei. Astfel, contestatoarea **confunda, pe de o parte, momentul constituirii bazei de impunere** (determinarea profitului impozabil anual prin declaratia fiscala) **cu momentul generarii elementelor ce o compun** (veniturile si cheltuielile din cursul anului calendaristic), iar pe de alta parte, **acelasi moment cu elementele ce determina obiectul impunerii** (profitul impozabil anual) **si perioada fiscala** (anul calendaristic). Or, din interpretarea sistematica a alin. (2) al art. 23 in raport cu alin. (1) al aceluiasi articol din Codul de procedura fiscala rezulta ca **momentul constituirii bazei de impunere este si momentul in care se naste dreptul organului fiscal de a stabili si a determina obligatia fiscala datorata, care nu poate fi decat momentul in care expira termenul pana la care contribuabilul trebuie sa declare baza impozabila** si sa calculeze impozitul aferent, in masura in care este impozitul se determina prin autoimpunere. Orice actiune a organelor fiscale inainte de expirarea termenului de declarare ar fi contrara principiilor fiscale invocate de insasi societatea contestatoare si ar avea caracterul unui abuz, dreptul organelor fiscale de percepere a obligatiilor fiscale datorate de un contribuabil nascandu-se doar in momentul in care expira termenul prevazut de lege pentru declararea bazelor impozabile si a impozitelor aferente. Spre exemplu, in cazul impozitului pe profit aferent anului 2004, organele fiscale nu puteau stabili si pretinde plata impozitului (nu puteau percepe impozitul) din partea unui contribuabil anterior datei de 30 aprilie 2005 intrucat nu

expirase termenul de depunere a declarației anuale și de plată a impozitului pe profit. Numai din momentul expirării acestei date (30 aprilie 2005), **organele fiscale ar fi putut pretinde contribuabililor declararea și plata impozitului, în situația în care aceștia nu și respectau obligația legală de a declara și plăti impozitul respectiv sau ar fi putut iniția inspectia fiscală pentru îndeplinirea obiectului specific de activitate al inspectiei** reglementat expres de art. 94 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, **de verificare a "legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili,** respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora". Aplicând prevederile legale cu privire la momentul în care începe să curgă cursul prescripției – 1 ianuarie a anului următor celui în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală – rezultă că pentru impozitul pe profit aferent anului 2004 termenul de prescripție a început să curgă de la 1 ianuarie 2006 deoarece dreptul organelor fiscale de a stabili și determina impozitul pe profit (cum a fost cazul în speță, în care contestatoarea nu și-a îndeplinit obligația de a declara și plăti impozitul pe profit) s-a născut din data de 30 aprilie 2005.

Referitor la faptul că Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr. 7/2011 nu i-a fost comunicată contestatoarei și nici nu a fost publicată în Monitorul Oficial se reține că potrivit art. 13 din Codul de procedură fiscală "*interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege*", iar conform art. 5 alin. (9) lit. a) și alin. (10) din Regulamentul de organizare și funcționare a Comisiei fiscale centrale, aprobat prin O.M.F.P. nr. 1.765/2011, aceasta face parte din categoria deciziilor care nu se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice și nu se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I, fiind însă obligatorii pentru structurile din subordinea Ministerului Finanțelor Publice.

Totodată, celelalte considerații ale contestatoarei referitoare la normele juridice care reglementează cauzele de suspendare și întrerupere a cursului prescripției nu prezintă relevanță în soluționarea cauzei, având în vedere cele anterior prezentate cu privire la momentul în care începe să curgă termenul de prescripție.

În sfârșit, este de menționat faptul că, deși organele fiscale au dat dovadă de diligență și de bună credință, notificând contestatoarea prin adresa nr. ..../04.11.2009 cu privire la nedepunerea declarațiilor privind impozitul pe profit pentru anii fiscali 2004 și 2005, **îndeplinindu-și obligația expresă prevăzută de art. 7 alin. (3) din Codul de procedură fiscală**, aceasta s-a sustras de la obligația declarării impozitului pe profit pentru anul 2004, depunând în prima zi lucrătoare a anului 2010 doar declarațiile aferente impozitului pe profit pentru anul 2005 și invocând imediat prescripția, ceea ce contravine adagiului *nemo auditor propriam turpitudinem allegans* întrucât contestatoarea ar putea profita în mod înechitabil de atitudinea sa nelegală.

Fata de cele anterior prezentate rezultă că excepția prescripției invocată este nefondată și, întrucât nu sunt invocate alte motive de drept substanțial, contestatoarea SC ABC SRL datorează impozitul pe profit și accesoriile aferente stabilite de organele de inspectie fiscală, contestația urmand a fi respinsă ca neintemeiată

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 2 alin. (3), art. 7, art. 9, art. 12, art. 13, art. 23, art. 43, art. 46, art. 65 alin. (2), art. 86, art. 87, art. 91, art. 92, art. 94 alin. (1), art. 102 alin. (3), art. 107 alin. (4), art. 109 alin. (2) și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 105 alin. (2) din Codul de procedura civilă, art. 16, art. 19 și art. 35 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr. 7/2011 și art. 5 alin. (10) din Regulamentul de organizare și funcționare a Comisiei fiscale centrale, aprobat prin O.M.F.P. nr. 1.765/2011

#### **DECIDE:**

Respinge contestația formulată de SC ABC SRL împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. FY/2011, emisă de organele fiscale din cadrul Administrației Finanelor Publice sector y, pentru impozitul pe profit și accesorii aferente în suma de **TSC** lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.