



Ministerul Finanțelor Publice



Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Suceava
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA NR. 10

din _____17.01.2011__

privind soluționarea contestației formulate de

.....,

din mun. Suceava, str., județul Suceava,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava
sub nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr., asupra contestației formulate de cu sediul în mun. Suceava,, județul Suceava.

..... formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr., cu privire la suma de, reprezentând:

- – impozit pe profit;
- – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- – TVA;
- – impozit pe profit aferent TVA.

Contestația a fost introdusă prin **Cabinetul de Avocat „.....”**, în baza contractului de asistență juridică nr., în baza căruia a fost eliberată împuternicirea avocațială nr., depusă în original la dosarul cauzei, prin care se face dovada că a convenit să fie reprezentat în această speță de avocat

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr., emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr., cu privire la suma de, reprezentând:

- – impozit pe profit;
- – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- – TVA;
- – impozit pe profit aferent TVA.

Petenta invocă prevederile art. 19 alin. 1 din Codul fiscal potrivit cărora 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. De asemenea, precizează că la stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

Societatea invocă și prevederile art. 21 alin. 1 și art. 128 alin. 4 lit. d din Codul fiscal.

Petenta precizează că aceste texte de lege au fost invocate de organul fiscal la recalcularea impozitului pe profit și a TVA, dar consideră că aceste temeuri nu sunt incidente în speță.

Societatea menționează că trebuie avut în vedere tratamentul fiscal aplicabil bunurilor care sunt degradate din motive neimputabile.

Astfel, susține că art. 128 alin. 8 lit. b din Codul fiscal prevede că nu constituie livrare de bunuri bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, în condițiile stabilite prin norme.

Contestatoarea menționează că în normele de aplicare a Codului fiscal, pentru aplicarea art. 128 alin. 8 lit. c, pct. 11 se prevede că nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- a) bunurile nu sunt imputabile;
- b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;
- c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.

Petenta susține că eronat au tratat organele fiscale ca lipsă în gestiune bunurile în valoare de menționată în Procesul-verbal de distrugere a mărfurilor degradate nr., întocmit de Oficiul Județean pentru Protecția Consumatorului Suceava, în condițiile în care lipsa în gestiune poate fi constatată doar pe baza unui inventar efectuat în condițiile legii.

Societatea afirmă că bunurile menționate în procesul-verbal de distrugere au fost încredințate în custodie către și în baza unor procese-verbale întocmite de executorul judecătoresc la data de 16.07.2003, după prealabila inventariere a acestora la data de 06.06.2003, în temeiul unor procese-verbale întocmite de și, ca efect al punerii în executare a Încheierilor nr.

..... și nr. ale Tribunalului Suceava și au reintrat în posesia petentei ca efect al Sentințelor nr. și nr. ale Tribunalului Suceava în perioada iunie-iulie 2004 (conform Proceselor-verbale din 16.06.2004, 28.06.2004, 02.07.2004, 05.07.2006, 06.07.2004 ale executorului

Petenta precizează că a acționat în judecată cele două custode la data de 18.06.2007 în Dosarul Prin Sentința nr. a Tribunalului Suceava acțiunea a fost admisă în limita sumei de, din care depreciere încălțăminte și îmbrăcăminte –, depreciere dotări –, depreciere artificii –, lipsă marfă, dotări, artificii –, nerealizarea profitului aferent – lei, la care s-a adăugat suma de lei – depreciere datorată inflației pentru perioada iulie 2004-31 decembrie 2007.

Contestatoarea susține că prin decizia nr. a Curții de Apel Suceava acțiunea a fost admisă în limita sumei de prejudiciu (în loc de lei), actualizată cu rata inflației pentru perioada iulie 2003-ianuarie 2004 (în loc de suma lei pentru perioada iulie 2004-decembrie 2007).

Prin Decizia nr. a ÎCCJ s-a casat Decizia a Curții de Apel Suceava, cu trimiterea cauzei spre judecare instanței de apel.

Societatea face precizarea că până la pronunțarea unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile în Dosarul nr. se consideră o lipsă neimputabilă, în înțelesul pct. 11 lit. a din norme.

În ceea ce privește degradarea calitativă a bunurilor, societatea menționează că, potrivit Procesului-verbal de distrugere seria întocmit de OJPC Suceava, au fost identificate ca fiind produse neconforme și propuse spre distrugere perechi încălțăminte și 18 buc. produse îmbrăcăminte, în valoare de lei.

Societatea afirmă că din procesul-verbal de distrugere rezultă că distrugerea urmează a fi efectuată cu respectarea tuturor prevederilor legale din domeniul protecției mediului, fapt care rezultă și din prevederile pct. 11 lit. b din norme.

De asemenea, menționează că OJPC Suceava a reținut prin Procesul-verbal seria caracterul neconform al produselor cu privire la care s-a dispus distrugerea, ceea ce dovedește că bunurile nu au fost introduse în circuitul economic, fiind îndeplinită și condiția prevăzută la pct. 11 lit. c din norme.

Petenta precizează că, întrucât lipsa în gestiune poate fi constatată doar pe baza unui inventar efectuat în condițiile legii și cum este dată excepția prevăzută la art. 128 alin. 8 lit. b din Codul fiscal, consideră că eronat s-a instituit în sarcina sa obligația de plată a sumei de TVA recalculată și a sumei de accesorii TVA, a sumei de impozit pe profit și a sumei de accesorii impozit pe profit, cu atât mai mult cu cât mărfurile, conform inventarelor din decembrie 2009, existau.

Din alt punct de vedere, societatea precizează că art. 134¹ și art. 134² din Codul fiscal instituie regula generală că faptul generator al TVA intervine și taxa devine exigibilă la data livrării de bunuri sau prestării de servicii.

Face și mențiunea că Procesul-verbal de distrugere seria întocmit de OJPC Suceava nu reprezintă document de livrare, și adresează întrebarea de ce s-a calculat TVA de când marfa nu a ieșit din gestiune până la data distrugerii efective.

În privința bunurilor constatate ca degradate de OJPC Suceava, societatea afirmă că ieșirea din gestiune a avut loc, prin urmare, la data distrugerii acestor produse, încât adresează întrebarea de ce accesoriile au fost calculate de la 01.07.2009.

Față de împrejurarea că valoarea acestui stoc de marfă este în litigiu și că OJPC Suceava a întocmit un proces-verbal prin care reține caracterul neconform al produselor cu privire la care a dispus distrugerea, societatea susține că este evident că valoarea de nu constituie lipsă imputabilă, în înțelesul art. 128 alin. 4 lit. d din Codul fiscal.

În concluzie, societatea solicită admiterea contestației și înlăturarea obligațiilor de plată stabilite în sarcina sa.

II. Prin Decizia de impunere nr., emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, s-a stabilit în sarcina suma de, reprezentând:

- – impozit pe profit;
- – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- – TVA;
- – impozit pe profit aferent TVA.

Inspecția fiscală efectuată la societate a vizat perioada 01.10.2008-30.06.2010.

În urma verificărilor efectuate, organele fiscale au constatat că, în luna iulie 2009, societatea nu a înregistrat procesul-verbal de distrugere a mărfurilor degradate nr., întocmit de Suceava pentru suma de Organele fiscale fac precizarea că degradarea s-a produs din vina și Suceava, către care societatea s-a îndreptat pentru recuperarea sumei acțiune judecătorească. Adaosul comercial aferent mărfurilor degradate este în sumă de lei.

În urma verificării, organele de inspecție au reîntregit profitul impozabil cu suma de lei și impozitul pe profit cu suma de (..... lei * 16%).

În consecință, organele fiscale au stabilit un **impozit pe profit suplimentar** aferent trimestrului III 2009 **în sumă de**, iar pentru diferența de impozit pe profit s-au calculat **majorări de întârziere în sumă de ... lei** (.....*0,1%*248 zile) pentru perioada 25.10.2009-30.06.2010, **dobânzi de întârziere în sumă de 142 lei** (.....*0,05%*97 zile) pentru perioada 01.07.2010-05.10.2010 și **penalități de întârziere în sumă de ... lei** (.....*15%).

De asemenea, organele fiscale au constatat că societatea nu a colectat TVA în sumă de aferentă mărfurilor distruse și imputate și a stabilit în sarcina acesteia o diferență suplimentară de **TVA în sumă de** (.....*19/119).

Pentru neachitarea TVA la scadență s-au calculat **majorări de întârziere în sumă de** (.....*0,1%*309 zile) pentru perioada 25.08.2009-30.06.2010, **dobânzi de întârziere în sumă de** pentru perioada 01.07.2010-05.10.2010 și **penalități de întârziere în sumă de** (.....*15%).

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la suma de – impozit pe profit, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să analizeze dacă societatea datorează această sumă, în condițiile în care nu a înregistrat în evidența contabilă procesul-verbal de distrugere a bunurilor și nu demonstrează cu documente că degradarea s-a produs din cauze obiective, neimputabile.

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele fiscale au constatat că, în luna iulie 2009 societatea nu a înregistrat procesul-verbal de distrugere a mărfurilor degradate nr., întocmit de Suceava pentru suma de Organele fiscale au constatat că, pentru recuperarea pagubelor societatea a introdus acțiune în instanță, considerând că vinovate pentru degradarea bunurilor sunt și Suceava. Organele fiscale au stabilit pentru adaosul comercial aferent mărfurilor degradate este în sumă de lei un **impozit pe profit suplimentar** aferent trimestrului III 2009 **în sumă de**

Societatea susține că nu datorează această sumă deoarece trebuie avut în vedere tratamentul fiscal aplicabil bunurilor care sunt degradate din motive neimputabile. De asemenea, face precizarea că a acționat în judecată cele două custode.

Societatea face precizarea că până la pronunțarea unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile în Dosarul nr. nu se pune problema unei lipse imputabile.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 19 alin. 1** din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării:

ART. 19

„Reguli generale

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

Din aceste texte de lege rezultă că la calculul profitului impozabil se cuprind veniturile realizate din orice sursă, din care se scad cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, diferență din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

- Referitor la aplicarea prevederilor **art. 19 alin. 1** din Codul fiscal, în Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, la **pct. 12 și pct. 13** se prevede că:

„Norme metodologice:

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

[...]”.

Din aceste prevederi legale se reține că la stabilirea profitului impozabil se iau în calcul veniturile și cheltuielile înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, iar din această diferență se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Rezultă astfel că la calculul profitului impozabil se cuprind veniturile și cheltuielile înregistrate cu respectarea prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că prin adresa nr., societatea a solicitat, constatarea cantităților de mărfuri degradate aflate în stoc ce nu se pot comercializa.

..... a emis Procesul-verbal de constatare a contravenției nr., având viza și fiind semnat și ștampilat și de către În conținutul acestui proces-verbal, la rubrica **K. „Măsuri propuse/dispuse în conformitate cu prevederile legale (Act normativ, art., alin., lit.)”**, organul abilitat a completat următoarele elemente:

„Se interzice comercializarea produselor din anexă și se vor distruge conform normelor legale, se va prezenta la sediul CJPC Suceava actul care confirmă distrugerea”.

Aceeași instituție emite și Procesul-verbal de distrugere nr., semnat și ștampilat de către aceasta, precum și de către societate.

De asemenea, în Procesul-verbal de constatare a contravenției nr., mai sus menționat, la **pct. 53** se face precizarea că: **„În timpul controlului au fost**

distruse produse în baza: PVD Nr. DATA: Valoare: lei”.

Rezultă astfel că, atât procesul-verbal de constatare a contravenției nr., cât și procesul-verbal de distrugere nr., au fost emise în aceeași zi, respectiv data de 01.07.2009. Se reține că la data de 01.07.2009 s-a constatat că bunurile sunt degradate și tot la acea dată au fost și distruse.

Așa cum am demonstrat anterior, la calcularea venitului impozabil se iau în considerare veniturile și cheltuielile care se înregistrează în evidența contabilă, conform prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată.

- Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, la **art. 6 și art. 11** stipulează că:

ART. 6

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”.

ART. 11

„Deținerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, titluri de valoare, numerar și alte drepturi și obligații, precum și efectuarea de operațiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise”.

Din aceste prevederi legale rezultă că la baza oricărei operațiuni economico-financiare efectuate se află un document care dobândește calitatea de document justificativ și care stă la baza înregistrării operațiunii respective în contabilitate.

Totodată, la art. 11 se face precizarea că este interzisă efectuarea de operațiuni economice, fără ca acestea să fie înregistrate în contabilitate.

- În ceea ce privește evidențierea în contabilitate a bunurilor deteriorate, în Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, se stipulează că:

“În debitul contului 461 "Debitori diverși" se înregistrează:

- valoarea bunurilor și a producției în curs de execuție, constatate lipsă sau deteriorate, imputate terților (758, 4427);

[...]

În creditul contului 758 "Alte venituri din exploatare" se înregistrează:

- valoarea despăgubirilor, amenzilor și penalităților datorate de terți (411, 451, 453, 461);
[...]"

Din acest text de lege rezultă că bunurile constatate lipsă sau deteriorate, imputate terților se înregistrează în contabilitate prin contul 758 "Alte venituri din exploatare" și prin contul 461 "Debitori diverși".

Se reține că în momentul constatării unei lipse în gestiune, aceasta trebuie înregistrată în evidența contabilă.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societatea a solicitat Comisariatului Regional pentru Protecția Consumatorilor .. – Comisariatul Județean ... constatarea cantităților de mărfuri degradate aflate în stoc ce nu se pot comercializa, iar urmare acestei adrese, instituția respectivă a emis Procesul-verbal de constatare a contravenției nr. și Procesul-verbal de distrugere nr. din care rezultă că s-a constatat faptul că bunurile respective sunt degradate și ulterior au fost distruse.

Rezultă astfel că operațiunea economico-financiară de constatare a degradării bunurilor și cea de distrugere au fost efectuate la data de 01.07.2009, fiind întocmite cele două procese-verbale. Așa cum prevăd și actele normative invocate mai sus, procesele-verbale emise reprezintă documente justificative de înregistrare în contabilitate a operațiunilor respective.

De asemenea, facem precizarea că societatea consideră că vinovate de degradarea bunurilor sunt societățile și Suceava, aflându-se pe rol acțiune în instanță.

Având în vedere că operațiunile economico-financiare au fost efectuate și au fost întocmite cele două procese-verbale, rezultă că din punct de vedere legal, procesele-verbale trebuiau înregistrate de către societate în contabilitate la data emiterii lor, respectiv la data de 01.07.2009.

Se reține că în mod legal organele fiscale au constatat că societatea avea obligația înregistrării procesului-verbal de distrugere a mărfurilor degradate nr. și au stabilit suplimentar impozit pe profit în sarcina acesteia.

Referitor la susținerea contestației potrivit că operațiunile se încadrează în prevederile **art. 128 alin. 8** din Codul fiscal și în prevederile **art. 128 alin. 4**, facem precizarea că la aceste articole se stipulează că:

ART. 128

„Livrarea de bunuri

[...]

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

[...]

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).

[...]

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;

[...]”.

- **Pct. 8 și pct. 9** din Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitor la aplicarea prevederilor **art. 128 alin. 8** din Codul fiscal, stipulează că:

“(8) În sensul art. 128 alin. (8) lit. a) din Codul fiscal:

a) prin cauze de forță majoră se înțelege:

1. incendiu, dovedit prin documente de asigurare și/sau alte rapoarte oficiale;

2. război, război civil, acte de terorism;

3. orice alte evenimente pentru care se poate invoca forța majoră;

b) prin bunuri pierdute se înțelege bunurile dispărute în urma unor calamități naturale, cum ar fi inundațiile, alunecările de teren, sau a unor cauze de forță majoră;

c) prin bunuri furate se înțelege bunurile lipsă din gestiune, neimputabile, pentru care persoana impozabilă poate prezenta dovada constatării furtului de către organele de poliție, care este acceptată de societățile de asigurări;

(9) În sensul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

a) bunurile nu sunt imputabile;

b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;

c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.

[...]”.

Din prevederile legale mai sus menționate, rezultă că sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată bunurile constatate lipsă din gestiune, dar cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c), iar la art. 128 alin. 8 din Codul fiscal, corelat cu prevederile normelor de aplicare a acestuia, rezultă că nu

sunt asimilate livrărilor de bunuri acele bunuri care sunt lipsă în gestiune, dar care nu sunt imputabile.

Societatea susține că se încadrează în prevederile art. 128 alin. 8 din Codul fiscal, respectiv că bunurile degradate sunt lipsă în gestiune și lipsa este neimputabilă. **Această afirmație nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației**, întrucât chiar în contestația formulată petenta face precizarea că a formulat acțiune în instanță împotriva celor vinovați de degradarea bunurilor, deci se reține că însăși societatea recunoaște că bunurile respective sunt imputabile.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia organul fiscal a invocat temeuri legale care nu sunt incidente în speță, facem precizarea că nici această afirmație nu poate fi reținută în susținerea contestației, întrucât atât organul fiscal, cât și societatea precizează că sunt aplicabile prevederile art. 19 alin. 1 din codul fiscal, de unde rezultă o contradicție în afirmațiile petentei.

Având în vedere prevederile legale citate și analizate la acest capăt de cerere, precum și faptul că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă procesul-verbal de distrugere nr., rezultă că în mod legal organele fiscale au considerat că societatea avea obligația înregistrării aceluși proces-verbal în evidența contabilă și a stabilit suplimentar în sarcina acesteia **suma de**, **reprezentând impozit pe profit, drept pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la această sumă.**

2. Referitor la suma de, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de aferent trimestrului III 2009, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează această sumă, în condițiile în care debitul pentru care au fost calculate este datorat și nu a fost achitat la scadență, iar petenta susține că accesoriile au fost calculate în mod nelegal de la 01.07.2009.

În fapt, pentru neachitarea la scadență a impozitului pe profit suplimentar aferent trimestrului III 2009 în sumă de, s-au calculat majorări de întârziere în sumă lei (.....*0,1%*248 zile) pentru perioada 25.10.2009-30.06.2010, dobânzi de întârziere în sumă de 142 lei (.....*0,05%*97 zile) pentru perioada 01.07.2010-05.10.2010 și penalități de întârziere în sumă de lei (.....*15%*1 lună).

Societatea susține că accesoriile au fost calculate incorect de la data de 01.07.2009.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- În ceea ce privește majorările de întârziere, sunt aplicabile prevederile **art. 119 și art. 120** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:

ART. 119

“Dispoziții generale privind majorări de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

[...]

(3) Majorările de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

(4) Majorările de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al ministrului economiei și finanțelor, cu excepția situației prevăzute la art. 142 alin. (6)”.

ART. 120

“Majorări de întârziere

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

[...]

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale”.

Începând cu 01 iulie 2010 art. 119 s-a modificat, păstrându-și în esență conținutul, termenul de „majorări de întârziere” fiind înlocuit cu cel de „dobânzi de întârziere”.

- La **art. 120 și art. 120¹** din actul normativ mai sus invocat, aplicabile începând cu 01 iulie 2010, se stipulează că:

ART. 120

„Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

[...]

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

ART. 120¹*)

„Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

Din aceste texte de lege se înțelege că se datorează majorări de întârziere, respectiv dobânzi și penalități de întârziere pentru obligațiile de plată care nu au fost achitate la scadență.

- În ceea ce privește scadența impozitului pe profit, la **art. 34** din Codul fiscal se stipulează că:

ART. 34

„Plata impozitului

(1) Plata impozitului se face astfel:

a) contribuabilii, societăți comerciale bancare, persoane juridice române, și sucursalele din România ale băncilor, persoane juridice străine, au obligația de a plăti impozit pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate trimestrial, actualizate cu indicii de inflație (decembrie față de luna decembrie a anului anterior), estimat cu ocazia elaborării bugetului inițial al anului pentru care se efectuează plățile anticipate. Termenul până la care se efectuează plata impozitului anual este termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit, prevăzut la art. 35 alin. (1);

b) contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la lit. a), au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul articol nu se prevede altfel. Începând cu anul 2010, acești contribuabili urmează să aplice sistemul plăților anticipate prevăzut pentru contribuabilii menționați la lit. a).

[...]”.

Conform acestor prevederi legale, contribuabilii sunt obligați să achite impozitul pe profit trimestrial până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul.

În cazul de față, întrucât procesul-verbal nr. trebuia înregistrat în evidența contabilă la data emiterii lui, respectiv la data de 01.07.2009, rezultă că suma respectivă intră în baza de calcul a impozitului pe profit datorat aferent trimestrului în care se cuprinde, respectiv aferent trimestrului III 2009.

Conform prevederilor legale citate mai sus, impozitul pe profit se achită trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul. Deoarece organele fiscale au stabilit suplimentar în sarcina societății un impozit pe profit aferent trimestrului III 2009, rezultă că acesta trebuia declarat și achitat până la data de 25.10.2009.

Întrucât societatea nu a achitat la termenul scadent impozitul pe profit datorat, în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din OG 92/2003, republicată, societatea datorează după acest termen accesorii aferente. Aceste accesorii se calculează începând cu data de 25.10.2009 și până la data stingerii debitului.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că pentru neachitarea la scadență a impozitului pe profit suplimentar aferent trimestrului III 2009 în sumă de, s-au calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei (.....*0,1%*248 zile) pentru perioada 25.10.2009-30.06.2010, dobânzi de întârziere în sumă de lei (.....*0,05%*97 zile) pentru perioada 01.07.2010-05.10.2010 și penalități de întârziere în sumă de lei (.....*15%*1 lună).

Rezultă că în mod legal au fost calculate aceste accesorii, începând cu data de 25.10.2009 și nu de la data de 01.07.2009 așa cum susține societatea.

Facem precizarea că pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sarcina societății în sumă de, prin prezenta decizie s-a respins contestația formulată.

Având în vedere prevederile legale invocate, faptul societatea nu a achitat la scadență impozitul pe profit datorat, faptul că pentru debitul stabilit suplimentar contestația formulată a fost respinsă prin prezenta decizie de soluționare și ținând cont și de principiul de drept „**accessorium sequitur principale**” – **accesoriul urmează principalul**, rezultă că în mod legal organele fiscale au calculat **accesorii în sumă de**, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la această sumă.**

3. Referitor la suma de, reprezentând TVA stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să analizeze dacă societatea avea obligația colectării TVA aferentă unor bunuri degradate, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că bunurile au fost distruse, iar din documentele la dosarul cauzei nu rezultă că degradarea s-a produs din cauze obiective, neimputabile.

În fapt, organele fiscale au constatat că societatea nu a colectat TVA în sumă de aferentă mărfurilor distruse și imputate și a stabilit în sarcina acesteia o diferență suplimentară de **TVA în sumă de** (.....*19/119).

Petenta precizează că, întrucât lipsa în gestiune poate fi constatată doar pe baza unui inventar efectuat în condițiile legii și cum este dată excepția prevăzută la

art. 128 alin. 8 lit. b din Codul fiscal, consideră că eronat s-a instituit în sarcina sa obligația de plată a sumei de reprezentând TVA.

Din alt punct de vedere, societatea precizează că art. 134¹ și art. 134² din Codul fiscal instituie regula generală că faptul generator al TVA intervine și taxa devine exigibilă la data livrării de bunuri sau prestării de servicii.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 128 alin. 4 lit. d** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă analizei:

CAP. 4

Operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei

ART. 128

„Livrarea de bunuri

[...]

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

[...]

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).

[...]

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;

[...]”.

Din textele de lege citate mai sus se reține că sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată bunurile constatate lipsă din gestiune, dar cu condiția să nu se încadreze în prevederile art. 128 alin. 8 lit. a)-c).

- **Pct. 8 și pct. 9** din Hotărârea nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitor la aplicarea prevederilor **art. 128 alin. 8** din Codul fiscal, stipulează că:

“(8) În sensul art. 128 alin. (8) lit. a) din Codul fiscal:

a) prin cauze de forță majoră se înțelege:

1. incendiu, dovedit prin documente de asigurare și/sau alte rapoarte oficiale;

2. război, război civil, acte de terorism;

3. orice alte evenimente pentru care se poate invoca forța majoră;

b) prin bunuri pierdute se înțelege bunurile dispărute în urma unor calamități naturale, cum ar fi inundațiile, alunecările de teren, sau a unor cauze de forță majoră;

c) prin bunuri furate se înțelege bunurile lipsă din gestiune, neimputabile, pentru care persoana impozabilă poate prezenta dovada constatării furtului de către organele de poliție, care este acceptată de societățile de asigurări;

(9) În sensul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

a) bunurile nu sunt imputabile;

b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;

c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.

[...]”.

Din prevederile legale mai sus menționate, rezultă că sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată bunurile constatate lipsă din gestiune, dar cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c), iar la art. 128 alin. 8 din Codul fiscal, corelat cu prevederile normelor de aplicarea a acestuia, rezultă că nu sunt asimilate livrărilor de bunuri acele bunuri care sunt lipsă în gestiune, dar care nu sunt imputabile.

Societatea susține că se încadrează în prevederile art. 128 alin. 8 din Codul fiscal, respectiv că bunurile degradate sunt lipsă în gestiune și lipsa este neimputabilă. **Această afirmație nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației**, întrucât chiar în contestația formulată petenta face precizarea că a formulat acțiune în instanță împotriva celor vinovați de degradarea bunurilor, deci se reține că însăși societatea recunoaște că bunurile respective sunt imputabile.

În cazul de față lipsa în gestiune a societății, reprezentând bunuri degradate, este asimilată unei livrări de bunuri, așa cum am demonstrat și la pct. III 1 din prezenta decizie. Totodată societatea nu face dovada că bunurile ar fi neimputabile (ci dimpotrivă, societatea însăși afirmă că s-a îndreptat în instanță pentru recuperarea pagubei).

- În ceea ce privește faptul generator și exigibilitatea TVA, sunt aplicabile prevederile **art. 134, art. 134¹ și art. 134²** din actul normativ mai sus menționat, unde se precizează că:

ART. 134

„Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin.

(1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei”.

ART. 134¹

„Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

[...]”.

ART. 134²

„Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

[...]”.

Din aceste texte de lege se reține că faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei, iar exigibilitatea taxei este data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, respectiv data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, dată care determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

În situația livrărilor de bunuri, faptul generator intervine la data livrării bunurilor, iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societatea a solicitat, constatarea cantităților de mărfuri degradate aflate în stoc ce nu se pot comercializa, iar urmare acestei adrese, instituția respectivă a emis Procesul-verbal de constatare a contravenției nr. și Procesul-verbal de distrugere nr. din care rezultă că s-a constatat faptul că bunurile respective sunt degradate și ulterior au fost distruse.

Rezultă astfel că operațiunea economico-financiară de constatare a degradării bunurilor și cea de distrugere au fost efectuate la data de 01.07.2009, fiind întocmite cele două procese-verbale.

Deoarece la data de 01.07.2009 s-a constatat că bunurile sunt degradate și tot la acea dată acestea au fost distruse, rezultă că livrarea bunurilor a intervenit în acea zi.

Prin urmare, faptul generator și exigibilitatea TVA a intervenit la 01.07.2009, data când a avut loc constatarea faptului că bunurile sunt degradate și când a avut loc distrugerea lor.

Se reține că în mod legal organele fiscale au stabilit că societatea avea obligația colectării TVA în sumă de aferentă mărfurilor distruse și imputate.

Având în vedere prevederile egale invocate și faptul că bunurile sunt degradate și au fost distruse, iar operațiunea nu a fost înregistrată în evidența contabilă de către societate, rezultă că în mod legal organele fiscale au stabilit suplimentar în sarcina societății **TVA în sumă de**, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la această sumă.**

4. Referitor la suma de, reprezentând accesorii aferente TVA în sumă de, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează această sumă, în condițiile în care debitul pentru care au fost calculate este datorat și nu a fost achitat la scadență, iar petenta susține că accesoriile au fost calculate în mod nelegal de la 01.07.2009.

În fapt, pentru neachitarea la scadență a TVA suplimentară aferentă lunii iulie 2009 în sumă de, s-au calculat **majorări de întârziere în sumă de** (.....*0,1%*309 zile) pentru perioada 25.08.2009-30.06.2010, **dobânzi de întârziere în sumă de** pentru perioada 01.07.2010-05.10.2010 și **penalități de întârziere în sumă de** (.....*15%).

Societatea susține că au fost calculate incorect de la data de 01.07.2009.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- În ceea ce privește majorările de întârziere, sunt aplicabile prevederile **art. 119 și art. 120** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:

ART. 119

“Dispoziții generale privind majorări de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

[...]

(3) Majorările de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

(4) Majorările de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al ministrului economiei și finanțelor, cu excepția situației prevăzute la art. 142 alin. (6)”.

ART. 120

“Majorări de întârziere

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

[...]

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale”.

Începând cu 01 iulie 2010 art. 119 s-a modificat, păstrându-și în esență conținutul, termenul de „majorări de întârziere” fiind înlocuit cu cel de „dobânzi de întârziere”.

- Începând cu 01 iulie 2010 la **art. 120** și **art. 120¹** se prevede că:

ART. 120

„Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

[...]

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

ART. 120¹*)

„Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Din aceste texte de lege se înțelege că se datorează majorări de întârziere, respectiv dobânzi și penalități de întârziere pentru obligațiile de plată care nu au fost achitate la scadență.

- În ceea ce privește scadența TVA, la **art. 156²** din Codul fiscal se stipulează că:

ART. 156²

“Decontul de taxă

(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

[...]”.

Conform acestor prevederi legale, contribuabilii sunt obligați să achite TVA până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

În cazul de față, întrucât procesul-verbal nr. trebuia înregistrat în evidența contabilă la data emiterii lui, respectiv la data de 01.07.2009, rezultă că TVA trebuia înregistrată la data de 01.07.2009 și cuprinsă în decontul aferent lunii iulie 2009.

Conform prevederilor legale citate mai sus, TVA se achită lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă. Deoarece organele fiscale au stabilit suplimentar în sarcina societății TVA aferentă lunii iulie 2009, rezultă că aceasta trebuia declarată și achitată până la data de 25.08.2009.

Întrucât societatea nu a achitat la termenul scadent TVA datorată, în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120, art. 120¹ din OG 92/2003, republicată, societatea datorează după acest termen accesorii aferente. Aceste accesorii se calculează începând cu data de 25.08.2009 și până la data stingerii debitului.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că pentru neachitarea la scadență a TVA suplimentară aferentă lunii iulie 2009 în sumă de, s-au calculat **majorări de întârziere în sumă de** (.....*0,1%*309 zile) pentru perioada 25.08.2009-30.06.2010, **dobânzi de întârziere în sumă de** pentru perioada 01.07.2010-05.10.2010 și **penalități de întârziere în sumă de** (.....*15%).

Rezultă că în mod legal au fost calculate aceste accesorii, începând cu data de 25.18.2009 și nu de la data de 01.07.2009 așa cum susține societatea.

Facem precizarea că pentru TVA stabilită suplimentar în sarcina societății în sumă de, prin prezenta decizie s-a respins contestația formulată.

Având în vedere prevederile legale invocate, faptul societatea nu a achitat la scadență TVA datorată, faptul că pentru debitul stabilit suplimentar contestația formulată a fost respinsă prin prezenta decizie de soluționare și ținând cont și de principiul de drept „**accessorium sequitur principale**” – **accesoriul urmează principalul**, rezultă că în mod legal organele fiscale au calculat **accesorii în sumă de**, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la această sumă.**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 19 alin. 1, art. 34, art. 128 alin. 4 lit. d) și alin. 8 lit. a)-c), art. 134, art. 134¹, art. 134², art. 156² din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării, pct. 8 și pct. 9, pct. 12 și pct. 13 din Hotărârea Guvernului Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitor la aplicarea prevederilor art. 19 alin. 1 și art. 128 alin. 8 din Codul fiscal, art. 6 și art. 11 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, art. 119, art. 120, art. 120¹ din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată coroborate cu prevederile art. 216 din Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr., cu privire la suma de, reprezentând:

- – impozit pe profit;
- – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- – TVA;
- – impozit pe profit aferent TVA.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.