



MINISTERUL FINANTELOR

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 2**



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335

D E C I Z I E nr.393/09.04.2021
privind soluționarea contestațiilor depuse de societatea X SRL,
înregistrate la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR .../07.12.2020,
respectiv nr. .../11.02.2021.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost
sesizată de către AJFP Hunedoara cu adresa nr.
HDG_AIF .../26.11.2020 asupra contestației înregistrată la D.G.R.F.P
Timișoara sub nr. TMR_DGR .../07.12.2020, respectiv cu adresa nr.
HDG_DEC .../01.02.2021, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.
TMR_DGR .../11.02.2021, depuse de

Societatea X SRL
CUI ..., J...
cu sediul în Hunedoara, str. Teilor, nr.9, județul Hunedoara,
prin administrator ON,

înregistrate la registratura AJFP Hunedoara sub nr.
HDG_REG .../17.11.2020, respectiv HDG_REG .../27.01.2021.

Prin contestația înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.
TMR_DGR .../07.12.2020 la petenta de îndreptare împotriva Deciziei de
împunere nr. .../28.10.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente
diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la
persoane juridice.

Prin contestația înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub
nr. .../11.02.2021, petenta de îndreptare împotriva Deciziei referitoare la
obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de

intarziere nr. .../15.12.2020, si impotriva Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare nr. .../15.12.2020.

Contestațiile au fost depuse în termenul prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală

Potrivit pct.9.5 din OANAF Nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“9.5. În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”, și întrucât contestațiile vizează debitele principale stabilite Decizia de impunere nr. .../28.10.2020, si obligatii fiscale accesorii aferente obligatiilor ficale principale stabilite prin decizia de impunere mai sus amintita, organul de soluționare a procedat la conexarea dosarelor contestațiilor formulate de societatea X SRL, în vederea asigurării unei mai bune administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei, cu consecința emiterii unei singure decizii în soluționarea contestațiilor.

Astfel, prin Decizia de impunere nr. .../28.10.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de AJFP Hunedoara – I.F, au fost stabilite in sarcina societatii X SRL, obligatii fiscale suplimentare in suma totala de ... lei, reprezentând:

- impozit pe profit in suma totala de ... lei;
- impoziti pe veniturile din dividende in suma totala de ... lei;
- TVA in suma totala de ... lei.

Prin contestația depusă, petenta contestă partial Decizia de impunere nr. .../28.10.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, vizand suma totala de ... lei, reprezentand:

- impozit pe profit in suma totala de ... lei;
- impozit pe veniturile din dividende in suma totala de ... lei

De asemenea, petenta intelege sa conteste si Raportul de inspectie fiscala nr. .../28.10.2020.

Totodata, prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere nr. .../15.12.2020, au fost stabilite in sarcina petentei obligatii fiscale accesorii in suma totala de ...

lei, reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii, impozitului pe profit, impozitului pe dividende persoane fizice, TVA, CAS retinuta de la asigurati, CASS retinuta de la asigurati si contributie asiguratorie pentru munca.

Prin contestatia formulata impotriva acestui capat de cerere, petenta solicita anulara partiala a Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere nr. .../15.12.2020, pentru suma totala de ... lei, reprezentand:

- dobanzi aferente impozitului pe profit in suma de ... lei;
- dobanzi aferente impozitului pe dividende in suma de ... lei;
- dobanzi aferente TVA in suma de ... lei;
- penalitati aferente TVA in suma de ...;

De asemenea, prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare nr. .../15.12.2020, au fost stabilite penalitati de nedeclarare in suma totala de ... lei, penalitati de nedeclarare considerate de petenta ca stabilite nelegal.

Întrucât sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art. 269 și art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestațiilor

Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. .../28.10.2020 emis de către A.J.F.P Hunedoara – Inspectie Fiscală, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

(1) *Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.*

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații*

prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.
(...)

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;” coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat.

În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. .../28.10.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice, cu privire la suma totală de ... lei, reprezentând impozit pe profit în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei.

I. Prin contestațiile formulate petenta arată următoarele:

I.1. Prin contestația înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR .../07.12.2020, petenta solicită anularea parțială și exonerarea parțială de la plată a sumelor cuprinse în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .../28.10.2020, pentru suma de ... lei, reprezentând:

Denumire taxa	suma
Impozit pe profit	... lei
Impozit pe veniturile din dividende	... lei

și pe cale de consecință să se anuleze total obligațiile de plată stabilite suplimentar reprezentând impozit pe profit în suma de ... lei,

anularea parțială a impozitului pe veniturile din dividende cu suma de ... lei și să fie modificata decizia mentionata astfel:

Denumire taxa	suma
Impozit pe profit	0 lei
Impozit pe veniturile din dividende	... lei
TVA	... lei
TOTAL	... lei

Astfel, in prima parte a contestatiei formulate societatea petenta reitereaza constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma totala de ... lei, prezentate in Raportul de inspectie fiscala nr. .../28.10.2020, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../28.10.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice, contestata de petenta, considerand ca acestea nu reflecta situatia reala din urmatoarele motive:

În anul 2017 corectarea erorilor stabilite după depunerea situațiilor financiare nu se puteau inregistra pe seama cheltuielilor minusurile de inventar (inregistrate in 473), acestea au fost inregistrate in contul 117 in anii ulteriori atunci când s-a stabilit ca sumele respective erau neimputabile.

Referitor la considerarea cheltuielilor cu perisabilitățile din anii anteriori (2012-2016), ca și cheltuieli nedeductibile fără sa fie atribuite acele cheltuieli anilor anteriori deși la data raportării acestora eroarea a fost de formă in sensul că nu s-au depus declarații rectificative pentru anii anteriori și pe cale de consecință fiscală cu aceste sume s-ar fi majorat pierderile fiscale ci au fost cuprinse in anul 2017 pe seama cheltuielilor in sumă de ... lei.

Se arata ca așa cum a prezentat și in punctul de vedere cu ocazia discuției finale efectul fiscal este nul intrucât corectarea și declararea acestor sume se incadrau in perioada in care acestea pot fi declarate legal (2012-2016 delarate in declarația 101 din 2017), astfel:

pierdere 2014: ... lei
perisabilitati legale 2012- 2014: ... lei
rezutat fiscal 2014 - pierdere de recuperat: ... lei
rezultat 2015 profit: ... lei
perisabilitati legale 2015: ... lei
rezultat fiscal 2015 profit: ... lei
pierdere ani precedenți de recuperat: ... lei
pierdere de recuparat in anii urmatori: ... lei
profit 2016: ... lei
perisabilități legale: ... lei

rezultat fiscal 2016 profit: ... lei
pierdere ani precedenți de recuperat: ... lei
pierdere de recuperat în anii următori: ... lei

În această situație calculul impozitului pe profit pentru anul 2017 este următorul:

Venituri totale: ... lei
cheltuieli totale: ... lei
rezultat contabil: ... lei
cheltuieli nedeductibile: ... lei
aferele anului fiscal: ... lei
aferele anilor anteriori: ... lei
rezultat fiscal: ... lei
pierderi aferele anilor anteriori: ... lei
pierdere de recuperat în anii următori ... lei

Din cele prezentate mai sus petenta susține că la data de 31.12.2017 unitatea avea de recuperat pierderi fiscale în sumă de ... lei, organele de control au stabilit că aceasta este de ... lei

Prin declarația rectificativă depusă pentru anul 2018 societatea a declarat în plus față de datele din contabilitate cheltuieli în sumă de ... lei reprezentând minusul de inventar la caserie care intradevăr nu este înregistrat ca și cheltuielă dar aceiași sumă este cuprinsă și la cheltuieli nedeductibile. (Diferența în suma de lei a fost de asemenea identificată în registrul de evidență fiscală înscrisă la rubrica alte cheltuieli de exploatare nedeductibile. Analizând informațiile prezentate petenta arată că în declarația privind impozitul pe profit aferentă anului fiscal 2018 societatea a majorat artificial valoarea cheltuielilor înregistrate în contabilitate, în suma de ... lei, cu cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, în suma de lei.

În această situație petenta consideră că suma respectivă care reprezintă așa cum reiese din documentele puse la dispoziția organelor de control minus de inventar neacoperit de administrator și care au fost impozitate ca dividende dacă nu este luat în considerare ca și cheltuielă în sensul majorării cheltuielilor totale nu poate fi considerată cheltuielă nedeductibilă nefiind inclusă în cheltuieli

Astfel, se considera că rezultatele fiscale aferele anului 2018 sunt:

indicatori	Calculare inițiale	Calculare declarație rectificativă
Venituri totală	... lei	... lei
Cheltuieli totale	... lei	... lei
Rezultat contabil	... lei	... lei
Cheltuieli nedeductibile	... lei	... lei

Rezultat fiscal	... lei	... lei
Pierderi aferente anilor anteriori	... lei	... lei
Pierdere de recuperat in anii urmatori	... lei	... lei

In opinia petentei, calculul rezultatului fiscal pentru anul 2019 este prezentat mai jos:

Venituri totale: ... lei
 cheltuieli totale: ... lei
 rezultat contabil: ... lei
 amortizare fiscală: ... lei
 cheltuieli nedeductibile: ... lei
 rezultat fiscal: ... lei
 pierderi aferente anilor anteriori: ... lei
 pierdere de recuperat in anii urmatori: ... lei

Conform celor prezentate mai sus petenta solicita a se lua in considerare faptul că societatea nu datorează impozit pe profit suplimentar in sumă de ... lei la o bază impozabilă de ... lei, ci că are de recuperat o pierdere fiscală de ... lei

Referitor la stabilirea de unui impozit suplimentar prin suplimentarea bazei de impozitare a veniturilor din dividende petenta sustine ca in fapt organele de control fiscal nu au luat in considerare că unele sume din totalul sumelor stabilite ca minus de inventar au fost acoperite din sume pe care societatea le datora cu titlu de imprumut inregistrate in conturile 462 și 4551, reiterand constatarile organelor de inspectie fiscala.

Petenta considera ca organele de control nu au luat in considerare că de fapt suma imputabilă este cea netă in sensul că in anul 2018 din suma stabilită ca minus de inventar de ... lei suma netă inregistrată pe seama cheltuielilor a fost de ... lei intrucât ... (... suma reprezentand suma imprumutata si inregistrată in contul 462 "diverși creditor" și 2560 lei aport inregistrat "In contul 4551 "Acționari/Asociați - conturi curente") și in această situație suma impozabilă este de ... lei cu un impozit de 5% rezulta un impozit suplimentar de ... lei.

De asemenea, se considera faptul ca calculul bazei impozabile pentru anul 2019 este gresită intrucât la o sumă netă de ... lei suma brută este de ... lei, rezultând un impozit de ... lei.

Ținând cont de cele de mai sus baza impozabilă stabilită suplimentar pentru veniturile din dividende este de ... lei (.) cu un impozit stabili suplimentar de ... lei (..).

Se arata faptul ca in urma actului de control a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-.../28.10.220 , prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare in sarcina contribuabilului În sumă totală de ... lei, astfel:

Denumire taxa	suma
Impozit pe profit	... lei
TVA	... lei
Impozit pe veniturile din dividende	... lei
TOTAL	... lei

Prin contestatie petenta solicita modificarea Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-HD .../28.10.2020, astfel:

- Anularea in totalitate a impozitului pe profit stabilit suplimentar deoarece societatea nu datorează impozit pe profit suplimentar pe perioada controlată ci are de recuperat o pierdere fiscală de 794.747 lei
- Anularea parțială a impozitului pe veniturile din dividende cu suma de ... lei

Ca urmare a celor prezentate petenta solicita modificarea Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. .../28.10.2020, prin care se stabilește in sarcina contribuabilului SC X SRL impozit pe profit suplimentar de ... lei, tva ... lei si unui impozit pe veniturile din dividende suplimentar in suma de ... lei astfel:

Denumire taxa	suma
Impozit pe profit	.. lei
TVA	... lei
Impozit pe veniturile din dividende	... lei
TOTAL	... lei

I.2. Prin contestatia inregistrata la DGRFP Timisioara sub nr. .../11.02.2021, petenta se indreapta impotriva Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere nr. .../15.12.2020, si impotriva Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare nr. .../15.12.2020, motivat de faptul ca baza de impozitare stabilita prin decizia de impunere nr. .../28.10.2020 nu este certa, lichida si exigibila in conditiile in care aceasta a fost contestata si la care nu s-a primit nicio solutie, solicitand anulare in parte a Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere nr. .../15.12.2020 si anularea in totalitate a Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii

reprezentand penalitati de nedeclarare nr. .../15.12.2020, respectiv a sumei de ... lei (...+1...)

II. Organele de inspectie fiscală din cadrul AJFP Hunedoara au consemnat următoarele:

În timpul inspectiei s-a analizat modul de declarare de către societate a obligatiei fiscale con stand in impozit pe profit, constatandu-se ca in anul fiscal 2017, prin declaratia rectificativa transmisa sub nr. .../27-07-2020, s-a declarat valoarea cheltuielilor de exploatare în suma de ... lei in conditiile in care în evidenta contabila, respectiv în balanta de verificare si in registrul de evidenta fiscala, precum si in situatia financiara anuala - toate intocmite la data de 31-12-2017, valoarea cheltuielilor de exploatare este in suma de ... lei.

Diferenta in suma de ... lei a fost identificata În registrul de evidenta fiscala inscrisa la rubrica alte cheltuieli de exploatare nedeductibile. Analizand informatiile prezentate a rezultat ca in declaratia privind impozitul pe profit aferenta anului fiscal 2017 societatea a majorat artificial valoarea cheltuielilor inregistrate in contabilitate, in suma de ... lei, cu cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, în suma de ... lei.

S-au încălcat prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala care la art 102 prevede reguli de intocmire a declaratiilor fiscale, la alin (2) precizand ca in declaratia de impunere contribuabilul/plătitorul trebuie să calculeze cuantumul obligației fiscale, dacă acest lucru este prevăzut de lege, iar la alin (3) prevede faptul ca contribuabilul/plătitorul are obligația de a completa declaratia fiscală inscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. De asemenea nu au fost respectate prevederile Ordinului 1950/2012 modificat prin Ordinul 4024/2014 cu privire la instructiunile de completare a formularului 101 "Declarație privind impozitul pe profit, pct 3, care se refera la modul de completare a secțiunii B

"Date privind impozitul pe profit" respectiv pentru rând urie 1-10 - se completează cu datele corespunzătoare, înregistrate în evidența contabilă a contribuabililor.

In vederea determinarii cauzelor care au condus la declararea de către societate, prin declarat ia D 101 aferenta anului fisca12017, a unor operatiuni care nu corespund cu operatiunile inregistrate in evidenta contabila, s-au solicitat explicatii scrise prin nota explicativa prezentata în anexa 1 la raportul de inspectie fiscala. Din răspunsul formulat de reprezentantii legali ai societății au rezultat următoarele: - suma de ... lei

reprezintă minus inventar înregistrat în contul contabil 473, "fiind neimputabil a fost considerat cheltuiala nedeductibila prin majorarea cheltuielilor totale (... + ... =) precum si a celor nedeductibile".

În legătura cu aceste explicatii organele de inspectie fiscala precizeaza ca în anul fiscal 2017 rulajul debitor al contului contabil 473 a fost in suma de ... lei, la data de 31-12-2017 prezentand sold debitor în suma de ... lei. Conform prevederilor Ordinului nr. 1802/2014 privind reglementarile contabile privind situatiile financiare anuale individuale și situatiile financiare anuale consolidate, contul 473 "Decontări din operatiuni in curs de clarificare" este un cont cu ajutorul caruia se ține evidenta sumelor în curs de clarificare, ce nu pot fi înregistrate pe cheltuieli/venituri, sau în alte conturi în mod direct, fiind necesare cercetări și lămuriri suplimentare. Conform inregistrarilor din contabilitatea societatii - asa cum rezulta din registrul jurnal intocmit pentru anul fiscal 2017, transmis organelor de inspectie de reprezentantii legali ai societatii, in debitul contului contabil 473 "Decontări din operatiuni în curs de clarificare" s-a înregistrat suma de ... lei reprezentand minus inventar neimputabil, iar in data de 31-03-2019 aceasta suma a fost înregistrata in creditul contului 473 "Decontări din operatiuni în curs de clarificare" prin debitul contului contabil 1171 "rezultatul reportat". Dupa cum s-a precizat anterior, la data de 31-12-2017 contul contabil 473 "Decontări din operatiuni în curs de clarificare" prezinta sold debitor, iar din suma înregistrata in total sume creditoare (...) nu reiese ca minusul in valoare de ... lei a fost înregistrat in conturile de cheltuieli, asa cum a declarat reprezentantul legal al societatii in explicatiile scrise prezentate in anexa 1. In consecinta valoarea cheltuielilor de exploatare inregistrata in declaratia privind impozitul pe profit intocmita pentru anul fiscal 2017 si transmisa la organul fiscal unde societatea este înregistrata ca platitor de impozite si taxe, respectiv suma de ... lei, nu este corespunzatoare situatiei fiscale a societatii.

În timpul inspectiei s-a analizat modul de respectare a prevederilor Codului fiscal cu privire la exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor la calculul rezultatului fiscal al anului 2017. Astfel, din informatiile puse la dispozitia organelor de inspectie de reprezentantul legal al societății, a documentelor justificative, au rezultat urmatoarele:

- conform registrului jurnal transmis de reprezentantul legal al societății, în data de 31-12-2017 s-a înregistrat în contabilitatea societății articolul contabil 607 = 371.4, la explicatii fiind înscris textul "nota contabila inventar depozit 31-12-2017(lipsa cifra)", cu suma de ... lei.

- la data de 31-12-2017 contul contabil 607 s-a închis prin contul contabil 12101 "profit si pierdere (...indescifrabil)", cont contabil cu

ajutorul carui a se conduce evidenta rezultatului fiscal aferent anului fiscal 2017 - conform registrului de evidenta fiscala, au fost inregistrate cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit în anul 2017 în suma totala de ... lei, reprezentând: ... lei - minus inventar neimputabil, ... lei - cheltuieli cu dobanzile nedeductibile, diferenta în suma de ... lei - alte cheltuieli nedeductibile, cum ar fi cheltuieli privind combustibilii în suma de ... lei, cheltuieli cu materiale nestocate în suma de ... lei, alte cheltuieli nedeductibile la calculul rezultatului fiscal.

În ceea ce priveste suma de ... lei înregistrată în contul contabil 607 denumit în balanta de verificare 607 "marfuri", din explicatiile scrise prezentate de reprezentantul legal al societății, aceasta are următoarea componenta: - ... lei reprezintă perisabilitati legale aferente anilor fiscali precedenti, respectiv 2012, 2013, 2014, 2015, si 2016, calculate pentru achizițiile de bunuri pe baza de carne, proaspete si congelate

- ... lei reprezintă perisabilitati legale aferente marfurilor intrate în gestiune în anul fiscal 2017

- ... lei reprezinta minus inventar

În consecinta, conform evidentei contabile intocmita de societate, a registrului de evidenta fiscala, situatia rezultatului fiscal al anului 2017 este următoarea:

- venituri impozabile totale în suma de ... lei

- cheltuieli totale în suma de ... lei

- rezultat brut: pierdere în suma de ... lei - inscrisa în balanta de verificare intocmita pe baza documentelor justificative

- cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit în suma totala de ... lei, reprezentând: cheltuieli privind combustibilul în suma de ... lei, cheltuieli cu materialele nestocate în suma de ... lei, cheltuieli cu servicii prestate de terti în suma de ... lei, cheltuieli cu alte impozite si taxe în suma de .. lei, cheltuieli cu despagubiri, amenzi si penalitati în suma de ... lei, cheltuieli privind dobanzile în suma de ... lei, alte cheltuieli de exploatare nedeductibile în suma de ... lei - detenninate în timpul prezentei inspectii fiscale.

- profit pentru anul de raportare în suma de ... lei

- pierdere fiscala de recuperat din anii precedenti în suma de ... lei

- pierdere fiscala de recuperat în anii următori în suma de ... lei

In anul fiscal 2018, prin declaratia rectificativa transmisa sub nr. .../27-07-2020, s-a declarat valoarea cheltuielilor de exploatare în suma de ... lei în conditiile în care în evidenta contabila, respectiv în balante de verificare si în registrul de evidenta fiscala, precum si in situatia financiara anuala, valoarea cheltuielilor de exploatare este în suma de ... lei. Diferenta in suma de ... lei a fost deasemenea identificata

în registrul de evidenta fiscala inscrisa la rubrica alte cheltuieli de exploatare nedeductibile. Analizand informatiile prezentate a rezultat ca in declaratia privind impozitul pe profit aferenta anului fiscal 2018 societatea a majorat artificial valoarea cheltuielilor inregistrate în contabilitate, în suma de ... lei, cu cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, in suma de ... lei.

Conform evidentei contabile intocmita de societate, a registrului de evidenta contabila, situatia rezultatului fiscal al anului 2018 este următoarea:

- venituri impozabile totale in suma de ... lei
- cheltuieli totale in suma de ... lei
- rezultat brut: profit în suma de ... lei, inscris în balanta lunii 12/2018 si în situatia financiara anuala
- cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit în suma totala de ... lei
- profit pentru anul de raportare în suma de ... lei
- pierdere fiscala de recuperat din anii precedenti, recalculata în timpul inspectiei, în suma de ... lei
- profit impozabil în suma de ... lei
- impozit pe profit în suma de ... lei

În anul fiscal 2019, societatea a înregistrat în evidenta contabila si a declarat la organul fiscal unde este înregistrată ca platitor de impozite si taxe, profit impozabil în suma de ... lei.

Având în vedere cele prezentate la acest capitol, ca urmare a recalcularii rezultatului fiscal al anilor fiscali 2017 si 2018, s-a acoperit în totalitate pierderea fiscala de recuperat din anii precedenti, astfel ca la data de 31-12-2019, societatea datorează impozit pe profit în suma de ... lei calculata prin aplicarea cotei prevazuta de Codul fiscal asupra profitului impozabil in suma de ... lei înregistrat în evidenta contabila, în registrul de evidenta fiscala si declarat la organul fiscal unde societatea este înregistrată ca platitor de impozite si taxe.

Consecinta fiscala a faptelor prezentate consta in majorarea în timpul inspectiei a bazei de impozitare a impozitului pe profit determinata de către contribuabil, in perioada anilor fiscali 2017 - 2018 - 2019, cu suma totala de ... lei, aferent careia in timpul inspectiei s-a determinat impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei.

În anul fiscal 2017, mai precis în data de 31-10-2017, în registrul de casa intocmit de societate a fost înregistrată la rubrica "plati", suma de ... lei rezultata ca minus de inventar constatat cu ocazia inventarierii disponibilitatilor banesti cash, minus inscris in Procesul verbal privind valorificarea rezultatelor inventarierii casieriei incheiat de comisia de

inventariere compusa din dna ON - administratorul societății. Prin decizia din 31-10-2017 a administratorului societății, s-a dispus înregistrarea în contabilitate a acestei sume. Conform documentelor privind evidenta contabila puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, minusul constatat cu ocazia inventarierii casieriei, în suma de ... lei, a fost înregistrat la data de 31-10-2017 ca operatiune in curs de clarificare. Ulterior, prin nota contabila intocmita in data de 31-03-2019, operatiunile în curs de clarificare reprezentând minus in casierie inregistrate in anul fiscal 2017 asa cum s-a prezentat, au fost inregistrate in debitul contului contabil 1171 "rezultatul reportat".

Prin înregistrările contabile prezentate s-au încălcat reglementările contabile prevazute de Ordinul nr. 1802/2014 - in vigoare la data la care au fost efectuate înregistrările, cu privire la functionarea contului 117 "Rezultatul reportat", respectiv: cu ajutorul acestui cont se ține evidența rezultatului sau părții din rezultatul exercițiului precedent nerepartizat de către adunarea generală a acționarilor/asociaților, respectiva pierderii neacoperite și a rezultatului provenit din corectarea erorilor contabile, din modificările politicilor contabile, a rezultatului reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare, a rezultatului contabil înregistrat de către societatea care își încetează existența ca urmare a fuziunii, respectiv de către societatea care se divizează, în intervalul dintre data la care au fost întocmite situațiile financiare de fuziune, respectiv divizare, și data întocmirii protocolului de predare-primire și care este preluat de către societatea beneficiară, precum și a eventualelor diferențe rezultate din dispozițiile tranzitorii cuprinse în prezentele reglementări.

Contul 117 "Rezultatul reportat" este un cont bifuncțional.

În creditul acestui cont se înregistrează:

- profitul net realizat în exercițiul financiar încheiat, evidențiat la începutul exercițiului financiar următor in rezultatul reportat (121);
- pierderile contabile ale exercițiilor financiare precedente, acoperite din prime de capital, potrivit legii (104);
- pierderile contabile ale exercițiilor financiare precedente, acoperite din rezerve, conform hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților (106);
- pierderile contabile realizate in exercițiile financiare precedente, acoperite prin reducerea capitalului social, conform hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților (101);
- pierderile contabile înregistrate în exercițiile financiare precedente, acoperite din rezultatul reportat reprezentând profit, conform hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților (117);

- rezultatul favorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente (411, 461 și alte conturi în care urmează să se evidențieze corectarea erorilor); - capitalizarea surplusului din reevaluare transferat direct în capitalul propriu, atunci când acest surplus reprezintă câștig realizat, respectiv la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare sau pe măsura folosirii activului de către entitate (105).

În debitul acestui cont se înregistrează:

- pierderile contabile realizate în exercițiul financiar încheiat, transferate la începutul exercițiului financiar următor asupra rezultatului reportat (121);

- profitul contabil realizat în exercițiile financiare precedente, utilizat ca sursă de majorare a capitalului social, potrivit legii (101);

- profitul net realizat în exercițiile financiare precedente și care se repartizează în exercițiile financiare următoare pe destinațiile aprobate de adunarea generală a acționarilor/asociaților, potrivit legii (106, 117,446, 457);

- rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente (401, 404, 431, 437, 438, 441, 4423, 446, 447, 448, 462 și alte conturi în care urmează să se evidențieze corectarea erorilor);

- pierderile legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii, acoperite din rezultatul reportat (149).

Soldul debitor al contului reprezintă pierderea neacoperită, iar soldul creditor, profitul nerepartizat.

De asemenea, actul normativ menționat prevede contul 473 "Decontări din operațiuni în curs de clarificare" ca fiind un cont cu ajutorul caruia se ține evidența sumelor în curs de clarificare, ce nu pot fi înregistrate pe cheltuieli/venituri, sau în alte conturi în mod direct, fiind necesare cercetări și lămuriri suplimentare. Contul 473 "Decontări din operațiuni în curs de clarificare" este un cont bifuncțional.

În debitul contului 473 "Decontări din operațiuni în curs de clarificare" se înregistrează:

- plățile pentru care în momentul efectuării sau constatării acestora nu se pot lua măsuri de înregistrare definitivă într-un cont, necesitând clarificări suplimentare (512);

- sumele restituite, necuvenite unității (512, 531).

În creditul contului 473 "Decontări din operațiuni în curs de clarificare" se înregistrează:

- sumele încasate și necuvenite entității (512, 531);
- sumele clarificate trecute pe cheltuieli (601 la 658).

Soldul contului reprezintă sumele în curs de clarificare.

Pe baza documentelor justificative puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de administratorul societății, ca răspuns la întrebările adresate prin notele explicative prezentate în anexele la prezentul raport, organele de inspecție fiscală au constatat că nu s-au respectat prevederile legale enunțate, cu privire la funcționarea conturilor contabile, deficiente prin care organele de inspecție apreciază că s-a încercat sustragerea de la plata bugetului general consolidat al statului a obligațiilor fiscale datorate de societate. .

În speta, minusul în casierie în suma de ... lei asumat de administratorul societății prin documentele prezentate, a fost asimilat dividendelor în conformitate cu prevederile Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În mod similar, în anul fiscal 2018, în registrul de casa întocmit pentru data de 30-09-2018 s-a înregistrat la rubrica "plati" suma de ... lei reprezentând minus de inventar înscris în decizia fără număr prin care asociatul unic care detine și calitatea de administrator, a dispus înregistrarea în contabilitate a rezultatelor inventarierii efectuată la data de 30-09-2018, rezultate înscrise în procesul verbal privind valorificarea rezultatelor inventarierii.

Pe baza prevederilor legale enunțate în conținutul prezentului capitol, organele de inspecție fiscală au determinat impozitul pe dividende în suma de ... lei datorat de societate pentru dividendele nete în suma de ... lei ridicate din casieria societății în anul fiscal 2018, rezultat prin aplicarea cotei de 5% din suma brută a acestora, respectiv ... lei.

În anul fiscal 2019, în registrul de casa întocmit pentru data de 31-03-2019 s-a înregistrat la rubrica "plati" suma de ... lei reprezentând minus de inventar înscris în decizia fără număr prin care asociatul unic care detine și calitatea de administrator, a dispus înregistrarea în contabilitate a rezultatelor inventarierii efectuată la data de 31-03-2019, rezultate înscrise în procesul verbal privind valorificarea rezultatelor inventarierii.

Astfel, s-a determinat impozitul pe dividende în suma de ... lei datorat de societate pentru dividendele nete în suma de ... lei ridicate din casieria societății în anul fiscal 2019, rezultat prin aplicarea cotei de 5% din suma brută a acestora, respectiv ... lei.

În concluzie, în perioada supusă inspecției contribuabilul a diminuat baza de impozitare a impozitului pe dividende cu suma totală de ... lei

aferent careia în timpul inspectiei s-a determinat impozit suplimentar în suma de ... lei.

De asemenea, organele fiscale din cadrul AJFP Hunedoara, prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere nr. .../15.12.2020, in temeiul art. 98 lit.c si art. 173 alin 5 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor fiscale principale, au calculat dobanzi si penalitati de intarziere in suma totala de ... lei.

Totodata, organele fiscale din cadrul AJFP Hunedoara prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare nr. .../15.12.2020, in temeiul art. 98 lit.c si art.181 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru obligatiile fiscale principale nedecarate sau declarate incorect si stabilite de organul de inspectie fiscala prin deciziile de impunere, au calculat penalitati de nedeclarare in suma totala de ... lei.

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, se rețin următoarele:

Societatea X SRL are sediul în ..., județul Hunedoara, fiind reprezentata prin administrator ON

Referitor la contestatia formulata impotriva Decizia de impunere nr. .../28.10.2020 privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice

In fapt, prin Decizia de impunere nr. .../28.10.2020 privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice, emisă de AJFP Hunedoara – I.F, au fost stabilite in sarcina societatii X SRL, obligatii fiscale suplimentare in suma totala de ... lei, reprezentând:

- impozit pe profit in suma totala de ... lei;
- impoziti pe veniturile din dividende in suma totala de ... lei;
- TVA in suma totala de ... lei.

Prin contestația depusă, petenta contestă partial Decizia de impunere nr. .../28.10.2020 privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice, vizand suma totala de ... lei, reprezentand:

- impozit pe profit in suma totala de ... lei;
- impozit pe veniturile din dividende in suma totala de ... lei

Cu privire la impozitul pe profit in suma totala de ... lei

In fapt, urmare a verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

Pentru anul fiscal 2017, organele de inspectie fiscala au identificat inregistrate in contabilitatea societatii, in anul fiscal 2017, sume reprezentand operatiuni aferente perioadelor precedente exercitiului financiar curent precum si sume reprezentand minus inventar neimputabil. Suma totala de ... lei a fost determinata in timpul inspectiei ca fiind nedeductibila la determinarea rezultatului fiscal al anului 2017, intrucat:

- pentru suma de ... lei considerată de petenta ca fiind perisabilitati legale aferente anilor fiscali precedenti, respectiv 2012, 2013, 2014, 2015, și 2016, nu s-a făcut dovada deductibilitatii cu documente justificative care sa demonstreze incadrarea in limitele legale a acestor perisabilitati

- suma de ... lei reprezinta minus inventar neimputabil care este considerata cheltuiala nedeductibila in conditiile in care petenta nu a dovedit contrariul, cu documente justificative conform legii.

În conditiile de mai sus, pentru anul fiscal 2017 s-a recalculat in timpul inspectiei rezultatul fiscal astfel:

- venituri impozabile totale in suma de ... lei
- cheltuieli totale in suma de ... lei
- rezultat brut: pierdere in suma de ... lei - inregistrata in balanța de verificare intocmita pe baza documentelor justificative.

- cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit in suma totala de ... lei, reprezentând: cheltuieli privind combustibilul in suma de ... lei, cheltuieli cu materialele nestocate in suma de ... lei, cheltuieli cu servicii prestate de terti in suma de ..., cheltuieli cu alte impozite și taxe in suma de ..., cheltuieli cu despagubiri, amenzi și penalitati in suma de ... lei, cheltuieli privind dobanzile in suma de ... lei, alte cheltuieli de exploatare nedeductibile in suma de ... lei - determinate in timpul prezentei inspectii fiscale.

- profit pentru anul de raportare in suma de ... lei
- pierdere fiscala de recuperat din anii precedenti in suma de ... lei - inregistrata in declaratia D101 aferenta anului fiscal 2016
- pierdere fiscala de recuperat in anii urmatori in suma de ... lei

Pentru anul fiscal 2018 in declaratia D101 intocmita pentru anul fiscal 2018 la rubrica alocata cheltuielilor de exploatare este inregistrata suma de ... lei, mai mare cu ... lei decât cea inregistrata in contabilitate pe baza

documentelor justificative, aceeași sumă fiind inclusă în totalul cheltuielilor nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Ori după cum se prezintă în registrul de evidență fiscală valoarea totală a cheltuielilor în anul fiscal 2018 este în sumă de ... lei

- profit pentru anul de raportare determinat în timpul inspecției în sumă de ... lei

- pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți, recalculată în timpul inspecției, în sumă de ... lei

- profit impozabil în sumă de ... lei

- impozit pe profit în sumă de ... lei

Pentru anul fiscal 2019, societatea a înregistrat în evidența contabilă și a declarat la organul fiscal, profit impozabil în sumă de ... lei. Ca urmare a recalculării rezultatului fiscal al anilor fiscali 2017 și 2018, s-a acoperit în totalitate pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți, astfel ca la data de 31.12.2019, organele de inspecție fiscală consideră ca societatea datorează impozit pe profit în sumă de ... lei, calculată prin aplicarea cotei prevăzută de Codul fiscal asupra profitului impozabil în sumă de ... lei înregistrat în evidența contabilă, în registrul de evidență fiscală și declarat la organul fiscal.

Prin contestația formulată petenta contestă modul de calcul al obligației fiscale de natură impozitului pe profit, considerând că aceasta este eronată, prezentând punctul său de vedere conform căruia valoarea perisabilităților aferente perioadei cuprinse perioada 2012 - 2016 și neînregistrate în contabilitate în anii fiscali respectivi, poate fi declarată prin declarația D101 aferentă anului fiscal 2017.

Situație similară prezintă și pentru anul fiscal 2018, considerând corectă declararea, prin declarația privind impozitul pe profit D101, a cheltuielilor majorate față de cele înregistrate în contabilitate cu sumă de ... lei reprezentând minus de inventar la casierie.

În concluzie, petenta consideră că impozitul pe profit în sumă de ... lei stabilit de organele de inspecție fiscală în timpul inspecției nu este datorat de societate, ba mai mult la sfârșitul perioadei supusă inspecției societatea înregistrează pierdere fiscală de recuperat în sumă de 794.747 lei.

În drept, Legea contabilității nr. 82/1991, la art. 2, alin. (1), precizează:

“Contabilitatea este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor prevăzute la art. 1. În acest scop, contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la

poziția financiară, performanța financiară și alte informații referitoare la activitatea desfășurată, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.”

De asemenea, Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, arata:

“ART. 64 - Prezentarea de înscrisuri

(1) în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice.

(2) Organul fiscal poate solicita punerea la dispoziție a înscrisurilor la sediul său ori la domiciliul fiscal al persoanei obligate să le prezinte.

ART. 72 - Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.

ART. 73 - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.

ART. 102 - Forma și conținutul declarației fiscale

] În declarația de impunere contribuabilul/plătitorul trebuie să calculeze cuantumul obligației fiscale, dacă acest lucru este prevăzut de lege.

3) Contribuabilul/Plătitorul are obligația de a completa declarația fiscală înscrind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil/plătitor sau, după caz, reprezentantul legal ori împuternicitul acestuia.

ART. 105 - Corectarea declarației fiscale

(1) Declarația de impunere poate fi corectată de către contribuabil/plătitor, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.

(3) Declarațiile prevăzute la alin. (1) și (2) pot fi corectate prin depunerea unei declarații rectificative.

Totodata Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, stipuleaza:

“ART. 19 - Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31 . Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

2) Rezultatul fiscal se calculează trimestrial/anual, cumulat de la începutul anului fiscal.

ART. 25 - Cheltuieli

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

a) cheltuielile proprii ale contribuabilului cu impozitul pe profit datorat, inclusiv cele reprezentând diferențe din anii precedenți sau din anul curent, precum și impozitele pe profit sau pe venit plătite în străinătate. Sunt nedeductibile și cheltuielile cu impozitele nereținute la sursă în numele persoanelor fizice și juridice nerezidente, pentru veniturile realizate din România, precum și cheltuielile cu impozitul pe profit amânat înregistrat în conformitate cu reglementările contabile aplicabile;

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a mijloacelor fixe amortizabile constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VII. Aceste cheltuieli sunt deductibile în următoarele situații/condiții:

1. bunurile/mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;

2. bunurile/mijloacele fixe amortizabile pentru care au fost încheiate contracte de asigurare;

3. bunurile/mijloacele fixe amortizabile degradate calitativ, dacă se face dovada distrugerii; Norme metodologice

4. alimentele destinate consumului uman, cu data-limită de consum aproape de expirare, altele decât cele aflate în situațiile/condițiile prevăzute la pct. 1 și 2, dacă transferul acestora este efectuat potrivit prevederilor legale privind diminuarea risipei alimentare;”

Mai mult, Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1950/2012 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor și taxelor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă , la pct. 3 3. Secțiunea B "Date privind impozitul pe profit" arata "Rândurile 1-10 - se completează cu datele corespunzătoare, înregistrate în evidența contabilă a contribuabililor."

Iar prin Ordinul 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, arata:

"2.5.2. Corectarea erorilor contabile

65. - (1) *Erorile constatate în contabilitate se pot referi fie la exercițiul financiar curent, fie la exercițiile financiare precedente.*

(2) Corectarea erorilor se efectuează la data constatării lor.

66. - (1) *Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultând din greșeala de a utiliza sau de a nu utiliza informații credibile care:*

a) erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;

b) ar fi putut fi obținute în mod rezonabil și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare anuale.

(2) Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, greșelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor și fraudelor.

(3) În înțelesul prezentelor reglementări, erorile din perioadele anterioare se referă inclusiv la prezentarea eronată a informațiilor în situațiile financiare anuale.

67. - (1) *Corectarea erorilor aferente exercițiului financiar curent se efectuează pe seama contului de profit și pierdere.*

(2) Corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat (contul 1174 "Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile").

(3) *Erorile nesemnificative aferente exercițiilor financiare precedente se corectează, de asemenea, pe seama rezultatului reportat. Totuși, potrivit politicilor contabile aprobate, erorile nesemnificative pot fi corectate pe seama contului de profit și pierdere.*

(4) *Erorile nesemnificative sunt cele de natură să nu influențeze informațiile financiar-contabile.*

Se consideră că o eroare este semnificativă dacă aceasta ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare anuale. Analizarea dacă o eroare este semnificativă sau nu se efectuează în context, având în vedere natura sau valoarea individuală ori cumulată a elementelor.

68. - (1) *Corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente nu determină modificarea situațiilor financiare ale acelor exerciții.*

(2) *În cazul erorilor aferente exercițiilor financiare precedente, corectarea acestora nu presupune ajustarea informațiilor comparative prezentate în situațiile financiare. Informații comparative referitoare la poziția financiară și performanța financiară, respectiv modificarea poziției financiare, sunt prezentate în notele explicative.*

(3) *În notele explicative la situațiile financiare trebuie prezentate informații cu privire la natura erorilor constatate și perioadele afectate de acestea.”*

Din analiza documentelor existente la dosarul se retin urmatoarele aspecte:

Referitor la modul de determinare a impozitului pe profit aferent anului 2018, prin Decizia de impunere nr. .../28.10.2020 organele de inspectie mentioneaza urmatoarele :

- societatea a declarat prin formularul cod 101 “Declaratia privind impozitul pe profit – Rectificativa” cheltuieli totale in suma de ... lei

- in evidenta contabila, situatiile fiinanciare precum si registrul de evidenta contabila totalul cheltuielilor sunt in suma de ... lei;

- diferenta in suma de ... lei este inscrisa in registrul de evidenta contabila la rubrica alte cheltuieli de exploatare nedeductibile.

- societatea a majorat artificial valoarea cheltuielilor inregistrate in contabilitate cu cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit in suma de ... lei.

Din sustinerile petentei se retine ca prin declaratia rectificativa depusa pentru anul 2018 societatea a declarat în plus față de datele din contabilitate cheltuieli in sumă de ... lei reprezentând minusul de inventar la caserie care nu este inregistrat ca cheltuială in evidenta contabila, dar aceiasi sumă este cuprinsă și la cheltuieli nedeductibile .

Din documentele existente la dosarul contestației, se reține că în declarația 101 “Declarația privind impozitul pe profit – Rectificativa” depusă de petentă pentru anul 2018, la rubrica “alte cheltuieli nedeductibile” se regăsește suma de ... lei, față de suma de ... lei înscrisă la această rubrică în declarația inițială 101 “Declarația privind impozitul pe profit” întocmită pentru anul 2018, diferența fiind reprezentată de suma de ... lei .

În măsura în care cheltuiala în suma de ... lei este înscrisă de petentă în Declarația privind impozitul pe profit – rectificativa - întocmită pentru anul 2018, atât în totalul cheltuielilor de exploatare, cât și în totalul cheltuielilor nedeductibile, se impune analiza modului de determinare a impozitului pe profit, în conformitate cu prevederile art. 19 alin (1) din Legea nr 227/2015 care prevede : *”Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 3.”*

În scopul soluționării contestației în raport de susținerile petentei și de documentele justificative de natură mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală depuse de aceasta în motivarea contestației, în considerarea art. 279 alin. 3 din Codul de procedură fiscală coroborat cu pct.11.4 din OPANAF 3741/2015, prin adresa nr.../08.03.2021, DGRFP Timișoara a solicitat organelor de inspecție fiscală, precizări suplimentare în considerarea stării de fapt raportat la susținerile petentei.

Întrucât, din adresa răspuns înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR-DGR 6249/19.03.2021, și consemnările înscrise în actul administrativ fiscal contestat, și ținând cont de argumentele și documentele prezentate în susținere de petentă, nu se poate determina cu exactitate starea de fapt fiscală - organul de soluționare se află în imposibilitatea clarificării stării de fapt fiscale prin raportare la normele legale invocate de părți, motiv pentru care, se reține ca necesară reanalizarea pe toată perioada verificată a calculului impozitului pe profit stabilit suplimentar.

Prin urmare, având în vedere constatările incomplete ale inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația disponibilă, și nu este stabilită legătura relevantă de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și implicația fiscală, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor invocate, pentru impozitul pe profit în sumă de ...

lei, urmează a se aplica prevederile art. 279 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În drept, sunt aplicabile și prevederile art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Art. 113 - Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;(...).”

De asemenea, incidente sunt și prevederile art. 6 și art. 7 și din același act normativ, care precizează:

„art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii....”

„Art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(3) 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/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

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

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii

De asemenea, organele de inspecție fiscală trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățite să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Astfel, având în vedere considerentele factice și legale prezentate, în temeiul dispozițiilor art. 279 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că:

(3) „Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act

administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.” urmează a se dispune desființarea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .../28.10.2020 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara cu privire la impozitul pe profit in suma de ... lei.

În speță sunt aplicabile și prevederile pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Organele de inspecție fiscală competente, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, vor proceda la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală și la reanalizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de derularea celor trei contracte de lucrări de execuție și ținând cont de prevederile contractuale, respectiv vor proceda la reanalizarea modului de înregistrare în evidențele contabile și implicațiile fiscale ale operațiunilor derulate de petentă cu verificarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a acestuia, ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată având în vedere argumentele/documentele aduse de petentă în susținerea cauzei.

Cu privire la impozitul pe dividende stabilit suplimentar in suma totala de ... lei, din care petenta contesta suma totala de ... lei, considerand ca datoreaza un impozit pe dividende in suma totala de ... lei.

In fapt, urmare a verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala in perioada verificata, in urma inventarierii patrimoniului, societatea a constatat minus in gestiunea "casa in lei", dupa cum urmeaza:

- la data de 31.10.2017, minus in suma de ... lei
- la data de 30.09.2018, minus in suma de ... lei
- la data de 31.03.2019, minus in suma de ... lei

Valorificarea minusurilor s-a efectuat din dispozitia scrisa a administratorului societatii prin inregistrarea acestora in contul contabil 473 "decontari din operatiuni in curs de clarificare"

Minusurile in gestiunea "casa in lei", in sumele prezentate anterior, au fost asimilate dividendelor distribuite persoanelor fizice, ridicate din casieria societatii, pentru care societatea nu a calculat si nu a declarat impozitul in suma de 5% din valoarea bruta, dupa cum urmeaza:

- 2017: dividende nete in suma de ... lei, impozit datorat in suma de ... lei (valoarea bruta in suma de ... lei x 5%)
- 2018: dividende nete in suma de ... lei, impozit datorat in suma de ... lei (valoarea bruta in suma de ... lei x 5%)
- 2019: dividende nete in suma de ... lei, impozit datorat in suma de ... lei (valoarea bruta in suma de ... lei x 5%)

Prin contestatia formulata petenta sustine faptul ca in anul 2018 din suma stabilită ca minus de inventar de ... lei suma netă inregistrată pe seama cheltuielilor a fost de ...,19 lei, intrucât ... lei (... lei suma reprezentand suma imprumutata si inregistrată in contul 462 "diverși creditor" și ... lei aport inregistrat in contul 4551 "Acționari/Asociați - conturi curente"), iar in această situație suma impozabilă este de ... lei cu un impozit de 5%, rezultand un impozit suplimentar de ... lei.

De asemenea, petenta sustine faptul ca calculul bazei impozabile pentru anul 2019 este gresită, intrucât la o sumă netă de ... lei, suma brută este de 9... lei, rezultând un impozit de ... lei.

Astfel, petenta considera ca baza impozabilă pentru veniturile din dividende este in suma totala de ... lei (... lei + ... lei + 9... lei), cu un impozit aferent in suma de ... lei (... lei + ... lei + ... lei).

In drept, prin Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, la art. 7 pct.11, art . 11 alin. 1 si art. 97, alin. 7, se prevede:

“ART. 7 - Definiții ale termenilor comuni

11. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică (...)

ART. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

ART. 97 - Reținerea impozitului din veniturile din investiții

(7) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare definite de legislația în materie la organisme de plasament colectiv se impun cu o cotă de 5% din suma acestora, impozitul fiind final. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor/sumelor reprezentând câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare de către acționari/asociați/investitori. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor/câștigurilor obținute ca urmare a deținerii de titluri de participare, distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor/asociaților/investitorilor până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende/câștig se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor. Impozitul datorat se virează integral la bugetul de stat”

De asemenea, Legea contabilității nr. 82/1991, prevede:

- art. 2, alin. (1) “Contabilitatea este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor prevăzute la art. 1. În acest scop, contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și alte informații referitoare la activitatea desfășurată, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.”

- art. 6 alin. (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.”

Totodată, Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

“ART. 5 - Aplicarea unitară a legislației

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.

ART. 64 - Prezentarea de înscrisuri

(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice.

(2) Organul fiscal poate solicita punerea la dispoziție a înscrisurilor la sediul său ori la domiciliul fiscal al persoanei obligate să le prezinte.

ART. 72 - Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.

ART. 73 - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

ART. 118 - Reguli privind inspecția fiscală

(5) Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă”

În speta, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății petente, impozitul pe dividende în suma totală de ... lei aferent unei baze impozabile în suma de ... lei, pentru perioada 01.01.2017 – 31.12.2019.

Baza impozabilă în suma de ... lei se compune din:

- aferent anului 2017: dividende nete in suma de ... lei, impozit datorat in suma de ... lei (valoarea bruta in suma de ... lei x 5%)
- aferent anului 2018: dividende nete in suma de ... lei, impozit datorat in suma de ... lei (valoarea bruta in suma de ... lei x 5%)
- aferent anului 2019: dividende nete in suma de ... lei, impozit datorat in suma de ... lei (valoarea bruta in suma de ... lei x 5%).

Sustinerile petente potrivit carora sumele care au fost asimilate dividendelor ridicate de persoane fizice in anul 2018, ar trebui diminuate cu sumele reprezentând imprumuturi acordate societății de administratorul acesteia, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat minusurile au fost recunoscute de administrator la data efectuării inventarelor despre care s-a vorbit anterior, și tot administratorul a dispus inregistrarea in contabilitate a acestora după cum reiese din documentele justificative prezentate de acesta in timpul inspectiei fiscale, respectiv decizii de inventariere, procese verbale privind valorificarea rezultatelor inventarierii casierie, declaratii gestionar de finalizare inventariere si nu au fost prezentate dispozitii de plata prin casierie care sa ateste ca parte din aceste sume au fost restituite persoanei/persoanelor care au imprumutat societatea.

Referitor la impozitul pe dividende aferent anului 2019, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se retine faptul ca in Decizia de impunere nr. .../28.10.2020, emisa in baza Raportului de inspectie fiscală nr. .../28.10.2020, acte administrative fiscale emise pe numele petentei, s-a identificat o eroare materiala constand in redactarea eronata a sumei reprezentând valoarea neta a dividendelor ridicate in anul 2019, astfel:

"Pe baza prevederilor legale enuntate in continutul prezentului capitol, s-a determinat impozitul pe dividende in suma de ... lei datorat de societate pentru dividendele nete in suma de ... lei ridicate din casieria societății in anul fiscal 2019, rezultat prin aplicarea cotei de 5% din suma bruta a acestora, respectiv ... lei.",

corect fiind

"Pe baza prevederilor legale enuntate in continutul prezentului capitol, s-a determinat impozitul pe dividende in suma de ... lei datorat de societate pentru dividendele nete in suma de ... lei ridicate din casieria societății in anul fiscal 2019, rezultat prin aplicarea cotei de 5% din suma bruta a acestora, respectiv ... lei."

Avand in vedere faptul ca aceasta eroare materiala nu influențează obligatiile fiscale stabilite suplimentar inscise in actele administrative fiscale mentionate anterior, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei sustinerile petentei potrivit carora calculul bazei impozabile pentru anul 2019 este gresită.

În concluzie, având în vedere că argumentele invocate de societatea petenta nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, *“Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societatea X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr.../28.10.2020, si care vizeaza suma de ... lei, reprezentând impozit pe dividende.

Referiror la contestatia formulata impotriva Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere nr. .../15.12.2020, respectiv Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare nr. .../15.12.2020

In fapt, în temeiul art.98 lit. c) și art.173 din Legea nr.207/2015 din Codul de procedură fiscală, pentru plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor sociale și a altor venituri ale bugetului general consolidat, organele fiscale ale A.J.F.P.Hunedoara, prin Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.../15.12.2020 au stabilit în sarcina petentei accesorii în cuantum total de ... lei reprezentând dobânzi de întârziere si penalități de întârziere pentru neachitare la termen de catre debitor o obligatiilor fiscale principale, dupa cum urmeaza:

Denumirea obligatiei fiscale/bugetare	Cuantumul dobanzilor	Cuantumul penalitatilor
Impozit pe veniturile din salarii
Impozit pe profit
Impozit pr dividende persoane fizice
Dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA
CAS retinuta de la asigurati
CASS retinuta de la asigurati
Contributie asiguratorie pentru munca
Total

Totodată în temeiul art.98 lit. c) și art. 181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru obligațiile fiscale nedeclarate sau declarate incorect la termenele de scadenta, prin Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .../15.12.2020 organele fiscale din cadrul AJFP Hunedoara au stabilit în sarcina petentei accesorii în sumă de ... lei reprezentând penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere F-HD nr. .../28.10.2020 emisă de AJFP Hunedoara – Activitatea de Inspecție fiscală.

Documentul prin care au fost individualizate obligațiile principale este Decizia de impunere F-HD nr. .../28.10.2020 emisă de AJFP Hunedoara – Activitatea de Inspecție fiscală, astfel că obligațiile fiscale principale pentru care s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere, precum și penalitatea de nedeclarare au fost individualizate prin această.

Prin contestație formulată, petenta contestă parțial Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr..../15.12.2020, solicitând anularea parțială a deciziei contestate, pentru suma totală de ... lei, lei după cum urmează:

Denumirea obligatiei fiscale/bugetare	Cuquantumul dobanzilor	Cuquantumul penalitatilor
Impozit pe profit
Impozit pr dividende persoane fizice
Dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA
Total

De asemenea, petenta contestă Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .../15.12.2020, pentru suma totală de ... lei.

În drept, în cauză sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 173 alin. (1), art. 174 alin. (5), art. 175 alin. (3) și art. 176 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“ART. 173 - Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

ART. 174 - Dobânzi

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

ART. 175 - Dobânzi în cazul impozitelor administrate de organul fiscal central pentru care perioada fiscală este anuală

(3) În cazul în care, în cadrul unei proceduri de control fiscal, organul fiscal central stabilește diferențe de impozit suplimentare, dobânzile se calculează la diferența de impozit începând cu prima zi a anului fiscal următor celui de impunere.

ART. 176 - Penalități de întârziere

(1) Penalitățile 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. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.“

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere, dobânzile se calculează la diferența de impozit începând cu prima zi a anului fiscal următor celui de impunere, iar penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate.

Astfel, legiuitorul a definit noțiunea de dobândă ca fiind echivalentul prejudiciului, motiv pentru care se poate concluziona că dobânzile de întârziere constituie un echivalent al lipsei folosinței sumelor ce trebuiau achitate de contribuabil, scopul lor fiind acela de a acoperi un prejudiciu creat bugetului de stat, și nu de a asigura colectarea în mod corect a impozitului și prevenirea evaziunii, iar dobânzile nu au caracterul unor sancțiuni fiscale aspect reținut și de Î.C.C.J. - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, prin Decizia nr. 86/2018.

Totodată sunt incidente prevederile art. 181 alin (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„ART. 181 - Penalitatea de nedeclarare în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central

(1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de

contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.”

Potrivit prevederilor legale citate, se reține că, pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că o parte din obligațiile fiscale principale de natura impozitului pe profit care au generat accesoriile contestate, respectiv suma totală de ... lei, reprezentând impozitul pe profit prin prezenta decizie urmează a se pronunța o soluție de desființare conform celor dispuse în mai sus, iar pentru diferența de obligații fiscale principale de natura impozitului pe dividende care au generat accesoriile contestate, respectiv suma totală de ... lei, potrivit celor prezentate prin prezenta decizie urmează a se pronunța o soluție de respingere a Deciziei de impunere F-HD nr. .../28.10.2020 emisă de AJFP Hunedoara – Activitatea de Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../28.10.2020.

Facem precizarea că din suma totală de ... lei reprezentând obligație fiscală principală de natura impozitului pe dividende, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere F-HD nr. .../28.10.2020, petenta contestă doar suma ... lei, considerând că datorează diferența de ... lei, reprezentând impozit pe dividende. Cu toate acestea, prin contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr..../15.12.2020, petenta consideră că nu datorează suma de ... lei, reprezentând dobânzi de întârziere aferente obligației fiscale principale de natura impozitului pe dividende în suma totală de ... lei.

De asemenea, prin contestația depusă împotriva Deciziei de impunere F-HD nr. .../28.10.2020, petenta nu contestă și obligațiile fiscale principale stabilite suplimentar, reprezentând TVA în suma totală de ... lei, precizând în mod expres faptul că acestea sunt datorate de către societate, iar prin contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr..../15.12.2020, petenta consideră că nu datorează și accesoriile aferente TVA în suma totală de ... lei, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere.

Având în vedere că stabilirea în sarcina contestatarii de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, iar întrucât așa cum s-a reținut prin prezenta decizie, a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de petenta împotriva Deciziei de impunere nr. .../28.10.2020 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală .../28.10.2020 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara pentru suma de ... lei, reprezentând impozit pe dividende, iar diferența în suma de ... lei, reprezentând impozit pe dividende stabilită suplimentar prin decizia de impunere nr. .../28.10.2020 nu a fost contestată de petenta, aceasta considerând că o datorează, precum și faptul că nici suma de ... lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar prin decizia de impunere nr. .../28.10.2020 nu a fost contestată de petenta și întrucât societatea petenta nu aduce argumente privind modul de calcul al acestora, ca o consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societatea X SRL împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr..../15.12.2020 pentru suma de ... lei, reprezentând:

- dobânzi de întârziere aferente impozitului pe dividende în suma de ... lei;

- dobânzi de întârziere aferente TVA în suma de ... lei;

- penalități de întârziere aferente TVA în suma de ...

De asemenea, având în vedere faptul că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice cu nr..../28.10.2020, urmează să se desfășoare parțial, pentru suma de ... lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, în aceste condiții, în temeiul dispozițiilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, urmează să se pronunțe o soluție de desființare parțială a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .../15.12.2020 emisă de AJFP Hunedoara, în ceea ce privește suma totală de ... lei reprezentând dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în suma de ... lei.

Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedechetare nr. .../15.12.2020 și care vizează suma totală de ... lei, pentru obligații fiscale principale nedechetate sau decheteate încorect și stabilite de

organele de inspectie fiscala prin decizie de impunere, in conditiile in care DGRFP Timisoara v-a dispune desfiintarea partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice cu nr.../28.10.2020, pentru suma de ... lei reprezentand impozit pe profit, si avand in vedere faptul ca organul de solutionare a contestatiei se afla in imposibilitatea de defalcare a acestora pe categorii de taxe si impozite datorate bugetului consolidat de stat, in temeiul dispozitiilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, desfiintarea totala Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare nr. .../15.12.2020, in ceea ce priveste suma totala de ... lei reprezentand penalitati de intarziere.

Pe cale de consecinta, urmare desfiintarii Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare nr. .../15.12.2020, in considerarea normelor legale precitate, AJFP Hunedoara va reanaliza situatia fiscala a petentei pentru suma totala de ... lei reprezentand penalitati de nedeclarare pentru obligatii fiscale principale stabilite de organul de inspectie fiscala prin Decizia de impunere nr. .../28.10.2020, avand in vedere considerentele prezentei decizii, sustinerile contestatoarei si prevederile legale incidente speței, urmand ca organele fiscale, in functie de rezultatele reverificării ce va fi efectuată de organele de inspectie fiscala conform celor dispuse prin prezenta decizie, sa procedeze la reanalizarea situatiei de fapt pentru aceeași perioadă și aceleași creanțe fiscale accesorii, in conformitate cu prevederile legale incidente in speța, și cele precizate in prezenta decizie

Pentru considerentele mai sus prezentate, in temeiul Legii nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se

D E C I D E :

- *Desfiintarea partiala* a Deciziei de impunere nr. .../28.10.2020 privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice, emisa de către Activitatea de Inspectie Fiscala, in baza raportului de inspectie fiscala nr. F_HD 354/28.10.2020, pentru suma totala de ... lei, reprezentand impozit pe profit.

- *Desfiintarea partiala a Deciziei* referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .../15.12.2020 emisă de AJFP Hunedoara, în ceea ce privește suma totală de ... lei reprezentând dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar in suma de ... lei.

- *Desfiintarea Deciziei* referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare nr. .../15.12.2020, în ceea ce privește suma totală de ... lei reprezentând penalități de întârziere

- *Respingerea ca neîntemeiata* a contestației depusă de societatea X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. .../28.10.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F_HD 354/28.10.2020, care vizeaza suma de ... lei reprezentand impozit pe veniturile din dividende.

- *Respingerea ca neîntemeiată* a contestației depusă de societatea X SRL, împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .../15.12.2020 emisă de AJFP Hunedoara, în ceea ce privește suma totală de ... lei, reprezentând:

- dobanzi de intarziere aferente impozitului pe dividende in suma de ... lei;
- dobanzi de intarziere aferente TVA in suma de ... lei;
- penalitati de intarziere aferente TVA in suma de ...

- Decizia se comunică la:

- X SRL;

- AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.3741/2015.

- AJFP Hunedoara - Biroul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii

Prezenta poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Hunedoara, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL