



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Agencia Națională de Administrare Fiscală

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

**DECIZIA NR.79 / 2016**  
**privind soluționarea contestației depusă de**  
**.X. SRL**  
**din localitatea .X., jud..X.,**  
**înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub**  
**nr.A\_SLP1277/18.06.2015**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./08.06.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A\_SLP1277/18.06.2015, asupra contestației formulate de **.X. SRL**, înregistrată la ORC sub nr..X., CUI .X., cu sediul social în localitatea .X., str..X., nr..X., jud..X..

Societatea contestă parțial *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-.X./17.04.2015*, emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./17.04.2015* încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., respectiv pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei** impozit pe profit;
- **.X. lei** dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **.X. lei** penalități de întârziere aferente impozitului pe profit
- **.X. lei** TVA;
- **.X. lei** dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA,
- **.X. lei** penalități de întârziere aferente TVA.

Totodată, contestatară solicită restituirea sumei de **.X. lei**, reprezentând TVA și impozit pe profit, precum și obligațiile fiscale accesorii aferente acestora, impuse prin Decizia de impunere nr.F-.X./17.04.2015.

Având în vedere prevederile art. 352 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră "(1) *Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.*", contestația este soluționată în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatarii la acțiune.

În raport de data comunicării prin remitere sub semnătură a deciziei de impunere contestate, respectiv **22.04.2015**, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. la data de **22.05.2015**, conform ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației figurând la poziția nr..X. din Anexa nr.1 „*Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2015*” la OPANAF nr.3661/2014 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de .X. **SRL**.

**I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-.X./17.04.2015 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./17.04.2015, societatea susține următoarele:**

## **1. ASPECTE DE ORDIN PROCEDURAL**

### **a. Cu privire la impozitul pe profit**

Contestatarea precizează că în baza art.16 alin.1, art.19 alin.1, art. 34 și art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.23, art.24, art.91 alin.1 și alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificările și completările ulterioare, baza impozabilă în cazul impozitului pe profit se constituie la data de 31 decembrie a anului în discuție (în cazul de față la 31.12.2008) și, pe de altă parte, dreptul organelor fiscale de a stabili obligațiile fiscale suplimentare aferente impozitului pe profit se prescrie la expirarea termenului de 5 ani, calculat de la 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a constituit baza de impunere, fapt pentru care dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale aferente impozitului pe profit realizat în 2008 s-a prescris la data de 01.01.2014.

Astfel, întrucât inspecția fiscală a fost demarată de organele fiscale începând cu data de 01.04.2014, deci ulterior expirării termenului de prescripție, contestatarea apreciază ca fiind prescris dreptul organelor fiscale de a stabili în sarcina societății impozit pe profit în cuantum de .X. lei aferent anului 2008 și obligațiile fiscale accesorii aferente acestuia. Impozitul pe profit stabilit suplimentar este aferent modificării bazei impozabile pentru

anul 2008 cu suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile cu privire la stocurile degradate calitativ.

**b. Cu privire la obligațiile fiscale suplimentare stabilite cu titlu de TVA**

Contestatară precizează că în baza art.91 alin.1 și art.98 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscale nu aveau dreptul să stabilească obligații fiscale în sarcina societății pentru anul 2008, întrucât creanța s-a născut într-o perioadă ce nu se afla în cadrul termenului de prescripție la momentul desfășurării inspecției fiscale, respectiv organele de inspecție fiscale aveau obligația să se rezume la verificarea corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor numai în legătură cu creanțele născute în ultimii 5 ani fiscali anteriori inspecției fiscale, respectiv în legătură cu creanțele fiscale aferente perioadei 01.01.2009 - 31.12.2013.

De asemenea, având în vedere principiul de drept *accessorium sequitur principale* și accesoriile calculate și impuse la plată aferente TVA suplimentară stabilită prin decizia de impunere, sunt la rândul lor prescrise.

Astfel, contestatară apreciază ca fiind prescris dreptul organului de inspecție de a stabili suplimentar TVA în sumă de .X. lei și obligațiile fiscale accesorii aferente acesteia.

**c. Decizia de impunere nu conține motivele de fapt și de drept ce au stat la baza emiterii acesteia**

Contestatară precizează că în baza art.43 alin.2) lit.e și lit.f din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscale au obligația emiterii unui act administrativ fiscal care să conțină „*motivele de fapt*” și „*temeiul de drept*” care au format convingerea organului competent în emiterea respectivului act administrativ fiscal, or decizia de impunere a fost emisă cu încălcarea dispozițiilor legale anterior menționate, respectiv:

- nu sunt menționate care sunt motivele de fapt și de drept pentru care organele de inspecție fiscală au făcut o distincție de tratament fiscal între stocurile expirate și stocurile degradate calitativ din alte cauze obiective,

- organele de inspecție fiscală nu au argumentat ce înseamnă *cauze de degradare obiectivă în lumina prevederilor pct.53 alin.10 lit.d) din Normele Metodologice*, și nici de ce cauzele care generează scoaterea din gestiune a unor produse deteriorate calitativ la nivelul .X. (produse care prezintă proprietăți organoleptice schimbate (culoare, gust, consistență, miros, produse care prezintă drojdii și mucegaiuri toxice sau microorganisme / enterobacterii, produse stricate, sparte / zgâriate / scurse / fărâmițate, fermentate) nu se califică drept cauze obiective de degradare, în contextul în care s-a acceptat faptul că expirarea reprezintă o cauză obiectivă de degradare.

- nu s-a făcut nicio referire la faptul că suma de .X. lei aferentă cheltuielilor cu activitatea de producție include atât cheltuieli cu teste de producție, cât și alte consumuri excepționale din producție, prezentând astfel o situație de fapt eronată.

Mai mult, contestatara precizează că potrivit art.109 alin.2 OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare organele de inspecție aveau obligația de a prezenta în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală opinia acestuia cu privire la argumentele invocate de societate în cuprinsul Punctului de vedere, or aceasta prevedere legală a fost complet ignorată de organele de inspecție.

În acest sens, contestatara prezintă paragrafe din Decizia nr. 2732/27.07.2008 și Decizia nr. 2015/28.03.2005 emise de ÎCCJ Secția de contencios administrativ și fiscal, care statuează obligativitatea motivării unui act administrativ, sub sancțiunea nulității acestuia.

## **2. ASPECTE DE ORDIN SUBSTANȚIAL**

**a. nelegalitatea constatărilor ANAF cu privire la încadrarea ca nedeductibilă la calculul rezultatului fiscal a cheltuielii cu scoaterea din gestiune a stocurilor de produse impropriei consumului**

### **1. Consumuri din activitatea de producție - .X. lei, din care:**

- *Teste de producție - .X. lei*

Contestatara subliniază că invocarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 23 din Normele Metodologice pentru încadrarea ca nedeductibile la calculul rezultatului fiscal a cheltuielilor cu testele de producție în valoare de .X. lei este irelevantă și nu poate fi reținută în încadrarea acestui tip de cheltuieli ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal, întrucât:

- societatea înregistrează aceste cheltuieli în vederea dezvoltării unor noi produse sau testării unor tehnologii, rețete sau chiar linii de producție noi, respectiv în vederea obținerii unor venituri impozabile din vânzarea acestor produse, iar consumurile aferente acestor teste de producție beneficiază de deductibilitate integrală la calculul impozitului pe profit, fiind efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile;

- cheltuielile efectuate de o societate în cadrul testărilor de producție nu pot să fie încadrate drept cheltuieli cu scoaterea din gestiune a unor produse degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare prevăzute la art.21 alin. (4) lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- *Alte consumuri din producție – .X. lei*

Contestatară precizează că organele de inspecție fiscală au invocat în mod eronat prevederile art.21 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.23 din Normele Metodologice, în condițiile în care societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală Manualul de procese prin care se aprobă normele interne de consum pentru pierderile de materie primă, produse semifinite, produse finite și ambalaje aferente proceselor de producție, precum și Fișele de Producție în care se documentează zilnic problemele întâlnite în activitatea de producție și Procesele verbale de lichidare aferente. Or, aceste documente nu au fost luate în considerare, iar organele de inspecție fiscale s-au limitat la a menționa că aceste consumuri ale societății nu se încadrează în pierderile tehnologice cuprinse în norma de consum necesară fabricării unui produs.

Astfel, contestatară consideră incorect și fără nicio bază legală încadrarea ca nedeductibilă la calculul rezultatului fiscal a cheltuielii cu alte consumuri din producție în valoare totală de .X. lei, care nu depășește normele interne de consum prevăzute prin coeficienții de — măsurare a efectivității proceselor aprobați intern prin Manualul de procese.

## **2. Consumuri cu ambalajele deteriorate sau ieșite din uz - .X. lei**

Textul de lege invocat de organele de inspecție fiscală, respectiv art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu are incidență în prezenta cauză, întrucât societatea a reflectat în mod corect operațiunile economice derulate, atât în ceea ce privește achiziția ambalajelor în scopul derulării obiectului de activitate, cât și vânzarea acestora ulterioară ca deșeu, cauzată de problemele calitative ale respectivelor ambalaje.

Astfel, contestatară subliniază că pentru aceste cheltuieli nu poate fi negat dreptul de deducere, din următoarele motive:

- legislația fiscală nu condiționează deductibilitatea unei cheltuieli de obținerea în contrapartidă a unui venit cel puțin de valoare egală,
- nu poate fi contestat faptul că valorificarea unui stoc degradat calitativ nu se poate face la costul său de achiziție și prin urmare deductibilitatea cheltuielii aferente nu poate fi condiționată de valorificarea prin vânzarea ca atare, în condițiile în care discutăm de ambalaje degradate.
- valorificarea ca ambalaj nu ar fi posibilă nici din punct de vedere operațional întrucât ambalajele în discuție sunt personalizate cu brand-urile/mărcile .X. și prin urmare nu pot fi vândute către alți operatori care fac produse similare.

Or, rezultă că în mod nejustificat și nelegal organele de inspecție fiscale au reîncadrat cheltuiala cu ambalajele în valoare totală .X. lei ca fiind nedeductibilă la calculul rezultatului fiscal.

## **3. Alte produse deteriorate calitativ -.X. lei**

Societatea prezintă situațiile care impun retragerea din consum a stocurilor de materie prima, produs semifinit și produs finit, respectiv din cauze precum:

- produse stricate, sparte/zgâriate/scurse/fărâmițate, fermentate;
- reclamații calitative primite din piață;
- produse care prezintă drojdii și mucegaiuri toxice sau microorganisme/enterobacterii;
- produse care prezintă proprietăți organoleptice schimbate (culoare, gust, consistență, miros), fapt pentru care s-a tratat cheltuiala privind scoaterea din gestiune a acestor produse în valoare totală de .X. lei la nivelul perioadei 2008 – 2013, ca fiind deductibilă la calculul rezultatului fiscal, în mod similar cheltuielii cu scoaterea din gestiune a stocurilor de produse expirate.

Or, contestatara precizează că a argumentat în timpul inspecției fiscale că în cazul produselor alimentare improprii consumului nu se aplică regula specială de nedeductibilitate prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, în timpul inspecției fiscale s-a prezentat Nota explicativă nr..X./05.03.2015, prin care s-au adus clarificări cu privire la tratamentul privind impozitul pe profit aplicabil cheltuielilor aferente produselor alimentare expirate, degradate calitativ, improprii consumului, distruse conform legislației aplicabile, respectiv prin care:

- s-a arătat că se impune aplicarea regulii generale de deductibilitate prevăzută la art.21 alin.1) din același act normativ, respectiv sunt *deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare*, întrucât produsele scoase din gestiune reprezintă produse alimentare pentru care există obligația legală de retragere din consum și se interzice valorificarea acestora,
- s-au prezentat extrasele relevante din actele normative specifice în domeniul alimentar și pentru siguranța consumatorului care impun retragerea din consum și interdicția de valorificare a produselor care nu mai sunt proprii consumului, respectiv:
  - Legea nr.296/2004 privind Codul Consumului;
  - Ordonanța nr.21/1992 privind protecția consumatorilor;
  - Hotărârea nr.984/2005 privind stabilirea și sancționarea contravențiilor la normele sanitare veterinare și pentru siguranța alimentelor;
  - Legea nr.211/2011 privind regimul deșeurilor;
  - Hotărârea nr.924/2005 privind aprobarea Regulilor generale pentru igiena produselor alimentare;
  - Regulamentul (CE) nr.178/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 28 ianuarie 2002 de stabilire a principiilor și a cerințelor

generale ale legislației alimentare, de instituire a Autorității Europene pentru Siguranța Alimentară și de stabilire a procedurilor în domeniul siguranței produselor alimentare.

De asemenea, contestatara precizează că a prezentat în timpul inspecției fiscale calculele de perisabilități stabilite la nivelul activității .X. pentru fiecare an din perioada supusă inspecției fiscale, în funcție de limitele admisibile de perisabilitate prevăzute de HG 831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare.

Astfel, contestatara concluzionează că în mod nejustificat, organele de inspecție fiscală au refuzat acordarea deductibilității pentru cheltuielile cu scoaterea din gestiune a produselor alimentare degradate calitativ și improprii consumului, întrucât:

- aceste cheltuieli înregistrate sunt reglementate prin acte normative specifice în domeniul alimentar și pentru siguranța consumatorului, și prin urmare sunt deductibile la calculul de impozit pe profit în conformitate cu regula generală de deductibilitate prevăzută la art.21 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- în mod nejustificat și nelegal, organele de inspecție fiscală au aplicat un tratament diferențiat pentru aceste produse comparativ cu cele expirate, pentru care au acordat deductibilitatea, în contextul în care atât pentru produsele alimentare expirate, cât și pentru alte produse alimentare improprii consumului există obligația legală de retragere din consum și distrugere.

## **b. nelegalitatea constatărilor cu privire la stabilirea unor obligații suplimentare privind tva pentru stocurile de produse improprii consumului**

### **1. Consumuri din activitatea de producție - .X. lei, din care:**

#### **- Teste de producție - .X. lei**

Contestatara precizează că prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare în materia TVA pentru testele de producție, respectiv art.128 alin.8) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.6 alin.12) din Normele Metodologice (pentru perioada 2008 - 2012), respectiv avea obligația să ajusteze TVA conform art.148 alin.2) lit.a) și pct.53 alin.10) lit.d) din Normele Metodologice (pentru anul 2013) întrucât „*degradarea calitativă a bunurilor nu se datorează unor cauze obiective*”, nu sunt aplicabile și nu pot fi reținute întrucât:

- cheltuielile efectuate de o societate în cadrul testărilor de producție nu pot intra sub incidența prevederilor legislative privind stocurile degradate

calitativ, întrucât tocmai pentru a se putea determina rezultatele folosirii unei tehnologii noi sau a unei rețete este nevoie de o perioadă de testare, care este premergătoare producției efective, și ca atare trebuie analizată doar intenția societății de a desfășura activități economice,

- în plus față de cerințele interne ale oricărui producător de a lansa și pune pe piață doar produse care să îndeplinească criteriile de calitate, astfel încât să se asigure succesul produsului printre consumatori și implicit și popularitatea brand-ului și mărcilor, menționăm că societatea are obligația legală să testeze produsele puse pe piață, iar conform art.23 din Codul Consumului, producătorul este obligat: să pună pe piață numai produse sigure și, testate și/sau certificate; să pună pe piață numai produse care respectă condițiile prescrise sau declarate; să asigure, în cursul procesului de producție, condiții igienico-sanitare conform normelor sanitare în vigoare. Or, societatea nu ar putea să respecte aceste obligații legale fără efectuarea unor testări de producție atât în perioada premergătoare lansării unui produs sau a unei tehnologii, cât și imediat după obținerea produsului finit.

Astfel, consumurile aferente testelor de producție efectuate în perioada 2008 - 2013 beneficiază de deductibilitate integrală din perspectiva TVA, fiind efectuate în legătură directă și imediată cu operațiuni taxabile, respectiv producția și comercializarea de produse alimentare, în conformitate cu prevederile art.145 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

#### *- Alte consumuri din producție - .X. lei*

Contestatară precizează că prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare în materia TVA pentru consumurile de materii prime și produse semifinite efectuate ca parte a activității de producție efectivă, respectiv art.128 alin.8) lit.c) din *Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare*, coroborat cu pct.6 alin.12) din Normele Metodologice (pentru perioada 2008 - 2012), respectiv avea obligația să ajusteze TVA conform art.148 alin.2) lit.a) și pct.53 alin.10) lit.d) din Normele Metodologice (pentru anul 2013) întrucât „*degradarea calitativă a bunurilor nu se datorează unor cauze obiective*”, nu sunt aplicabile și nu pot fi reținute întrucât:

- s-a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală Manualul de procese prin care se aprobă normele interne de consum pentru pierderile de materie primă, produse semifinite, produse finite și ambalaje aferente proceselor de producție, precum și Fișele de Producție în care se documentează zilnic problemele întâlnite în activitatea de producție, precum și Procesele verbale de lichidare, acestea fiind ignorate,

- art.128 alin.4) din Codul Fiscal în vigoare până la sfârșitul anului 2012 și implicit și Normele Metodologice aferente au fost abrogate începând cu anul 2013 pentru a evita inițierea acțiunii de infringement de către Comisia



Europeană împotriva României, iar Comisia Europeană a atras atenția României asupra faptului că situațiile care în mod normal ar fi tratate conform normelor privind regularizarea deducerilor în temeiul articolului 185 din Directiva de TVA sunt de fapt tratate de Codul Fiscal din România ca livrări de bunuri în conformitate cu articolul 16 din Directiva de TVA.

Astfel, în mod nelegal s-a procedat la calcularea unor obligații suplimentare privind TVA auto-colectată pentru consumurile proprii aferente activității de producție pentru perioada 2008 - 2012, cu atât mai mult cu cât există deja o decizie a CJUE care confirmă că autoritățile fiscale române nu pot stabili TVA auto-colectată la nivelul unei Societăți în baza prevederilor art.128 alin.4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la sfârșitul anului 2012, respectiv decizia CJUE în cazul C-438/13 BCR leasing .X. SA împotriva Agenției Naționale de Administrare Fiscală - Direcția generală de administrare a marilor contribuabili.

Contestatară subliniază ca și concluzie că stabilirea unor obligații suplimentare de TVA aferente cheltuielilor în sumă totală de .X. lei cu alte consumuri din producție din perioada 2008 - 2013 este abuzivă și nelegală și are drept integral de deducere a TVA aferentă consumurilor proprii din activitatea de producție efectuate în perioada 2008 - 2013 neavând obligația să ajusteze TVA dedusă inițial pentru aceste consumuri dovedite și justificate în mod corespunzător prin Manualul de Procese, Fișele de Producție și Procesele verbale de lichidare.

## **2. Consumuri cu ambalajele deteriorate sau ieșite din uz -.X. lei**

Contestatară precizează că prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare în materia TVA în legătură cu ambalajele deteriorate calitativ care nu au mai putut fi folosite ca atare în activitatea de producție în perioada 2008 - 2013, respectiv art.11 alin.1, art.128 alin.8) lit.c) din *Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare*, coroborat cu pct.6 alin.12) din Normele Metodologice (pentru perioada 2008 - 2012), respectiv avea obligația să ajusteze TVA conform art.148 alin.2) lit.a) și pct.53 alin.10) lit.d) din Normele Metodologice (pentru anul 2013) întrucât „*degradarea calitativă a bunurilor nu se datorează unor cauze obiective*”, nu sunt aplicabile și nu pot fi reținute întrucât:

- societatea are drept de deducere a TVA pentru ambalajele în discuție în baza art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,
- nu poate fi contestat faptul că valorificarea unui stoc degradat calitativ nu se poate face la costul sau de achiziție și prin urmare deductibilitatea TVA aferentă nu poate fi condiționată de valorificarea prin vânzarea ca atare, în condițiile în care discutăm de ambalaje degradate. Mai mult, valorificarea ca ambalaj nu ar fi posibilă din punct de vedere operațional întrucât ambalajele

În discuție sunt personalizate cu brand-urile/mărcile .X. și prin urmare nu pot fi vândute către alți operatori care fac produse similare.

Astfel, contestatara solicită să i se acorde drept integral de deducere pentru TVA aferentă ambalajelor degradate calitativ care nu mai pot fi folosite ca atare în activitatea de producție a societății, întrucât acestea au fost valorificate de societate prin vânzarea ca deșeu, obținându-se astfel venituri impozabile, în conformitate cu prevederile art.145 alin.2) lit.a) și a art.137 alin.1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

### **3. Alte produse deteriorate calitativ -.X. lei**

Contestatara precizează că prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare în materia TVA în legătură cu stocurile de materie prima, produse semifinit și produse finit deteriorate calitativ pentru care s-a impus retragerea din consum și distrugerea efectivă în perioada 2008 - 2013, în mod similar cu stocurile de produse expirate, respectiv art.128 alin.8) lit.c) din *Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare*, coroborat cu pct.6 alin.12) din Normele Metodologice (pentru perioada 2008 - 2012), respectiv avea obligația să ajusteze TVA conform art.148 alin.2) lit.a) și pct.53 alin.10) lit.d) din Normele Metodologice (pentru anul 2013) întrucât „*degradarea calitativă a bunurilor nu se datorează unor cauze obiective*”, nu sunt aplicabile și nu pot fi reținute întrucât:

- pentru a evita inițierea acțiunii de infringement de către Comisia Europeană împotriva României, art. 128 alin. (8) lit. c) a fost abrogat începând cu anul 2013, întrucât bunurile degradate calitativ nu puteau fi asimilate unei livrări de bunuri efectuată cu plată pentru care să intervină obligația auto-colectării TVA, fapt confirmat și prin decizia CJUE în cazul C-438/13 BCR Leasing IFN SA,

- nu se poate contesta că produsele stricate, sparte/zgâriate/scurse/fărâmițate, fermentate; produsele retrase din consum datorită unor reclamații calitative primite din piață; produse care prezintă drojdii și mucegaiuri toxice sau microorganisme/enterobacterii; produse care prezintă proprietăți organoleptice schimbate (culoare, gust, consistență, miros) nu ar fi generate de cauze obiective de degradare calitativă,

- nu se poate face o diferențiere de tratament între produsele expirate (pentru care autoritățile fiscale au acceptat că au o cauză obiectivă de degradare) și restul produselor degradate calitativ, pentru care autoritățile fiscale se limitează la a menționa că nu se datorează unor cauze obiective de degradare, fără să motiveze ce ar însemna *cauze obiective de degradare*. Or, asemenea diferențiere implică o încălcare flagrantă a principiului neutralității TVA și respectiv a principiului egalității de tratament,

- legislația de TVA nu conține o listă a cauzelor obiective de degradare calitativă și prin urmare autoritățile fiscale nu își pot întemeia concluziile în

baza unor interpretări personale, discreționare și nejustificate.

În concluzie, contestatara solicită constatarea nelegalității stabilirii unor obligații suplimentare privind impozitul pe profit și TVA pentru stocurile de materie primă, semifinite, ambalaje și produse finite improprii consumului, precum și faptul că, organele de inspecție fiscală aveau obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt și să ia în considerare situația de fapt și documentele justificative prezentate de societate.

**c. În ceea ce privește accesoriile stabilite suplimentar**, contestatara solicită anularea actelor administrativ fiscale contestate nu doar în ceea ce privește obligațiile principale, ci și în ceea ce privește accesoriile aferente acestor sume, reprezentând dobânzi și majorări de întârziere în valoare totală de .X. lei și penalități de întârziere în valoare de .X. lei.

**d. Totodată, contestatara solicită restituirea** către societate a sumei de .X. lei, reprezentând TVA și impozit pe profit, precum și obligații fiscale accesorii aferente acestora, impuse prin Decizia de impunere nr.F-.X./17.04.2015.

**II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./17.04.2015 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-.X./17.04.2015, constatându-se următoarele:**

**1. În ceea ce privește impozitul pe profit** perioada verificată a fost 01.01.2008-31.12.2013.

În urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de .X. lei, întrucât nu au acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru cheltuielile cu materii prime, produse finite și marfuri degradate calitativ, sau deteriorate, neimputabile în suma de .X. lei conform art.21 alin.1) art.21 alin.4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.23 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel:

- .X. lei – cheltuieli aferente activității de producție, respectiv materii prime degradate calitativ,
- .X. lei – ambalaje degradate sau din game care nu se mai fabrică,
- .X. lei – produse deteriorate calitativ.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu materiile prime degradate, întrucât:

- cheltuielile în sumă de .X. lei aferente activității de producție, respectiv materii prime degradate calitativ nu se încadrează în pierderile tehnologice cuprinse în norma de consum necesară fabricării unui produs și care de altfel sunt contabilizate de societate separat conform rapoartelor de fabricație,
- cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând ambalaje care au fost valorificate de societate ca deseuri către unități specializate, cu taxare inversă,
- cheltuielile cu produsele deteriorate calitativ, în suma totală de .X. lei, încadrate de societate ca și perisabilități și produse achiziționate constatate la recepție ca fiind neconforme calitativ pentru care au primit note de credit de la furnizori, fără însă a fi respectate prevederile art.1 art.4 și art.6 din HG nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare.

Deasemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli neacceptate la deducere în sumă de .X. lei nu se încadrează în excepțiile prevăzute la art.21 alin.4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, întrucât polițele de asigurare prezentate nu acopera riscul degradării, deteriorării calitative (polițele acopera următoarele riscuri: incendii, inundații, terorism, război); iar societatea nu a încasat despăgubiri de la societatea de asigurări pentru marfurile degradate. Societatea a prezentat procese verbale de lichidare a produselor scoase din gestiune.

Pentru impozitul pe profit în suma de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi în suma de .X. lei și penalități de întârziere în suma de .X. lei, conform art.120 alin.2 și art. 120<sup>1</sup>, alin.1 OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**2.** În ceea ce privește **TVA** perioada verificată a fost 01.12.2008-31.12.2013.

În urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA în sumă de .X. lei, reprezentând:

1. ajustarea TVA deductibilă, cu suma de .X. lei aferentă cheltuielilor cu materii prime, produse finite și mărfuri degradate calitativ, sau deteriorate, neimputabile, înregistrate de societate în anul 2013, drept cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal deoarece nu se încadrează în excepțiile prevăzute de art.21 alin.4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și s-a procedat la ajustarea TVA deductibilă cu suma de .X. lei, aferentă cheltuielilor înregistrate în anul 2013, în suma de .X. lei conform art.145 alin.2) lit.a) și art.148 alin.1) lit.c) din același act normativ și pct.53 alin.10) din HG

44/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal,

2. întrucât în luna decembrie 2011 societatea a emis factura nr..X./14.12.2011 în valoare de .X. lei prin care vinde un imobil fara TVA, aplicand scutirea prevazuta de art.141 alin.2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar societatea a ajustat TVA dedusa cu suma de .X. lei, organele de inspectie fiscala au stabilit ca ajustarea TVA dedusa este în suma de .X. lei, cu .X. lei mai mult fata de ajustarea efectuata de societate. Diferenta în suma de .X. lei provine din faptul ca societatea a ajustat eronat TVA dedusa pentru imobilul mentionat, astfel:

- pentru TVA dedusa în suma de .X. lei aferenta facturilor de “*executie lucrari constructii*” achizitionate în anul 2006, înainte aderarii, societatea nu a aplicat ajustarea,
- pentru o parte din bunurile aflate în imobil (instalatii electrice, sanitare etc), societatea a ajustat TVA pe o perioada de 5 ani si nu de 20 ani.

Astfel, conform art.149 alin.3), alin.4) si alin.5) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct.54 din HG 44/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, organele de inspectie fiscala au recalculat ajustarea TVA pentru suma integrala a taxe deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa datorata sau platita înainte de data aderarii, stabilind diferenta de TVA provenita din ajustare eronata în suma de .X. lei.

3. în perioada 01.12.2008 – 31.12.2012, societatea a înregistrat cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil suma de .X. lei reprezentand materii prime, produse finite si marfuri degradate calitativ, deteriorate, neimputabile, fara însă a se colecta TVA aferenta.

Astfel, organele de inspectie fiscala au tratat cheltuielile, înregistrate în perioada 01.12.2008 – 31.12.2012, cu bunurile de natura stocurilor în suma totala de .X. lei ca fiind nedeductibile fiscal conform prevederilor art.21 alin.4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si au calculat TVA colectata aferenta în suma de .X. lei, conform prevederilor art.145 alin.2) lit.a) si art.128 alin.4) lit.d) din acelasi act normativ si pct.6 alin.12) din HG nr.44/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare la acea data.

Pentru TVA stabilită suplimentar în suma de .X. lei, organele de inspectie fiscala au calculat dobanzi în suma de .X. lei si penalitati de intarziere în suma de .X. lei, conform art.120 alin.2 și art. 120<sup>1</sup>, alin.1 OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la**

dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1. Cu privire la invocarea prescripției dreptului de a stabili obligații fiscale suplimentare cu titlu de impozit pe profit și TVA, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestărilor este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au stabilit în mod legal obligații fiscale aferente perioadei 01.01.2008-31.12.2008, în condițiile în care pentru obligațiile fiscale datorate, termenul de prescripție a dreptului organelor fiscale de a stabili impozit pe profit și TVA începe să curgă de la data de 01 ianuarie a anului următor celui în care s-a depus declarația fiscală anuală, respectiv decontul de TVA, întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a depus/trebuie să depună situațiile financiare anuale.

În fapt, începând cu data de 01.04.2014, data înregistrării inspecției fiscale în Registrul unic de control la poziția .X. SRL a fost supusă unei inspecții fiscale parțiale care a avut ca obiect verificarea ansamblului declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru:

- impozit pe profit în perioada 01.01.2008-31.12.2013,
- taxa pe valoarea adăugată în perioada 01.12.2008-31.12.2013.

Inspectia fiscală s-a finalizat prin încheierea Raportului de inspecție fiscală și emiterea *Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./17.04.2015*.

Prin contestația formulată, societatea susține că “*dreptul organului fiscal de a mai stabili obligații fiscale privind impozitul pe profit și TVA aferente anului 2008 este prescris*”.

Mai mult, contestația susține că inspectia fiscală a fost efectuată cu încălcarea dispozițiilor art.23, art.24, art.91 și art.98 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**In drept**, potrivit art.21, art.22, art.23, art.91 alin.1 și alin.2 și art.92 alin.1 și alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“**Art. 21.** – (1) *Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.*

(2) *Din raporturile de drept prevăzute la alin.(1) rezultă atât conținutul, cât și quantumul creanțelor fiscale, reprezentând drepturi determinate constând în:*

a) *dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat,*

dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), **denumite creanțe fiscale principale;**

**b) dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților de întârziere sau majorărilor de întârziere, după caz, în condițiile legii, denumite creanțe fiscale accesorii”.**

**“Art. 22. – Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:**

**a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;**

**b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;**

**c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;**

**d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;**

**e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;**

**f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale”.**

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

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

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

**“Art. 92 (1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:**

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

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

**c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.**

**(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:**

**(...) b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale; (...)**”

Din cele anterior prezentate rezulta ca dreptul organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale corelative drepturilor de creanta fiscala se prescrie in termen de 5 ani, termen care incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscala, iar ca efect al implinirii termenului de prescriptie organele fiscale nu mai emit titlul de creanta fiscala prin care se stabileste si se individualizeaza creanta fiscala.

De asemenea, potrivit dispozitiilor legale termenul de prescriptie se suspenda pe perioada cuprinsa între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Se retine ca, prevederile legale care reglementeaza prescriptia extinctiva sunt imperative, acestea limitand perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care incepe sa curga termenul de prescriptie in cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe profit și TVA, se constata ca aceasta este in stransa legatura cu momentul in care s-a nascut creanta fiscala, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le genereaza.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată si de la care incepe sa curga termenul de prescriptie, trebuie stabilit momentul in care se constituie baza de impunere care genereaza creanță fiscală și obligația fiscală corelativă, precum si momentul in care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, in sensul prevederilor art.23 alin.2) din Codul de procedura fiscala, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nasterea dreptului la actiune, respectiv a dreptului organului fiscal la actiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la actiune al organului fiscal pentru stabilirea obligatiilor fiscale se naste la data la care a expirat termenul legal de depunere a declaratiei fiscale pentru perioada respectivă.

În ceea ce privește **impozitul pe profit**, potrivit art.34 alin.1 lit.b și alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare incepand cu data de 01.01.2008:

**“ART. 34 -Plata impozitului**

**(1) Plata impozitului se face astfel:**

**[...] 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). [...]*

*(11) Contribuabilii prevăzuți la alin. (1) lit. b), care definitivează până la data de 15 februarie închiderea exercițiului financiar anterior, depun declarația anuală de impozit pe profit și plătesc impozitul pe profit aferent anului fiscal încheiat, până la data de 15 februarie inclusiv a anului următor..[...]"*

În același sens sunt și prevederile Anexei nr.2 privind Instrucțiunile pentru completarea formularelor 101 "Declarație privind impozitul pe profit", 120 "Decont privind accizele" și 130 "Decont privind impozitul la țigăie și la gazele naturale din producția internă" prevăzute în OMFP nr.79/2007 privind modificarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 35/2005 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor 101 "Declarație privind impozitul pe profit", 120 "Decont privind accizele" și 130 "Decont privind impozitul la țigăie și la gazele naturale din producția internă" referitor la declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2008.

*" I. Depunerea declarației.*

*1. Declarația privind impozitul pe profit se completează și se depune anual de către plătitorii de impozit pe profit, după definitivarea impozitului pe profit, astfel:*

*a) până la data de 15 februarie, inclusiv, a anului următor celui de raportare, de contribuabilii care, până la această dată au definitivat închiderea exercițiului financiar anterior, de organizațiile nonprofit, precum și de contribuabilii care obțin venituri majoritare din cultura cerealelor și plantelor tehnice, pomicultură și viticultură.*

*Contribuabilii care au definitivat închiderea exercițiului financiar anterior până la data de 15 februarie inclusiv, a anului următor celui de raportare, depun declarația anuală de impozit pe profit, fără a declara în formularul 100 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat", pentru trimestrul IV al anului de raportare, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal, respectiv pentru luna decembrie a anului de raportare, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru luna noiembrie a aceluiași an fiscal.*

*b) până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare pentru anul expirat, pentru contribuabilii plătitori de impozit pe profit care nu se încadrează la lit. a).*

*La completarea formularului se au în vedere prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale Hotărârii Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și deciziile Comisiei fiscale centrale.*

*În cazul în care plătitorul corectează declarația depusă inițial, declarația rectificativă se întocmește pe același model de formular, înscriind "X" în spațiul special prevăzut în acest scop."*

În concluzie, baza impozabila s-a constituit la sfarsitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanta fiscala si obligatia corelativa s-au nascut la termenul de declarare, respectiv termenul prevazut pentru depunerea situatiilor financiare.

Astfel, se reține că în cazul impozitului pe profit, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101" *Declaratie privind impozitul pe profit*".

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca argumentele contestatarului cu privire la efectul implinirii termenului de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale nu sunt intemeiate, impozitul pe profit anual fiind declarat in anul urmator celui de realizare, prin Declarația 101 depusa la organul fiscal (*termenul de prescriptie începe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui în care s-a nascut creanta fiscala*).

Astfel, societatea contestatară a depus Declarația 101 privind impozitul pe profit pentru anul 2008 la data de 15.04.2009, fiind înregistrată sub nr..X., iar prescripția dreptului la acțiune a organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de **01.01.2010**.

A interpreta declansarea cursului prescriptiei extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, exclusiv in functie de momentul constituirii bazei de impunere la sfarsitul perioadei fiscale, fara luarea in considerare termenului de declarare a impozitului pe profit, ar insemna sa nu se dea eficienta prevederilor art.34 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

În consecință, pentru impozitul pe profit aferent anului 2008 inspecția fiscală s-a desfășurat înlăuntrul termenului de prescripție.

În ceea ce privește **TVA** potrivit prevederilor art.134 alin.2 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată:

*"(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."*

De asemenea, potrivit prevederilor art.156<sup>2</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare, începând cu anul 2008:

*“(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”.*

Astfel, pentru TVA aferentă lunii decembrie 2008, obligația declarativă intervine la data de 25.01.2009, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare cu titlu de TVA începe să curgă de la data de **01.01.2010**.

Astfel, raportat la prevederile legale invocate anterior, se reține că la data începerii inspecției fiscale, respectiv 01.04.2014, termenul de prescripție al organelor de inspecție fiscală de a stabili impozit pe profit și TVA suplimentară pentru anul 2008 nu era împlinit, contestatara în mod eronat susținând că la data începerii inspecției fiscale, TVA și impozit pe profit aferente anului 2008 ar fi prescrise.

Eroarea contestatarii constă în aceea că s-a raportat la data începerii inspecției fiscale, fără a ține seama de faptul că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare începe să curgă de la data de **01.01.2010**.

Astfel, față de cele mai sus prezentate, rezultă că argumentele contestatarului cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale nu sunt întemeiate în ceea ce privește impozitul pe profit și TVA, întrucât inspecția fiscală a început conform datelor înscrise în Raportul de inspecție fiscală la data de 01.04.2014, deci înlăuntrul termenului de prescripție.

**2. În ceea ce privește nulitatea actului administrativ fiscal atacat, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte dacă motivele invocate de contestatoare vizând nerespectarea dispozitiilor art.109 alin.2 coroborat cu prevederile art.43 alin.(2) lit.e) și lit.f) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv decizia de impunere nu cuprinde motivele de fapt și temeiul de drept care au stat la baza emiterii acesteia sunt fondate pentru determinarea nulității deciziei de impunere.**

**In fapt**, sub aspect procedural cu privire la obligatiile suplimentare stabilite suplimentar in sarcina sa societatea considera ca Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspectie fiscala nr.F-.X./17.04.2015 este nelegala prin prisma nerespectarii dispozitiilor art.109 alin.2 coroborat cu prevederile art.43 alin.2) lit.e) și lit.f) din Ordonanta Guvernului nr.92/3003 privind Codul de procedura fiscala,

republicata, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că nu cuprinde mențiunile obligatorii prevăzute de lege, respectiv indicarea motivelor de fapt și a temeiurilor de drept care au stat la baza emiterii acestui act administrativ fiscal/titlu de creanță.

**In drept**, potrivit art.86 alin.(1) și art.87 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

„ART.86

(1) *Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale. [...]*

ART. 87

### **Forma și conținutul deciziei de impunere**

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

La art.43 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscal, republicata, cu modificările și completările ulterioare, se prevede ca:

“ART. 43

### **Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal**

(1) *Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.*

(2) *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

- a) *denumirea organului fiscal emitent;*
- b) *data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) *datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;*
- d) *obiectul actului administrativ fiscal;*
- e)  **motivele de fapt;**
- f)  **temeiul de drept;**
- g) *numele persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) *semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;*
- i) *posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
- j) *mențiuni privind audierea contribuabilului.*

Se retine ca Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspectie fiscala nr.F-.X./17.04.2015 a fost emisa in baza art.86 si art.87 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile completarile ulterioare, respectiv cuprinde categoria de impozite si taxe datorate bugetului general consolidat, baza de impunere, cuantumul acestora, precum si elementele prevazute la art. 43 din acelasi act normativ.

Totodata, se retine ca la baza Deciziei de impunere nr. F-.X./17.04.2015 stă Raportul de inspectie fiscala nr. F-.X./17.04.2015 impreuna cu anexele sale, asa cum se stipuleaza si la Cap. 5 – Dispozitii finale din decizie fiind respectate si prevederile art.109 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipuleaza ca:

„(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.

*(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere”.*

**Cu privire la invocarea nulitatii actelor administrative atacate pentru pretinsa incalcare a dispozitiilor art.109 alin.2 coroborat cu prevederile art.43 alin.(2) lit.e) și lit.f) din Ordonanta Guvernului nr.92/3003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile completarile si completarile ulterioare,** organul de soluționare a contestației reține că nu sunt întrunite condițiile pentru constatarea nulității actului administrativ fiscal pentru considerentele ce vor fi expuse mai jos.

Potrivit prevederilor art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

**“Nulitatea actului administrativ fiscal**

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

In conformitate cu prevederile invocate, nulitatea actului administrativ fiscal este determinata doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevăzute de lege referitoare la numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ

sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin.(3) din același act normativ.

Astfel, excepțiile ridicate de contestatoare privind nulitatea Deciziei de impunere nr.F-.X./17.04.2015 nu pot fi reținute ca întemeiate, întrucât:

Potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, citat mai sus.

Mai mult, potrivit doctrinei, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatoarei.

Astfel, potrivit normelor legale mai sus citate, organul de inspecție fiscală a depus toate diligentele pentru determinarea corectă a situației fiscale a societății și în acest scop și-a exercitat rolul activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le-a considerat utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și în funcție de limitele prevăzute de lege.

Totodată, obiectivele vizate de organele de inspecție fiscală au implicat examinarea *in concreto* a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de aceasta interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Astfel, se reține că, decizia de impunere contestată a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală în care sunt menționate motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală, motive de fapt și de drept care au fost preluate și menționate în mod expres și prin decizia de impunere contestată.

Având în vedere cele prezentate se reține că neîntemeiate susținerile societății cu privire la nulitatea actelor administrative încheiate de organele de inspecție fiscală, ca urmare a nerespectării de către acestea a dispozițiilor art.109 alin.2 coroborat cu prevederile art.43 alin.(2) lit.e) și lit.f) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu

modificarile si completarile ulterioare, fapt pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

În concluzie, întrucât nu pot fi reținute în soluționarea favorabila a cauzei argumentele contestatarei de natură procedurală, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

**3. In ceea ce priveste impozitul pe profit în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, aferente cheltuielilor in suma de .X. lei, reprezentând:**

- .X. lei – cheltuieli aferente activității de producție, respectiv materii prime degradate calitativ,
- .X. lei – ambalaje degradate sau din game care nu se mai fabrică,
- .X. lei produse deteriorate calitativ, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli și a TVA aferentă, în condițiile în care documentele prezentate la contestație nu sunt de natură să justifice deductibilitatea fiscală a acestor cheltuieli și a TVA aferentă.

**În fapt**, în perioada 2008-2013 .X. SRL a înregistrat cheltuieli deductibile cu stocurile de materii prime, produse finite si marfuri degradate calitativ, sau deteriorate in timpul utilizarii si manipularii, in suma totala de .X. lei, dupa cum urmeaza:

- .X. lei – cheltuieli aferente activitatii de productie, respectiv materii prime degradate calitativ,
- .X. lei – ambalaje degradate sau din game care nu se mai fabrica,
- .X. lei – produse deteriorate calitativ.

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- cheltuielile cu materiile prime degradate în sumă de .X. lei nu sunt deductibile conform art.21 alin.1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct.23 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, întrucât acestea nu se incadreaza in pierderile tehnologice cuprinse in norma de consum necesara fabricarii unui produs si care de altfel sunt contabilizate de societate separat conform rapoartelor de fabricatie,

- cheltuielile cu ambalajele degradate sau iesite din uz in suma totala de .X. lei, cheltuieli ce reprezinta valoarea de intrare a acestora, nu sunt deductibile întrucât aceste ambalaje au fost valorificate de societate ca deseuri catre unitati specializate, cu taxare inversa, iar conform art.11 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au reincadrat forma acestor tranzactii pentru a reflecta continutul economic al operatiunilor.

- cheltuielile cu produsele deteriorate calitativ in suma de .X. lei, incadrate de societate ca perisabilitati si produsele achizitionate constatate la receptie ca fiind neconforme calitativ pentru care s-au primit note de credit de la furnizori, au fost stabilite ca fiind nedeductibile intrucat societatea nu a respectat prevederile art.1, art.4 si art.6 din HG nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la marfuri in procesul de comercializare.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca in ceea ce priveste aceste cheltuieli societatea nu a respectat prevederile art.21 alin.4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Aferent acestor cheltuieli, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar TVA, respectiv:

- au procedat la ajustarea TVA deductibila cu suma de .X. lei, aferenta cheltuielilor inregistrate in anul 2013, in suma de .X. lei conform art.145 alin.2) lit.a) si art.148 alin.1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si pct.53 alin.10) din HG nr.44/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal,

- au calculat TVA colectata in suma de .X. lei aferenta cheltuielilor inregistrate in perioada 01.12.2008 – 31.12.2012 in suma totala de .X. lei reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal, conform prevederilor art.145 alin.2) lit.a) si art.128 alin.4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si pct.6 alin.12) din HG nr.44/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile:

**a) referitor la documentele justificative:**

- art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile in perioada de referinta:

*„(1) Orice operatiune economico-financiară efectuata se consemneaza in momentul efectuării ei intr-un document care sta la baza inregistrărilor in contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

*(2) Documentele justificative care stau la baza inregistrărilor in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate, dupa caz.”*

**b) referitor la calculul impozitului pe profit:**

- art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile in perioada de referinta:

*„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie*



*care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”*

- art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile in perioada de referinta:

*“(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.”*

potrivit prevederilor pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“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.”*

- art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile in perioada de referinta

*„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

potrivit prevederilor pct.23 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*23. În sensul art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele:*

*e) pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu;*

- art.21 alin.4 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile in perioada de referinta,

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

*c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor [titlului VI](#). Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;”*

potrivit prevederilor pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“41. Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor [art. 21 alin. \(4\) lit. c\)](#) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Conform acestor prevederi legale, 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, precum și orice elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Mai mult, conform prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.23 din Normele metodologice, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile pierderile tehnologice dacă acestea sunt cuprinse în norma de consum proprie, astfel că depășirea consumurilor normate reprezintă pierderi tehnologice care nu sunt cuprinse în norma proprie de consum, fiind cheltuieli nedeductibile fiscal.

În ceea ce privește tratamentul fiscal din punct de vedere al impozitului pe profit se reține că potrivit prevederilor mai sus menționate pentru bunurile de natura stocurilor degradate, neimputabile, societatea trebuie să încheie contracte de asigurare, pentru a putea fi deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu aceste bunuri.

Astfel, cheltuielile privind stocurile degradate care nu mai pot fi valorificate/folosite, neimputabile, scoase din evidență de către societate pe baza unor procese verbale de casare și pentru care sunt încheiate polițe de asigurare, reprezintă cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil, aspect reținut și de Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale prin adresa nr..X./23.12.2014, într-o speță asemănătoare.

**c) în materia taxei pe valoarea adăugată** sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

*„(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;”*

Astfel, potrivit acestor prevederi legale se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Totodată, **în perioada 2008-2012** sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(4) lit.d) și alin.(8) lit.a) – c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare,

*“(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;(…)”*

*Norme metodologice:*

*6. (1) În sensul art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, preluarea de bunuri produse de către o persoană impozabilă pentru a fi folosite în cursul desfășurării activității sale economice sau pentru continuarea acesteia nu se consideră ca fiind o livrare de bunuri, cu excepția operațiunilor prevăzute la art. 128 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică și prestărilor de servicii.*

Potrivit prevederilor legale citate mai sus bunurile constatate lipsă din gestiune sunt asimilate livrărilor de bunuri cu excepția bunurilor 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, bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme, precum și perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege.

**În anul 2013** sunt aplicabile prevederile referitoare la ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital, acestea fiind reglementate la art.148 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, potrivit acestui articol, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor sunt prezentate condițiile în care are loc ajustarea bunurilor și când nu se face ajustarea acestora:

*„(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:*

*a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;*

*b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la [art. 138](#);*

*c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune, inclusiv bunuri furate.*

*(2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:*

*a) bunurilor distruse sau pierdute ca urmare a unor calamități naturale ori a unor cauze de forță majoră, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător;*

*b) bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activelor corporale fixe casate, altele decât bunurile de capital, în condiții stabilite prin norme;*

*c) perisabilităților, în limitele prevăzute prin lege, precum și a pierderilor tehnologice sau, după caz, al altor consumuri proprii, în condiții stabilite prin norme;*

*d) situațiilor prevăzute la [art. 128](#) alin. (8).”*

iar la pct.53 alin.(1), alin.(6) și alin.(11) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este stipulat:

*“(1) Potrivit prevederilor art. 148 din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal. Ajustarea taxei deductibile se efectuează numai în situația în care nu are loc o livrare/prestare către sine efectuată de persoana impozabilă, prevăzută la art. 128 alin. (4) sau art. 129 alin. (4) din Codul fiscal.*

(6) În baza art. 148 lit. c) din Codul fiscal, în orice situații în care persoana impozabilă care desfășoară operațiuni care dau drept de deducere va desfășura operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și în situația în care persoana impozabilă a alocat direct un anumit serviciu pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior serviciul respectiv este utilizat pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, persoana impozabilă trebuie să ajusteze taxa deductibilă aferentă serviciilor neutilizate la data modificării intervenite. Ajustarea dreptului de deducere se efectuează și pentru bunurile mobile aflate în stoc, în situația în care persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere și nu se aplică prevederile referitoare la livrările către sine. Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial.

(11) Potrivit prevederilor [art. 148](#) alin. (2) lit. b) din Codul fiscal nu se fac ajustări ale taxei deductibile:

a) în cazul bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, respectiv cele care îndeplinesc în mod cumulativ următoarele condiții:

1. degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente. Sunt incluse în această categorie și produsele accizabile pentru care autoritatea competentă a emis decizie de aprobare a distrugerii;

2. se face dovada că bunurile au fost distruse;

b) în situația casării activelor corporale fixe, altele decât bunurile de capital prevăzute la [art. 149](#) din Codul fiscal.

(12) În conformitate cu prevederile [art. 148](#) alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei în cazul perisabilităților, în limitele stabilite prin lege, al pierderilor tehnologice sau, după caz, al altor consumuri proprii, în limitele stabilite potrivit legii ori, în lipsa acestora, în limitele stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum. În cazul depășirii limitelor de perisabilitate sau a limitelor privind normele tehnologice ori consumurile proprii, astfel cum sunt prevăzute la prima teză, se ajustează taxa aferentă depășirii acestora. (...)"

Prin urmare, în conformitate cu prevederile legale mai sus citate, în condițiile în care nu are loc o livrare sau o prestare către sine efectuată de persoana impozabilă, potrivit prevederilor stipulate la art.128 alin.(4) sau art.129 alin.(4) din Codul fiscal, taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art.149 din Codul fiscal, se ajustează, ajustarea reprezentând în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial.

Cu alte cuvinte, pentru serviciile achiziționate, pentru care persoana impozabilă și-a exercitat inițial dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată și care ulterior achiziționării, urmare unor modificări intervenite care au determinat schimbarea situației inițiale, nu mai sunt utilizate de către persoana impozabilă în activitatea sa, pentru a fi destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, aceasta are obligația, ca la data care intervine modificarea și numai în condițiile în care nu se aplică prevederile referitoare la prestările către sine, să ajusteze taxa pe valoarea adăugată, proporțional cu serviciul neutilizat.

De asemenea, potrivit acestor prevederi legale nu se fac ajustări ale taxei deductibile în cazurile în care se justifică că stocurile sunt degradate calitativ, respectiv degradarea calitativă se datorează unor *cauze obiective* dovedite cu documente și se face dovada că bunurile au fost distruse, respectiv are loc casarea activelor corporale fixe, altele decât bunurile de capital prevăzute la art.149 din Codul fiscal.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca în perioada 2008-2013 societatea a înregistrat cheltuieli deductibile fiscal cu stocurile de materii prime, produse finite și marfuri degradate calitativ, sau deteriorate în timpul utilizării și manipulării, în suma totală de .X. lei, după cum urmează:

- .X. lei – cheltuieli aferente activității de producție, respectiv materii prime degradate calitativ,
- .X. lei – ambalaje degradate sau din game care nu se mai fabrică,
- .X. lei – produse deteriorate calitativ.

Potrivit HG nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, în vigoare în perioada 2008-2013:

*“ART. 1 - Prin perisabilități, în sensul prezentelor norme, se înțelege scăzământele care se produc în timpul transportului, manipulării, depozitării și desfacerii mărfurilor, determinate de procese naturale cum sunt: uscare, evaporare, volatilizare, pulverizare, hidroliză, răcire, înghețare, topire, oxidare, aderare la pereții vagoanelor sau ai vaselor în care sunt transportate, descompunere, scurgere, îmbibare, îngroșare, împrăștiere, fărâmițare, spargere, inclusiv procese de fermentare sau alte procese biofizice, în procesul de comercializare în rețeaua de distribuție (depozite cu ridicata, unități comerciale cu amănuntul și de alimentație publică).*

*ART. 2 - Nu constituie perisabilități pierderile incluse în normele de consum tehnologic, precum și cele produse prin neglijență, sustrageri și cele produse din alte cauze imputabile persoanelor vinovate sau cele determinate de cauze de forță majoră.*

*ART. 3 - Limitele maxime de perisabilitate care pot fi acordate mărfurilor potrivit prevederilor art. 1 sunt prevăzute la art. 13.*

*ART. 4 - Perisabilitățile produse în condițiile menționate la art. 1 se aprobă de managerul, directorul sau administratorul persoanei juridice, după caz, la nivelul cantităților efectiv constatate ca pierderi naturale cu ocazia recepționării mărfurilor transportate, a inventarierii sau a predării gestiunii, până la limitele prevăzute la art. 13.*

*ART. 6 - Perisabilitățile pot fi acordate numai după o verificare faptică a cantităților de produse existente în gestiune, stabilite după cântărire, numărare, măsurare și prin alte asemenea procedee și după efectuarea compensărilor conform prevederilor legale în vigoare.*

Conform prevederilor legale invocate, perisabilitățile sunt definite și se stabilesc limitele maxime de perisabilitate conform prevederilor sus menționate.

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală și având în vedere susținerile contestatoarei prezentate în cuprinsul contestației înregistrate sub nr.A-SLP 1277/18.06.2015, organele de soluționare a contestațiilor prin adresa nr.A-SLP 1277/06.11.2015, cu revenire în data de 25.11.2015, 28.12.2015 și 28.01.2016, au solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. să efectueze o cercetare la fata locului, în temeiul prevederilor pct.9.10 din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, întrucât aspectele ridicate prin contestație nu au fost analizate în timpul inspecției fiscale, respectiv:

- prin Nota explicativă nr..X./05.03.2015 a reprezentanților societății dată în fața organelor de inspecție fiscală se precizează “*societatea este obligată să înregistreze o cheltuială cu scoaterea din gestiune a produselor expirate, degradate calitativ, improprii consumului, cheltuială care este deductibilă la calculul impozitului pe profit întrucât este o cheltuială impusă prin acte normative privind protecția consumatorului și siguranța alimentelor*” respectiv:

“- *Legea nr.296/2004 privind Codul Consumului;*

- *Ordonanța nr.21/1992 privind protecția consumatorilor;*

- *Hotărârea nr.984/2005 privind stabilirea și sancționarea contravențiilor la normele sanitare veterinare și pentru siguranța alimentelor;*

- *Legea nr.211/2011 privind regimul deșeurilor;*

- *Hotărârea nr.924/2005 privind aprobarea Regulilor generale pentru igiena produselor alimentare;*

- *Regulamentul (CE) nr.178/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 28 ianuarie 2002 de stabilire a principiilor și a cerințelor generale ale legislației alimentare, de instituire a Autorității Europene pentru Siguranța Alimentară și de stabilire a procedurilor în domeniul siguranței produselor alimentare.”, aspect reținut și prin contestație,*

- prin Nota explicativă nr..X./18.03.2015 a reprezentanților societății dată în fața organelor de inspecție fiscală se precizează *“Subliniem faptul că, spre deosebire de tratamentul aplicabil acestor produse din perspectiva impozitului pe profit, unde cheltuiala cu scoaterea din gestiune a acestor produse este reglementată de acte normative în vigoare în domeniul siguranței alimentare fiind deductibilă în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (1) al titlului II din Legea nr. 573/2003 privind Codul Fiscal, din perspectiva TVA există prevederi legale clare cu privire la tratamentul aplicabil.”*

Or, prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./17.04.2015 organele de inspecție fiscală au constatat că *“societatea a înregistrat eronat cheltuielile cu stocurile de materii prime, marfuri și produse finite degradate calitativ sau deteriorate”* precum și faptul că *“(…) degradarea calitativa sau deteriorarea marfurilor nu se datoreaza unor cauze obiective”*, fără a fi analizate:

- fișele de producție,
- Procesele verbale de lichidare privind scoaterea din circuitul economic a materiilor, mărfurilor și produselor finite degradate calitativ aferente perioadei 2008-2013,
- limitele maxime admise de perisabilitate pentru perioada 2008-2013, aprobate de administratorii societății,
- contractele de asigurare pentru toate bunurile mobile și imobile deținute de societate, inclusiv bunurile de natura stocurile sau a activelor corporale, aferente perioadei 2008-2013,
- scrisorile de confirmare emise de asiguratori la cererea societății cu privire la riscurile asigurabile,
- care sunt cheltuielile care depășesc normele de consum (care sunt limitele acestora) privind producția, depozitarea, gradul de perisabilitate,
- *cauzele obiective* care au condus la degradarea calitativă a materiilor, mărfurilor și produselor finite, urmare a condițiilor stabilite la pct.53 alin.11 lit.a din Normele metodologice, or organul de inspecție fiscală trebuie să aibă în vedere situațiile în care degradarea bunurilor intervine din motive independente de voința operatorului economic,
- cauzele și motivele care au determinat încadrarea ca nedeductibile la calculul rezultatului fiscal a:
  - cheltuielilor cu testele de producție în valoare de .X. lei,
  - cheltuielii cu alte consumuri de producție în valoare de .X. lei,
  - cheltuiala cu ambalajele degradate calitativ sau ieșite din uz în sumă de .X. care au fost valorificate ca deșeu,
  - cheltuielile aferente produselor alimentare expirate, degradate calitativ, improprii consumului, distruse conform legislației aplicabile în sumă de .X. lei.

Din actele de inspecție fiscală, respectiv raportul de inspecție fiscală, anexele la acesta, decizia de impunere, nu rezulta dacă s-au analizat



cheltuielile mai sus reținute, respectiv TVA aferentă, din evidentele contabile ale societății, precum și cauzele care au condus la degradarea calitativă a materiilor, mărfurilor și produselor finite și dacă se impune necesitatea retragerii acestor produse degradate calitativ improprii consumului.

- analizarea documentelor ce atestă distrugerea bunurilor deținute de contestatară, urmând ca acestea să fie analizate prin prisma informațiilor privind:

- comisia de lichidare/inventariere,
- data când s-au achiziționat aceste bunuri degradate,
- gradul de degradare al acestora,
- cauzele depreciilor constatate de comisia de inventariere și propunerile privind modul de lichidare a acestora,
- explicațiile scrise de la persoanele care au avut răspunderea gestionării stocurilor respective, din care să rezulte caracterul obiectiv al depreciilor stocurilor degradate calitativ, rezultate în urma inventarierii,
- controlul asupra stării materiilor, bunurilor prin compararea realității cu informația furnizată de contabilitate;
- depistarea valorilor care și-au pierdut parțial calitățile inițiale sau sunt învechite din punct de vedere fizic/moral;
- verificarea respectării regulilor și condițiilor de păstrare a stocurilor de materii, mărfurilor și produselor finite,
- verificarea realității valorii de bilanț a elementelor patrimoniale.

Astfel, în perioada 16-21.12.2015 și 26.01.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au efectuat cercetarea la fața locului, întocmind în acest sens Procesul verbal nr.26.01.2016 prin care au analizat toate aspectele semnalate de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, menționând următoarele:

- prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./17.04.2015, "*organele de inspecție fiscală au acceptat deductibilitatea cheltuielilor cu scoaterea din gestiune a produselor expirate considerând că expirarea termenului de valabilitate al produselor a intervenit din motive independente de voința societății*" fiind avute în vedere fișele de producție și procesele verbale de lichidare,

- Decizia privind aprobarea listei cu perisabilitățile aplicate mărfurilor și produselor comercializate de .X. SRL din data de 10.03.2015, nu justifică cheltuielile cu produsele deteriorate calitativ, în sumă de .X. lei, întrucât contestatară nu a respectat prevederile art.1, art.4 și art.6 din HG nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, respectiv listele prezentate de contestatară cu calculul perisabilităților pentru perioada 2008-2013 nu justifică "*nivelul cantităților efectiv constatate ca pierderi naturale cu ocazia recepționării mărfurilor transportate, a inventarierii sau a predării gestiunii*" așa cum se prevede la art.4 din actul normativ menționat,

- în ceea ce privește contractele de asigurare pentru toate bunurile mobile și imobile deținute de societate, inclusiv bunurile de natura stocurilor-materii prime, semifabricate și produse finite, sau a activelor corporale, aferente perioadei 2008-2013, au fost analizate scrisorile de confirmare emise de asiguratorii pentru care s-a constatat că *“expirarea termenului de valabilitate pentru produsele aflate în stoc și degradarea sau deprecierea acestora din punct de vedere calitativ din motive neimputabile asiguratului sunt riscuri excluse din asigurare, acestea neputând reprezenta obiectul unei polițe de asigurare, deoarece sunt evenimente certe ce pot surveni la un moment dat”*, aspect reținut în mod expres adresa nr..X./04.03.2015 emisă de asiguratorul .X. SA,

- în ceea ce privește cheltuielile cu materiile prime degradate, s-a constatat în baza Manualului de procese elaborat conform normelor ISO, limita maximă de pierdere admisă de societate este de 10%, aspect care a fost avut în vedere de organele de inspecție fiscală la stabilirea cheltuielilor cu materiile prime degradate, în condițiile în care cheltuielile cu pierderile tehnologice cuprinse în norma de consum, au fost menținute ca și deductibile, iar cheltuielile cu pierderile tehnologice care depășesc norma de consum au fost stabilite ca fiind nedeductibile, întrucât nu se încadrează în norma de consum necesară fabricării unui produs, situație rezultată din evidențele contabile și rapoartele de fabricație care au fost analizate de organele de inspecție fiscală,

- referitor la ambalajele degradate sau ieșite din uz, pe care contestatara le-a valorificat ca deșeuri către unități specializate, cu taxare inversă, organele de inspecție fiscală au reîncadrat tranzacția efectuată, stabilind cheltuieli nedeductibile, întrucât sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale putând să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia,

- în ceea ce privește TVA stabilită suplimentar pentru perioada 01.12.2008-31.12.2013, aferentă cheltuielilor cu materiile prime, produse finite și mărfuri degradate calitativ, deteriorate, neimputabile, și pentru care societatea a prezentat fișele de producție și procese verbale de lichidare a materiilor prime și produse scoase din gestiune, organele de inspecție fiscală au analizat cauzele invocate de contestatară care au condus la degradarea calitativă a materiilor, mărfurilor și produselor finite, precum și deteriorarea bunurilor, constatând că aceste cauze nu sunt obiective, în condițiile în care organele de inspecție fiscale sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege.

Urmare acestor aspecte, organul de soluționare a contestațiilor reține din documentele aflate la dosarul cauzei că:

- organele de inspecție fiscală prin Procesul verbal încheiat în data de 26.01.2016 au analizat documentele prezentate de contestatară în vederea soluționării contestației,

- în timpul inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au luat în calcul la stabilirea impozitului pe profit deductibilitatea cheltuielilor cu scoaterea din gestiune a produselor expirate, considerând că expirarea termenului de valabilitate al produselor a intervenit din motive independente de voința societății,

- referitor la cheltuielile cu produsele deteriorate calitativ, încadrate de societate ca perisabilități, pentru care a fost prezentată *Decizia privind aprobarea listei cu perisabilitățile aplicate mărfurilor și produselor comercializate de .X. SRL din data de 10.03.2015*, se reține că listele cu limitele de perisabilități și calculele pentru fiecare an din perioada 2008-2013 nu respectă prevederile HG nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, întrucât perisabilitățile pot fi acordate numai după o verificare faptică a cantităților de produse existente în gestiune, stabilite după cântărire, numărare, măsurare și prin alte asemenea procedee și după efectuarea compensărilor conform prevederilor legale în vigoare, aspect care nu a fost justificat de către contestatară, având în vedere limitele stabilite prin anexă, care sunt maxime, ori conform prevederilor legale acestea sunt la nivelul cantităților efectiv constatate ca pierderi naturale cu ocazia recepționării mărfurilor transportate, a inventarierii sau a predării gestiunii, până la limitele prevăzute la art. 13.

- contractele de asigurare, scrisorile de confirmare prezentate nu acoperă riscul privind expirarea termenului de valabilitate pentru produsele aflate în stoc și degradarea sau deprecierea din punct de vedere calitativ a produselor aflate pe stoc din motive neimputabile asiguratului,

- referitor la cheltuielile care depășesc normele de consum privind producția, depozitarea, gradul de perisabilitate pentru care contestatară a prezentat Manualul de procese elaborat conform normelor ISO, pentru care limita maximă de pierdere admisă este de 10%, se reține că organele de inspecție fiscală au menținut cheltuieli deductibile pentru pierderile tehnologice cuprinse în norma de consum necesară fabricării unui produs, iar ce depășește norma de consum prezentată de societate, a fost stabilită ca și cheltuială nedeductibilă, conform prevederilor legale, sus menționate,

- în ceea ce privește cheltuielile cu ambalajele degradate sau ieșite din uz (valoarea de intrare a acestora), se reține că aceste ambalaje au fost valorificate ca deșeuri către unități specializate, cu taxare inversă, iar cheltuielile au fost stabilite ca fiind nedeductibile, întrucât pentru determinarea profitului impozabil, potrivit prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile,

- în ceea ce privește TVA stabilită suplimentar pentru perioada 01.12.2008-31.12.2013, aferentă cheltuielilor cu materiile prime, produse finite și mărfuri degradate calitativ, deteriorate, neimputabile, și pentru care societatea a prezentat fișele de producție și procese verbale de lichidare a materiilor prime și produse scoase din gestiune, se reține că societatea contestatoare nu a prezentat documente din care să reiasă îndeplinirea condițiilor stipulate de lege, rezultând ca degradarea calitativă sau deteriorarea bunurilor nu se datorează unor cauze obiective.

Referitor la argumentele contestatoarei potrivit cărora:

1. „organele de inspecție fiscală au refuzat acordarea deductibilității pentru cheltuielile cu scoaterea din gestiune a produselor alimentare degradate calitativ și improprii consumului, întrucât:

- aceste cheltuieli înregistrate de Societate sunt reglementate prin acte normative specifice în domeniul alimentar și pentru siguranța consumatorului, și prin urmare sunt deductibile la calculul de impozit pe profit în conformitate cu regula generală de deductibilitate prevăzută la art. 21. alin. (1) din Codul Fiscal;

- în mod nejustificat și nelegal, organele de inspecție fiscală au aplicat un tratament diferențiat pentru aceste produse comparativ cu cele expirate, pentru care au acordat deductibilitatea, în contextul în care atât pentru produsele alimentare expirate cât și pentru alte produse alimentare improprii consumului există obligația legală de retragere din consum și distrugere.”

2. „- nu se poate contesta că produsele stricate, sparte/zgâriate/scurse/fărâmițate, fermentate; produsele retrase din consum datorită unor reclamații calitative primite din piață; produse care prezintă drojdii și mucegaiuri toxice sau microorganisme/enterobacterii; produse care prezintă proprietăți organoleptice schimbate (culoare, gust, consistență, miros) nu ar fi generate de cauze obiective de degradare calitativă.

- nu se poate face o diferențiere de tratament între produsele expirate (pentru care autoritățile fiscale au acceptat în final că au o cauză obiectivă de degradare) și restul produselor degradate calitativ din cauzele mai sus amintite, pentru care autoritățile fiscale se limitează la a menționa că nu se datorează unor cauze obiective de degradare, fără să motiveze ce ar însemna în opinia domniilor lor cauze obiective de degradare. O asemenea diferențiere implică o încălcare flagrantă a principiului neutralității TVA și respectiv a principiului egalității de tratament.

- legislația de TVA nu conține o listă a cauzelor obiective de degradare calitativă și prin urmare autoritățile fiscale nu își pot întemeia concluziile în baza unor interpretări personale, discreționare și nejustificate,

acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece din analiza textelor de lege aplicabile speței nu reiese intenția legiuitorului de a acorda deductibilitate cheltuielilor pentru care nu exista documente justificative, precum și scutiri de taxă pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește tratamentul de TVA aplicabil în cazul stocurilor degradate calitativ, pentru care contestatara prezintă prevederile din cadrul Directivei 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (Directiva de TVA), cu privire la articolele 184 și 185 privind ajustarea deducerilor, respectiv Deciziei CJUE în cazul C-438/13 BCR Leasing IFN SA, se reține că aprecierea contestatarii cu privire la faptul că *“distrugerea sau pierderea unor bunuri, dovedită și confirmată în mod corespunzător nu poate să genereze ajustarea TVA dedusă inițial pentru aceste bunuri”*, nu poate fi reținută întrucât cauza invocată are ca obiect recuperarea de la utilizator a unui bun care face obiectul unui contract de leasing financiar, ceea ce nu este cazul în speță.

În urmărire, având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu sunt aduse în susținere documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la cheltuielile în sumă de .X. lei, pentru care s-a stabilit imozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, și TVA în suma de .X. lei, urmează ca în temeiul prevederilor art.216 alin.1 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: *“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”*, să se respingă ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

Întrucât prin prezenta decizie, contestația formulată împotriva Impozitului pe profit în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei a fost respinsă ca neîntemeiată, conform principiului de drept *„accessorium sequitur principale”*, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă totală de .X. lei, având în vedere că prin contestație doar sunt amintite accesoriile aferente debitului contestat, fără să fie aduse argumente cu privire la cota aplicabilă și numărul de zile pentru care se calculează aceste obligații fiscale accesorii și nici argumente de fapt sau de drept care să contribuie la modificarea celor dispuse prin decizia de impunere contestată.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, se

### **DECIDE**

**Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. SRL, împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./17.04.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice din cadrul Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., respectiv pentru suma de .X. lei, reprezentând:**

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit
- .X. lei TVA;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA,
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

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

**DIRECTOR GENERAL,  
.X.**