



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Operator de date cu caracter personal
nr. ANSPDCP 759/2003
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 2**



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

DECIZIA nr. 3182 din 2018
privind soluționarea contestației depusă de
societatea **X SRL** din ...,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2017,
respectiv sub nr. .../...2017.

D.G.R.F.P. Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, cu adresa nr. .../...2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2017, respectiv de către A.J.F.P. ... – Serviciul evidență plătitori persoane juridice, cu adresa nr. .../...2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2017, asupra contestației depusă de societatea X SRL din ..., având sediul social în ..., și sediul operativ la ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., având C.I.F. ..., reprezentată prin dl. Y, în calitate de administrator.

Contestația a fost depusă la registratura A.J.F.P ..., fiind înregistrată sub nr. .../...2017, iar la A.J.F.P ... – Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr. .../...2017.

Contestația este formulată împotriva:

- **Deciziei de impunere nr. .../...2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, **pentru suma totală de ... lei** reprezentând:
 - ... lei – impozit pe profit;
 - ... lei – TVA.
- **Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017** emis de A.J.F.P. ...- Inspecție Fiscală;
- **Deciziei nr. .../...2017** referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, pentru **accesorii în sumă de ... lei** reprezentând:
 - ... lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
 - ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

De asemenea petenta solicită **sustinerea orală a contestației**, în temeiul art.276 alin.(5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal pentru X SRL, dl. Y, în calitate de administrator, purtând și ștampila petentei, fiind respectate prevederile art.269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în condițiile în care:

- Decizia de impunere nr. .../...2017 și au fost comunicate petentei în data de ...2017, potrivit celor menționate pe confirmarea de primire, anexată în copie la dosarul contestației;
- Decizia nr. .../...2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii a fost comunicată petentei în data de ...2017, potrivit celor menționate pe confirmarea de primire, anexată în copie la dosarul contestației, iar contestația formulată de X SRL a fost înregistrată la registratura A.J.F.P ... sub nr. .../...2017.

Referitor la contestarea de către petentă a Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, se rețin următoarele:

În drept, în speță sunt incidente prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care arată:

Art.93 *“Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale*

(...) (2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

- a) prin declarație de impunere, în condițiile art.95 alin.(4) și art.102 alin.(2);*
- b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

Art.131 *“Rezultatul inspecției fiscale*

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

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.(...)

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

- a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;*
- b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;*
- c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.*

(5) Deciziile prevăzute la alin.(4) se emit în termen de cel mult 25 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

(6) Deciziile prevăzute la alin.(4) se comunică contribuabilului/plătitorului în condițiile art.47.”

Din prevederile legale invocate reiese că raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, fiind anexă a acesteia.

Se reține că, creanțele fiscale se stabilesc în urma inspecției fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând constatările din raportul de inspecție fiscală.

Astfel, titlul de creanță și actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contribuabilului.

De altfel, la art.269 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede expres că obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

Sumele înscrise în raportul de inspecție fiscală reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată în lipsa unei decizii de impunere, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Potrivit prevederilor pct.5.4. din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art.272 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

5.4. Raportul de inspecție fiscală/procesul - verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta (...).”

Luând în considerare contestarea de către societatea petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este legal investită cu soluționarea contestației formulată împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, la baza emiterii acesteia de către A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, stând Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2017.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, prin organele specializate, este legal investită să

soluționeze contestația formulată de X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017 și a Deciziei nr. .../...2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de A.J.F.P.

I. Prin contestația formulată de X SRL, se invocă următoarele:

I.1. Cu privire la înlăturarea pierderii fiscale în sumă de ... lei de recuperat din anii precedenți înscrisă la rd. 38 din Declarația privind impozitul pe profit pentru anul 2009;

În primul rând, petenta susține că organul de inspecție fiscală a procedat la recalcularea impozitului pe profit aferent anilor 2011-2016, refuzând să ia în considerare o pierdere fiscală reportată aferentă anului 2008 pe considerentul că aceasta nu a fost preluată corect în anul 2009. Atât anul 2008, cât și anul 2009 sunt în afara perioadei de control menționate în avizul de control fiscal.

Mai mult, potrivit art.110 alin.(1) dreptul organului fiscal de a stabili creanțe fiscale se prescrie în termen de 5 ani, motiv pentru care organul de inspecție fiscală nu trebuia să procedeze la modificarea sumelor (pierdere fiscală reportată) declarate și operate de contribuabil în situațiile financiare și declarațiile înregistrate în afara perioadei ce face obiectul controlului.

Chiar dacă cu depășirea limitelor controlului, organul de control fiscal constată că există o neconcordanță între declarația 101 aferentă anului 2008 și cea aferentă anului 2009, aceasta trebuia să procedeze în mod just la dispunerea unei măsuri în sensul rectificării declarației 101/2008 și nu să procedeze la înlăturarea pierderii reportate preluate în anul 2009, deoarece aceasta pierdere fiscală, așa cum a fost ea preluată, corespunde realității economice constatate și probate prin documente de evidență contabilă și nu în ultimul rând fiind reflectată corect în Situația financiară anuală aferentă anului 2008.

Cu toate acestea, organul de inspecție fiscală se limitează doar la a constata o preluare eronată a pierderii fiscale fără a mai analiza în cuprinsul R.I.F. dacă aceasta pierdere fiscală reportată este reală sau nu, în ciuda explicațiilor formulate de petentă în timpul controlului și prin Nota explicativă nr..../...2017 la Proiectul R.I.F. .../...2017.

Pierderea fiscală este reglementată la art. 26 din Codul fiscal valabil până la 31.12.2015 fiind stabilită prin declarația de impozit pe profit (101) și detaliată la pct.73 din Normele de aplicare ale Codului Fiscal, unde se precizează clar că aceasta se poate face în ordinea înregistrării și la fiecare termen de plată a impozitului pe profit.

Petenta susține ca fiind relevante în cauză prevederile art.26 alin.(1) din Codul fiscal, potrivit cărora pierderea anuală, stabilită prin declarația de

impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.

Petenta susține că, după cum a arătat și în cuprinsul Notei explicative, diferența dintre suma de ... lei (pierdere fiscală declarată aferentă anului 2008 regăsită în Declarația 101) o reprezintă cheltuieli, respectiv venituri aferente anului 2008, care nu au fost înregistrate la finele anului 2008, fiind identificate și înregistrate ulterior în anul 2009 pe seama rezultatului reportat în contul 1174.1.

Petenta arată că a anexat în acest sens fișa contului 1174.1, iar diferența sesizată de organele de inspecție fiscală reprezintă soldul contului 1174.1, respectiv ... lei, la care s-a adăugat pierderea fiscală din anul 2008 de ... lei, în loc de ... lei, cât apare în D101/2008, deoarece, în urma verificărilor s-au constatat cheltuieli nedeductibile, nedecarate în declarația 101, în cuantum de ... lei reprezentând cheltuieli de reclama și publicitate, precum și sponsorizare.

După cum se poate observa, la acel moment, petenta arată că a efectuat o corecție a cheltuielilor nedeductibile în sens defavorabil petentei, observând că suma de ... lei reprezintă de fapt o cheltuială nedeductibilă, fapt ce a condus la diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2008. Astfel, în loc de ... lei s-a luat în calcul doar suma de ... lei.

Petenta consideră aplicabile în acest caz următoarele reglementări fiscale:

- Potrivit art.21 alin.(1) din Codul Fiscal 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.

- La alin.(3) lit. a) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: - cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit;

- De asemenea, la alin.(3) lit. p) sunt indicate cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente în limita minimă precizată mai jos:

1. 3 din cifra de afaceri;

2. 20% din impozitul pe profit datorat.

Prin urmare pierderea fiscală înregistrată în anul 2008 în valoare de ... lei a fost diminuată de petentă, datorită erorilor contabile identificate, respectiv a cheltuielilor nedeductibile în valoare de ... lei, de care nu s-a ținut cont la întocmirea D101/2008, reprezentând cheltuieli cu reclamă și

publicitatea în valoare de ... lei (soldul contului 623 la data de 31.12.2008) și cheltuieli cu donații și sponsorizări în valoare de ... lei (soldul contului 6582.2 la data de 31.12.2008). Însușind suma de ... lei reprezentând cheltuieli de protocol/reclamă și publicitate cu suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu donații și sponsorizări a rezultat suma de ... lei cheltuieli nedeductibile.

Prin urmare rezultatul contabil de ... lei pierdere contabilă declarată la 31.12.2008 ar trebui diminuat cu suma de ... lei cheltuieli nedeductibile arătată mai sus, reieșind un rezultat fiscal în sumă de ... lei pierdere reportată aferentă anului 2008. Cu toate aceste argumente oferite de petentă, organul de inspecție fiscală a luat în considerare în mod eronat suma de ... lei, atunci când a procedat la reclacularea impozitului pe profit.

În susținerea celor de mai sus, pe lângă documentele contabile anexate Notei explicative petenta prezintă Fișa de cont 623, fișa de cont 6582.2 și Balanța analitică la 31.12.2008.

La acesta suma de ... lei, reprezentând pierderea fiscală declarată la 31.12.2008, așa cum a fost corectată de petentă potrivit celor arătate mai sus, în anul 2009 s-a adăugat soldul contului 1174.1 în sumă de ... lei, rezultând pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți. A rezultat o pierdere fiscală corectată de petentă, și care nu a făcut obiectul unei declarații rectificative, în sumă de ... lei (rd.38 din D101/2009). Cu toate acestea, această pierdere fiscală corectată de petentă potrivit celor expuse mai sus s-a preluat corect în Situația financiară anuală aferentă anului 2008 comunicată ANAF în luna mai 2009 și s-a preluat ulterior și în declarațiile anuale cu privire la impozitul pe profit.

Petenta precizează faptul că suma de ... lei reprezentând pierderea fiscală corectată reflectă următoarele:

- rezultatul fiscal în sumă de ... lei pierdere reportată aferentă anului 2008 inclusă în declarația cu privire la impozitul pe profit (Declarația 101) aferentă anului 2008;

- diferențe de curs valutar nefavorabile (reevaluarea soldurilor la furnizori externi = ... lei, reevaluare cont curent în euro = ... lei; reevaluare furnizori externi 01.06.2009 = ... lei; reevaluare furnizor extern 01.10.2009 = ... lei; reevaluare sold linie de credit Banca ... = ... lei). Acest lucru este justificat potrivit art.186 din OMFP nr. 3055/2009 care prevede că creanțele și datoriile în valută se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca ... din ultima zi bancară a lunii în cauză. Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz. Soldul liniei de credit la finele anului 2008 era de ... euro, iar variațiile de curs valutar pe parcursul anului au fost semnificative și au influențat în mod nefavorabil activitatea financiară a firmei care avea în mod preponderent datorii în euro, rezultând o diferență de reevaluare la linia de credit în sumă de ... lei. Aceasta reprezintă o cheltuială deductibilă fiscal potrivit reglementării indicate mai sus. Cu titlu de documente justificative, petenta anexează suplimentar față de cele prezentate în anexa Notei explicative Situația consolidată a clientului la

data de 31.12.2008, după cum reiese din documentul furnizat de bancă, fișa contului 5191.1 Linie de credit, și Nota de calcul diferențe din reevaluare;

- descărcarea gestiunii cu producția facturată în anul 2008 pentru care nu s-a realizat descărcarea de gestiune în anul respectiv. După cum se poate observa din fișa contului 345 anexată contestației, descărcarea de gestiune este în sumă de ... lei. Pentru a ilustra această descărcare de gestiune, petenta anexează fișa contului 701 Venituri din vânzări produse finite și fișa contului 345 Produse finite;

- diferențele din reevaluarea soldurilor la furnizori externi, petenta precizează că la 31.12.2008 soldul furnizorilor externi reevaluați era de ... euro după cum a detaliat în Situația furnizorilor externi la 31.12.2008 (reevaluare furnizori 31.12.2008 se înregistrează o diferență nefavoabilă în sumă de ... lei);

- reevaluare favorabilă clienți externi în sumă de ... lei, după cum a fost reflectată în fișa contului 1174.1 la 31.12.2009.

În concluzie, calculul pierderii fiscale (corectate) este următorul: ... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei – ... lei = ... lei.

În ceea ce privește pierderea fiscală la 2008 aceasta se recuperează în termen de 5 ani și prin urmare din profitul impozabil obținut în anii următori (deci inclusiv cel de la data de 31.12.2013) și este corect ca acest profit să se diminueze cu suma de ... lei, doar la diferența rămasă urmând să se calculeze impozitul pe profit prevăzut de lege. De asemenea în anul 2011 societatea a înregistrat o pierdere fiscală în sumă de ... lei. În concret, în toată perioada 2008-2013, societatea chiar dacă a înregistrat profit contabil acesta a fost inferior pierderii fiscale reportate din anii anteriori și prin urmare nu are obligații de plată cu titlu de impozit pe profit.

Faptul că inspectorii fiscali nu iau în considerare suma de ... lei reprezentând pierdere fiscală realizată de societate la 31.12.2008, motivând aceasta doar prin faptul că în Declarația de impozit anuală aferentă anului 2009 societatea a raportat o sumă eronată nu înseamnă că societatea nu are dreptul să își recupereze pierderea fiscală, câtă vreme această pierdere fiscală este probată ca fiind reală.

Petenta apreciază că inspectorii fiscali ar trebui în virtutea art.11 Cod Fiscal să interpreteze corect situația economică și să constate că societatea a avut pierdere fiscală reală la 31.12.2008, dar și în următorii 5 ani de care ar fi trebuit să țină cont la calculul profitului impozabil.

Pe cale de consecință, o simplă eroare materială sau omisiune nu poate anula dreptul societății de a-și recupera pierderea fiscală înregistrată la 2009, din profitul obținut în următorii ani, cu atât mai mult că exista posibilitatea de a dispune rectificarea Declarației 101 aferente anului 2008 ca măsură în timpul sau la sfârșitul controlului fiscal.

Petenta își bazează punctul de vedere exprimat pe dispozițiile art. 26 alin. 5 Cod Fiscal și pe dispozițiile art. 11 Cod Fiscal pe care apreciază că organul de inspecție fiscală trebuie să le aplice judicios.

I.2. Cu privire la suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu dobânzi/majorări de întârziere etc. de care nu s-a ținut cont la determinarea profitului impozabil în declarația 101 aferentă anului 2013;

Chiar petenta susține că constatările organului de inspecție fiscală sunt întemeiate, fiind vorba de o înregistrare contabilă eronată. Societatea a înregistrat un profit contabil de ... lei, profit contabil la care se adaugă cheltuieli nedeductibile reprezentând ... lei dobânzi/majorări de întârziere și ... lei alte cheltuieli nedeductibile rezultând un profit impozabil de ... lei x 16%, adică ... lei impozit suplimentar.

Cu toate acestea, petenta susține că dacă se ține cont de cele arătate mai sus la pct. I.1. referitoare la pierderea fiscală reportată din anii 2008 și 2009, această eroare nu produce efecte fiscale, impozitul stabilit suplimentar urmând oricum a fi diminuat cu această pierdere reportată.

I.3. Cu privire la înregistrările operate prin nota contabilă .../...2015 cu explicația pierdere tehnologică;

Petenta arată că suma de ... lei cuprinsă în nota contabilă nr. .../...2015 reprezintă pierdere tehnologică rezultată din activitatea de producție din perioada 2010-2015, concretizată în deșeuri de oțel și fier (span, resturi metalice), diferență ce a fost constatată la sfârșitul anului și a fost înregistrată în contabilitate în baza deciziei administratorului nr. ... din ...2015.

Petenta reține faptul că organul de inspecție fiscală a considerat că nu exista documente justificative pentru scăderea din gestiune a valorii materialelor pierdute în procesul tehnologic, motiv pentru care a considerat această cheltuială ca fiind nedeductibilă și a calculat impozit pe profit și TVA suplimentare aferente valorii acestor materiale. Petenta subliniază faptul că materialele indicate în documentul intitulat Situația vânzărilor de deșeuri metalice în perioada 2010-2015 și în Situația mișcărilor de stocuri din perioada 01.01.2010 - 31.12.2015 la Depozitul de materiale, ambele anexate Notei explicative a petentei nu pot proveni în mod logic decât din materii prime utilizate în procesul de producție, iar cantitățile de deșeuri au fost predate unui alt agent economic spre valorificare, cantitățile respective fiind probate dincolo de orice îndoială cu documentele justificative anexate de asemenea Notei explicative (facturi, avize de însoțire a mărfii, bonuri de cântar).

Ținând cont și de faptul că veniturile realizate din vânzarea deșeurilor metalice au fost de asemenea impozitate, petenta apreciază că și cheltuielile înregistrate reprezentând descărcarea de gestiune cu materiile

prime și materialele înregistrate, utilizate în procesul de producție sunt deductibile în conformitate cu dispozițiile art. 19 alin. (1) Cod Fiscal, având corespondent în veniturile obținute de societate și având la baza documente justificative de genul situațiilor de lucrări, a bonurilor de consum, a bonurilor de cântar însoțite de facturi fiscale, pe care petenta susține că le-a anexat Notei explicative la RIF pentru a da curs dispozițiilor art. 65 Cod Procedură Fiscală.

Petenta susține că, după cum va arăta în cele de mai jos, pe lângă argumentele invocate în Nota explicativă la RIF, potrivit Situațiilor mișcărilor de stocuri din perioada 2010-2015 anexate prezentei se poate observa ca societatea a obținut în fiecare an pierderi tehnologice cumulate ce, anual, se situează sub nivelul de 4% stabilit prin Hotărârea AGA nr. .../...2010 (anexată în copie contestației).

Potrivit părții 17¹ pct. 23 din Normele metodologice aferente art. 21 alin. (1) C. fisc., cuprinse în H.G. nr. 44/2004:

“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” (introdusă prin pct. 6 din Hotărârea nr. 1579/2007 începând cu 28.12.2007) și prin urmare aceste cheltuieli sunt deductibile din baza de calcul a impozitului pe profit.

Petenta apreciază faptul că ținând cont de prevederile art.7 referitor la Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal alin. (2) potrivit căruia organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz, precum și potrivit art.3 care prevede ca organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului.

În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte, în cazul de față organul de inspecție fiscală ar fi trebuit să utilizeze toate informațiile puse la dispoziție, inclusiv cele furnizate prin Nota explicativă contribuabilului, informații din care se conturează faptul că sumele înregistrate în N.C. nr. .../...2015 reprezintă o pierdere tehnologică inferioară normei de consum proprii, și prin urmare acestea reprezintă o cheltuială deductibilă fiscal.

I.4. Cu privire la stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei aferentă materiilor prime descărcate din gestiune fără a fi puse la dispoziție documente justificative.

Petenta arată că și în acest caz sunt relevante argumentele prezentate mai sus la pct.1.3., situație în care, deoarece cheltuielile cu pierderea tehnologică sunt deductibile fiscal potrivit părții 17¹ pct. 23 din Normele metodologice aferente art. 21 alin. (1) C. fisc., cuprinse în H.G. nr. 44/2004, și TVA aferentă acestor achiziții este de asemenea deductibilă. În conformitate cu dispozițiile art. 153¹ pct. 6 alin. (7) din Normele metodologice aferente art. 128 C. fisc., cuprinse în aceeași H.G. nr. 44/2014:

“Pierderile tehnologice stabilite potrivit legii sau, după caz, stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum nu intră sub incidența prevederilor art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Deducerea taxei pentru achizițiile de bunuri utilizate în activități economice care dau naștere la pierderi tehnologice se realizează pe baza prevederilor generale ale art. 145 alin. (2) sau, după caz, ale art. 147 din Codul fiscal. Pierderile care depășesc normele de consum sunt asimilate livrărilor de bunuri conform art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Atunci când norma de consum este stabilită de persoana impozabilă, organul de inspecție fiscală poate modifica coeficientul stabilit în scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, dacă sunt indicii obiective că pierderea tehnologică a fost supradimensionată”.

Prin urmare pierderile tehnologice cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru prestarea unui serviciu sunt cheltuieli deductibile integral, în sensul art. 21 alin. (1) C. Fisc., atunci când norma de consum este stabilită de persoana impozabilă.

Organul de inspecție fiscală poate modifica coeficientul stabilit în scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, dacă sunt indicii obiective că pierderea tehnologică a fost supradimensionată. În cazul de față organul de inspecție fiscală nu a argumentat o astfel de constatare.

Petenta susține prin urmare că TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei prin Decizie nu este justificat și ar trebui înlăturat.

În drept, petenta invocă: art. 268 și 270 din Legea nr. 207/2015, precum și celelalte dispoziții legale la care a făcut referire în contestație.

În baza art. 65 Cod Procedură Fiscală, petenta indică următoarele mijloace de probă:

- Fișa contului 6582.2 la 31.12.2008;
- Fișa contului 623 la 31.12.2008;
- Balanța de verificare analitică la 31.12.2008;
- Situația consolidată a clientului ... la data 31.12.2008;
- Fișa contului 5191.1 1a 31.12.2009;
- Nota de calcul diferențe din reevaluare la linia de credit în euro la 31.12.2008;
- Înștiințare de plată Primaria ... nr..../...2010;
- Hotărâre AGA nr. .../...2010;
- Situația mișcărilor de stocuri din perioada 01.01.2008 - 31.12.2008 (extras materiale metalice);

- Situația mișcărilor de stocuri din perioada 01.01.2009 - 31.12.2009 (extras materiale metalice);
- Situația mișcărilor de stocuri din perioada 01.01.2010 - 31.12.2015 (extras materiale metalice).

II. Prin Decizia de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, precum și prin Decizia nr. .../...2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de organele fiscale ale A.J.F.P. ..., s-au constatat următoarele:

II.1. Referitor la Decizia de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017;

Prin **Decizia de impunere nr. .../...2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina petentei, în sumă totală de **... lei** reprezentând:
... lei – impozit pe profit;
... lei – TVA.

II.1.1. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei;

În declarația anuală privind impozitul pe profit aferentă anului 2011 agentul economic înregistrează pierdere pentru anul de raportare în sumă de ... lei la care se adaugă o pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de ... lei.

A fost verificată baza de date existentă la nivelul A.J.F.P. ... referitoare la declarațiile anuale privind impozitul pe profit depuse de către agentul economic pentru anii anteriori în vederea analizării pierderi fiscale de recuperat din anii precedenți și s-au constatat următoarele:

- în anul 2008 s-a înregistrat pierdere fiscală pentru anul de raportare în sumă de ... lei neavând pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți.
- în anul 2009 s-a înregistrat profit impozabil pentru anul de raportare în sumă de ... lei la care se adaugă pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de ... lei.

- în anul 2010 pentru perioada 01.01.2010 - 30.09.2010 s-a înregistrat profit impozabil pentru perioada de raportare în sumă de ... lei la care se adaugă pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de ... lei.
- în anul 2010 pentru perioada 01.10.2010 - 31.12.2010 s-a înregistrat profit impozabil pentru perioada de raportare în sumă de ... lei la care se adaugă pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de ... lei.
- în anul 2011 s-a înregistrat o pierdere fiscală pentru perioada de raportare în sumă de ... lei la care se adaugă pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de ... lei.

Față de cele arătate anterior organele de inspecție fiscală au constatat că în mod eronat s-a preluat pierderea fiscală în sumă de ... lei de recuperat din anii precedenți înscrisă la rd.38 din Declarația privind impozitul pe profit depusă pentru anul 2009, deoarece în declarația privind impozitul pe profit depusă pentru anul 2008 a fost declarată o pierdere fiscală de recuperat în anii următori de ... lei (anexa 1 la Rif).

Având în vedere cele menționate organele de inspecție fiscală au determinat profitul impozabil/pierderea fiscală pentru perioada verificată:

- La 31.12.2009 s-a determinat o pierdere fiscală de ... lei (... lei pierderea fiscală de recuperat în anii următori înscrisă în declarația 101 pentru anul 2008 - ... lei profitul impozabil pentru anul de raportare înscris în declarația 101 pentru anul 2009 = ... lei);
- La 30.09.2010 s-a determinat un profit impozabil ... lei (... lei pierderea fiscală de recuperat în anii următori determinată de organele de inspecție fiscală pentru anul 2009 – ... lei profitul impozabil pentru anul de raportare înscris în declarația 101 pentru perioada ianuarie – septembrie 2010 = ... lei);
- La 31.12.2010 s-a determinat un profit impozabil de ... lei (... lei profitul impozabil pentru anul de raportare înscris în declarația 101 pentru perioada octombrie – decembrie 2010);
- La 31.12.2011 s-a înregistrat în bilanța de verificare o pierdere contabilă de ... lei la care s-au adăugat cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei (... lei dobânzi/majorări de întârziere + ... lei cheltuieli de protocol care depășesc limita prevăzută de lege = ... lei) rezultând o pierdere fiscală de recuperat în anii următori de ... lei;
- La 31.12.2012 s-a înregistrat în bilanța de verificare o pierdere contabilă de ... lei la care s-au adăugat cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei (... lei dobânzi/majorări de întârziere + ... lei alte cheltuieli nedeductibile = ... lei) rezultând un profit impozabil de ... lei pentru care s-a determinat un **impozit pe profit suplimentar de ... lei;**

II.1.2. Referitor la suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu dobânzi/majorări de întârziere etc. de care nu s-a ținut cont la determinarea profitului impozabil în declarația 101 aferentă anului 2013;

În cursul anului 2013 s-au înregistrat în evidența contabilă în contul 6581.2 „Despăgubiri amenzi penalități” suma de ... lei (anexa nr.2 la RIF), iar în declarația 101 Declarație privind impozitul pe profit depusă pentru anul 2013 la rd.26 Dobânzi/majorări de întârziere, amenzi, confiscări și penalități de întârziere datorate către autoritățile române/străine a fost preluată suma de ... lei rezultând o diferență de ... lei reprezentând cheltuieli cu dobânzi/majorări nedeductibile din punct de vedere fiscal de care nu s-a ținut cont la determinarea profitului impozabil/pierdere fiscală pentru anul de raportare.

La 31.12.2013 s-a înregistrat în balanța de verificare un profit contabil de ... lei la care s-au adăugat cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei (... lei dobânzi/majorări de întârziere + ... lei alte cheltuieli nedeductibile = ... lei) rezultând un profit impozabil de ... lei pentru care s-a determinat **un impozit pe profit suplimentar de ... lei.**

II.1.3. Referitor la înregistrările operate prin nota contabilă nr. .../...2015 cu explicația pierdere tehnologică;

Organele de inspectie fiscale au constatat că în luna decembrie 2015 s-a înregistrat în evidența contabilă NC .../...2015, cu următoarele articole contabile:

- 601 = 301 ... lei, fără nici o explicație;
- 601 = 301 ... lei, cu explicația pierderi tehnologice.

Au fost solicitate de către organele de inspectie fiscale explicații și documente care au stat la baza înregistrării în contabilitate în conturi de cheltuieli a sumelor menționate mai sus, dar nu a fost pus la dispoziție nici un document.

Organele de inspectie fiscale au făcut mențiunea că din baza de date pusă la dispoziția organelor de inspectie fiscală de către contribuabil rezultă că pentru restul înregistrărilor în contul 601;2.....601;229 există explicația bonuri consum care au fost identificate și ca documente primare în dosarele cu actele contabile ale societății.

Având în vedere cele menționate, a fost considerată nedeductibilă din punct de vedere fiscal de către organele de inspectie fiscală suma de ... lei.

A fost recalculat în timpul inspecției fiscale profitul impozabil și respectiv impozitul pe profit pentru anul 2015, astfel:

La 31.12.2015 s-a înregistrat în balanța de verificare un profit contabil de ... lei, la care s-au adăugat cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei (... lei alte cheltuieli nedeductibile + ... lei pierderi tehnologice) rezultând un profit impozabil de ... lei pentru care s-a determinat un impozit pe profit de ... lei.

Contribuabilul a declarat pentru anul 2015 impozit pe profit în sumă de ... lei rezultând **un impozit pe profit suplimentar determinat în timpul inspecției fiscale de ... lei.**

II.1.4. Referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei;

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2015 s-a înregistrat în evidența contabilă NC .../...2015 (anexa 3) cu următoarele articole contabile :

- 601 = 301 ... lei, fără nici o explicație;
- 601 = 301 ... lei, cu explicația pierderi tehnologice.

Au fost solicitate de către organele de inspecție fiscale explicații și documente care au stat la baza înregistrării în contabilitate în conturi de cheltuieli a sumelor menționate mai sus dar nu a fost pus la dispoziție nici un document.

Organele de inspecție fiscală au făcut mențiunea ca din baza de date pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către contribuabil rezultă că pentru restul înregistrărilor în contul 601;2.....601;229 exista explicația bonuri consum care au fost identificate și ca documente primare în dosarele cu actele contabile ale societății.

Având în vedere cele menționate anterior organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar ... lei taxa pe valoare adaugata aferentă materiilor prime descarcate din gestiune fără a fi puse la dispoziție documente justificative.

În sinteză, organele de inspecție fiscală, pentru întreaga perioada verificată au determinat un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei și o TVA suplimentară în sumă de ... lei, iar motivele de fapt care au stat la stabilirea suplimentară a impozitului pe profit și TVA, au fost următoarele:

- a fost diminuată pierderea fiscală cu suma de ... lei în sensul ca în mod eronat s-a preluat pierderea fiscală în sumă de ... lei de recuperat din anii precedenți înscrisă la rd.38 din Declarația privind impozitul pe profit depusa pentru anul 2009, deoarece în declarația privind impozitul pe profit depusă pentru anul 2008 a fost declarată o pierdere fiscală de recuperat în anii următori de ... lei;
- s-au înregistrat în evidența contabilă în contul 6581.2 „Despăgubiri amenzi penalități” suma de ... lei (anexa nr.1), iar în declarația 101 Declarație privind impozitul pe profit depusă pentru anul 2013 la rd.26 Dobânzi/majorări de întârziere, amenzi, confiscări și penalități de întârziere datorate către autoritățile române/străine a fost preluată suma de ... lei rezultând o diferență de ... lei reprezentând cheltuieli cu dobânzi / majorări nedeductibile din punct de vedere fiscal de care nu s-a ținut cont la determinarea profitului impozabil/pierderea fiscală pentru anul de raportare;
- s-a înregistrat în contul 601 “Cheltuieli cu materiile prime” suma de ... lei în baza NC .../...2015 cu explicația pierderi tehnologice, fără a fi puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente care au stat la baza acestor înregistrări.

Ca și temei de drept, organele de inspecție fiscală au invocat următoarele prevederi legale: art.11 alin.(1), art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.b) lit.f), art.26 alin.(1) (5), art.128 alin.4 lit.a) și art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, art.6 alin.(1) (2) din LG 82/1991,

art.65 alin.(1) din OG 92/2003, art.73 alin.(1) din LG 207/2015, art.19 alin.(1) din LG227/2015 și art.21 alin.(1) pct. 23 din HG44/2004.

II.2. Referitor la capătul de cerere cu privire la contestația formulată împotriva Deciziei nr. .../...2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, pentru accesorii în sumă parțială de ... lei.

În temeiul art.98 lit.c) și art.173 din Legea nr. 207/2015 din Codul de procedură fiscală, pentru plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor sociale și a altor venituri ale bugetului general consolidat, organele fiscale ale A.J.F.P. ..., au procedat la calcularea următoarelor dobânzi și penalități de întârziere în quantum total de ... lei reprezentând:

... lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
conform Anexei la Decizia nr. ... din ...2017.

Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../...2017 s-au calculat accesorii aferente impozitului pe profit, atât pentru debitele stabilite suplimentar prin decizia de impunere contestată, în sumă de ... lei, cât și pentru debitul în sumă de ... lei, declarat de societate prin declarația 101 pentru anul 2016, având nr. .../...2017, scadent în 25.03.2016, astfel:

- pentru impozitul pe profit anual declarat de societate în sumă de ... lei, s-au calculat accesorii în sumă de ... lei, din care dobânzi în sumă de ... lei și penalități întârziere în sumă de ... lei, de la scadenta (25.03.2016) și până la data de ...2017 (data emiterii deciziei de calcul accesorii);
- pentru debitul stabilit suplimentar în sumă de ... lei, s-au calculat accesorii în sumă de ... lei, din care ... lei dobânzi și ... lei penalități întârziere, de la scadența stabilită prin actul de control și până la data de ...2017 (data emiterii deciziei de calcul accesorii).

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

Societatea X SRL din ..., are sediul social în ..., și sediul operativ la ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., având C.I.F. ..., reprezentată prin dl. Y, în calitate de administrator.

Contestația este formulată împotriva:

- **Deciziei de impunere nr. .../...2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, **pentru suma totală de ... lei** reprezentând:

... lei – impozit pe profit;
... lei – TVA.

- **Deciziei nr. .../...2017** referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de AJFP ..., pentru **accesorii în sumă parțială de ... lei** reprezentând:

... lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;

... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

De asemenea petenta a solicitat **susținerea orală a contestației**, în temeiul art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

La procedura de susținere orală a contestației din data de 13.12.2017, societatea **X SRL** a fost reprezentată de dl. S... N..., în calitate de consultant fiscal și dl. P..., în calitate de consilier juridic/împuternicit, iar din partea organului emitent al actului atacat AJFP ... – Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 4, au fost prezente dna. C... - șef serviciu, dna. F... - consilier superior și dna. P..., inspector superior.

Astfel, prin **susținerea orală a contestației**, s-au prezentat o serie de motivații, astfel:

1. Referitor la înlăturarea de către organul de inspecție fiscală a pierderii fiscale în sumă de ... lei de recuperat din anii precedenți înscrisă la rd. 38 din Declarația privind impozitul pe profit pentru anul 2009, petenta invocă în primul rând, o excepție de fond cu privire la prescripție întrucât organul de inspecție fiscală a procedat la recalcularea impozitului pe profit aferent anilor 2011-2016, refuzând să ia în considerare o pierdere fiscală reportată aferentă anului 2008 pe considerentul că aceasta nu a fost preluată corect în anul 2009, arătând că dacă organul de control fiscal constată că există o neconcordanță între declarația 101 aferentă anului 2008 și cea aferentă anului 2009, acesta trebuia să procedeze în mod just la dispunerea unei măsuri în sensul rectificării declarației 101/2008 și nu să procedeze la înlăturarea pierderii reportate preluate în anul 2009.

Atât anul 2008, cât și anul 2009 sunt în afara perioadei de control menționate în avizul de control fiscal. Mai mult, potrivit art.110 alin.(1) dreptul organului fiscal de a stabili creanțe fiscale se prescrie în termen de 5 ani, motiv pentru care organul de inspecție fiscală nu trebuia să procedeze la modificarea sumelor (pierdere fiscală reportată) declarate și operate de contribuabil în situațiile financiare și declarațiile înregistrate în afara perioadei ce face obiectul controlului, arătând că eroarea cuprinsă în evidența contabilă nu poate fi sancționată cu considerarea ca nedeductibile a acestor cheltuieli, influențând pierderea realizată printr-o investiție majoră.

Echipa de inspecție fiscală arată că în mod eronat s-a preluat pierderea fiscală în sumă de ... lei de recuperat din anii precedenți înscrisă la rd.38 din Declarația privind impozitul pe profit depusă pentru anul 2009, deoarece în declarația privind impozitul pe profit depusă pentru anul 2008 a fost declarată o pierdere fiscală de recuperat în anii următori de ... lei,

arătând că dacă inspecția ar fi vizat perioada verificată, întradevăr ar fi fost incidente prevederile prescripției, dar s-au verificat doar modul de depunere a declarațiilor înregistrate de petentă.

Petenta solicită în mod expres un răspuns la excepția de fond invocată, respectiv prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații suplimentare prin extinderea perioadei verificate în afara termenului de prescripție.

Echipa de inspecție fiscală arată că s-au solicitat documente de natura registrului de evidență fiscală și inventarelor, care nu au putut fi puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, solicitând la data prezentei reprezentanților legali ai societății să precizeze argumentele legale care să clarifice starea de fapt constatată în evidența contabilă a firmei.

Petenta arată că probabil această situație a fost generată de schimbarea în mod repetat a persoanelor responsabile cu evidența contabilă, generată de schimbarea în această perioadă a acționariatului firmei.

2. Referitor la suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu dobânzi/majorări de întârziere, etc., de care nu s-a ținut cont la determinarea profitului impozabil în declarația 101 aferentă anului 2013, reprezentanții petentei arată că starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală este întemeiată, fiind vorba de o înregistrare contabilă eronată.

3. Referitor la înregistrările operate prin nota contabilă .../...2015 cu explicația pierdere tehnologică:

Petenta arată că materialele indicate în documentul intitulat Situația vânzărilor de deșuri metalice în perioada 2010-2015 și în Situația mișcărilor de stocuri din perioada 01.01.2010 - 31.12.2015 la Depozitul de materiale, nu pot proveni în mod logic decât din materii prime utilizate în procesul de producție, iar cantitățile de deșuri au fost predate unui alt agent economic spre valorificare, cantitățile respective fiind probate dincolo de orice îndoială cu documentele justificative anexate de asemenea Notei explicative (facturi, avize de însoțire a mărfii, bonuri de cântar).

Petenta arată că suma de ... lei cuprinsă în nota contabilă nr. .../...2015 reprezintă pierdere tehnologică rezultată din activitatea de producție din perioada 2010-2015, concretizată în deșuri de oțel și fier (span, resturi metalice), diferență ce a fost constatată la sfârșitul anului și a fost înregistrată în contabilitate în baza deciziei administratorului nr.... din ...2015.

Reprezentanții petentei arată că, pe lângă argumentele invocate în Nota explicativă la RIF, potrivit Situațiilor mișcărilor de stocuri din perioada 2010-2015, se poate observa că societatea a obținut în fiecare an pierderi tehnologice cumulate ce, anual, se situează sub nivelul de 4% stabilit prin Hotărârea AGA nr. .../...2010 (anexată în copie contestației).

Echipa de inspecție fiscală arată că s-au solicitat documente de natura inventarelor, descărcării de gestiune, care nu au putut fi puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

Reprezentanții petentei arată că descărcarea de gestiune cu materiile prime și materialele înregistrate, utilizate în procesul de producție, a avut corespondent în veniturile obținute de societate și având la baza documente justificative de genul situațiilor de lucrări, a bonurilor de consum, a bonurilor de cântar însoțite de facturi fiscale, arătându-se că nota contabilă prin care s-a descărcat cuprinde o cantitate de ... kg deșeuri de fier vechi rezultate din procesul de producție în perioada 2010 -2015, cantitatea respectivă fiind predată unei societăți de profil. Se susține că s-au acumulat în timp, pe parcursul celor 5 ani, și au condus la un stoc contabil nereal care a fost reglat tocmai prin nota contabilă .../...2015, nota pornind însă de la o constatare certă și anume, cantitățile de deșeuri preluate în stoc și apoi vândute prin cântărire unui alt agent economic.

Echipa de inspecție fiscală arată că nu au fost puse la dispoziție balanțe cantitativ-valorice.

Organele de soluționare a contestației menționează că din consultarea documentele existente la dosarul cauzei, deși petenta a indicat că depune în motivarea contestației Situația mișcărilor de stocuri din perioada 01.01.2010 - 31.12.2015 (extras materiale metalice), la dosarul cauzei există Situația mișcărilor de stocuri doar pentru anul 2011, din perioada verificată 2011 – 2016.

Reprezentanții petentei arată că au posibilitatea de a depune în termen de 5 zile, Situația mișcărilor de stocuri din perioada 01.01.2012 - 31.12.2015.

Echipa de inspecție fiscală arată că în eventualitatea depunerii acestor mijloace de probă informațiile conținute este necesar și obligatoriu a fi corelate cu informațiile conținute de evidența contabilă a petentei și reflectate în declarațiile acesteia.

4. Referitor la stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei aferentă materiilor prime descărcate din gestiune fără a fi puse la dispoziție documente justificative.

Petenta arată că este legat indisolubil de modul de soluționarea al punctelor anterioare, mai mult subliniază natura TVA.

Echipa de inspecție fiscală arată că data având în vedere documentele existente la dosarul inspecției fiscale care au fundamentat starea de fapt constatată în actul contestat își mențin punctul de vedere.

De asemenea, **referitor la contestarea Deciziei nr. ... / ...2017** referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, pentru **accesorii în sumă totală de ... lei**, se arată că accesoriile aferente obligației suplimentare de natura impozitului pe profit sunt în cuantum de ... lei, regimului acestora fiindu-le aplicabil principiul general de drept *accessorium sequitur principale*, iar accesoriile în cuantum

de ... lei sunt aferente obligații declarative a petentei, reprezentării petentei arătând că au formulat și motivat contestația numai pentru accesoriile aferente obligației suplimentare de natura impozitului pe profit în sumă de ... lei, respectiv suma de ... lei.

În consecință, urmare a susținerii orale a contestației, s-a încheiat **Minuta ședinței din data de 13.12.2017**, în care s-a consemnat și faptul că petenta urmează să completeze dosarul cauzei cu documentele invocate în cadrul susținerii.

Prin adresa .../...2017, înregistrată la AJFP ... – Inspecție Fiscală sub nr. .../...2017, petenta depune situația mișcărilor de stocuri din perioada 01.01.2012 – 31.12.2015, însoțită de adresa nr. .../...2014 prin care prezintă situația consumurilor de materii prime utilizate de către societate în procesul de producție structuri metalice în perioada 01.2010 - 12.2015, astfel:

Anul	Cantitate materii prime (kg)	Valoare achiziție materii prime fără TVA (Ron)
2010
2011
2012
2013
2014
2015
TOTAL
Pierdere tehnologică 4%

Petenta susține că se poate observa că din aplicarea procentului de pierdere tehnologică de 4 % stabilit prin hotărârea asociațiilor nr. 386 din data de 15.11.2010 rezultă un total de ... lei. Societatea a înregistrat în evidența contabilă consumuri de materii prime constând în pierdere tehnologică aferentă perioadei 01.01.2010-31.12.2015 prin nota contabilă .../...2015 în sumă de ... lei. Diferența de ... lei, față de calculul rezultat din tabelul de mai sus provine din faptul că nota contabilă .../...2015 a fost făcută luând în calcul prețuri medii de aprovizionare a materiilor prime (oțel beton, profile, cornier, tablă, etc.) pentru întreaga perioadă la care face referire nota contabilă.

Prin aceasta petenta dorește să arate că nota contabilă la care a făcut referire nu numai că a fost rezultatul unor calcule efectuate în baza unor documente justificative, dar mai ales a fost necesară a fi înregistrată în contabilitate având în vedere faptul că pe perioada 2010-2015 această pierdere tehnologică nu s-a înregistrat în contabilitatea societății, menționând ca și argument în acest sens și profilul activității de producție de structuri metalice al societății, executate la cererea și conform proiectului beneficiarului, și faptul că nu societatea nu desfășura o activitate de producție de serie, factori care au determinat realizarea de

pierderi tehnologice din producția de structuri metalice individualizate (la comandă), activitate care implică pierderi tehnologice rezultată din debitări, suduri și alte acțiuni mecanice asupra materiilor prime.

În susținerea realității fiscale, petenta mai aduce ca argument și faptul că pierderea tehnologică a societății a fost reală și din aceasta au rezultat deșeuri metalice, deșeuri valorificate de către societate prin unități specializate, realizând în acest sens activități taxabile din punct de vedere al TVA, situația analitică a deșeurilor provenite din pierderea tehnologică fiind prezentate ca anexă la contestație, petenta anexând și situația analitică a consumurilor de materii prime înregistrate pe bază de Bon de consum BC separat pe perioadele, 01.01.2010-31.12.2010, 01.01.2011-31.12.2011, 01.01.2012-31.12.2012, 01.01.2013-31.12.2013, 01.01.2014-31.12.2014 și 01.01.2015-31.12.2015.

Astfel, față de cele depuse și invocate de petentă, în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 276 alin. 4 din Codul de procedură fiscală: *„Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”*,

A.J.F.P. ... - Inspecție Fiscală, cu adresa nr. .../...2017 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. .../...2018 a transmis completarea nr. .../...2017 la Referatul privind propuneri de soluționare a contestației formulată de X SRL, prin care organele de inspecție fiscală menționează următoarele:

- analizând listele prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că nu există concordanță între valoarea ieșirilor de materiale din liste și valoarea ieșirilor de materiale înregistrate în balanțele de verificare întocmite de societate pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2015;
- organele de inspecție fiscală au prezentat situația cu diferențele constatate între valorile ieșirilor de materii prime înscrise pe listele prezentate de societate și valoarea ieșirilor de materii prime înscrise în balanțele de verificare, astfel:

Perioada	Valoare ieșiri conform liste	Pierdere tehnologică cf. liste	Valoare cheltuieli cu materiile prime conform balanțe de verificare	Diferențe
2015
2014
2013
2012
2011
2010		
TOTAL		...		

- organele de inspecție fiscală au menționat că perioada 01.01.2010 – 31.12.2010 nu a făcut obiectul inspecției fiscale, astfel că valoarea ieșirilor nu a putut fi comparată cu balanța de verificare aferentă perioadei.
- organele de inspecție fiscală au constatat că deși petenta susține că prezintă “situația mișcărilor de stocuri” listele prezentate nu reflectă decât ieșiri de materiale, valoarea acestor ieșiri nefiind în concordanță cu evidența contabilă.
- analizând listele prezentate se constată că societatea a inclus și materii prime care nu se încadrează în categoria materialelor care ar genera pierdere tehnologică (ex. Grund, acetilenă).
- organele de inspecție fiscală au observat, de asemenea, că în anul 2012 valoarea ieșirilor evidențiate în liste este de ... lei, în timp ce valoarea cheltuielilor cu materiile prime este în sumă de ... lei. Analizând listele s-a constatat că în anul 2012 societatea a evidențiat la ieșiri mai multe poziții cu “deșeu” pentru care în mod automat a calculat și pierdere tehnologică, precum și o poziție cu ieșire “parapeți pietonali” a cărei valoare de ieșire este de ... lei.

În concluzie, echipa de inspecție fiscală consideră că listele prezentate de societate nu reflectă realitatea, nu sunt documente justificative pentru nota contabilă .../...2017, și în concluzie nu sunt de natură a schimba constatările cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2017.

Aspecte de procedură :

A. Referitor la înlăturarea de către organul de inspecție fiscală a pierderii fiscale în sumă de ... lei de recuperat din anii precedenți înscrisă în Declarația privind impozitul pe profit pentru anul 2009 și stabilirea unui impozit pe profit suplimentar de ... lei, D.G.R.F.P. Timișoara este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală, în mod legal, au procedat la recalcularea impozitului pe profit aferent anilor 2011 - 2016, pe considerentul că pierdere fiscală reportată aferentă anului 2008 nu a fost preluată corect în anul 2009, în condițiile în care termenul de prescripție a dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 01 ianuarie a anului următor celui în care petenta avea obligația de a depune Declarația privind impozitul pe profit pe anul.

Perioada supusă inspecției pentru impozitul pe profit: 01.01.2011 – 31.12.2016.

În fapt, în declarația anuală privind impozitul pe profit aferentă anului 2011, societatea înregistrează pierdere pentru anul de raportare în sumă de ... lei, la care se adaugă o pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au menționat că a fost verificată baza de date existentă la nivelul A.J.F.P. ... referitoare la declarațiile anuale privind impozitul pe profit depuse de către agentul economic pentru anii anteriori în vederea analizării pierderi fiscale de recuperat din anii precedenți și au constatat că în mod eronat s-a preluat pierderea fiscală în sumă de ... lei de recuperat din anii precedenți înscrisă la rd.38 din Declarația privind impozitul pe profit depusă pentru anul 2009, deoarece în declarația privind impozitul pe profit depusă pentru anul 2008 a fost declarată o pierdere fiscală de recuperat în anii următori de ... lei (anexa 1 la Rif).

Având în vedere cele menționate organele de inspecție fiscală au determinat profitul impozabil/pierderea fiscală pentru perioada 2009 - 2012:

- La 31.12.2009 s-a determinat o pierdere fiscală de ... lei (... lei pierderea fiscală de recuperat în anii următori înscrisă în declarația 101 pentru anul 2008 - ... lei profitul impozabil pentru anul de raportare înscris în declarația 101 pentru anul 2009 = ... lei);

- La 30.09.2010 s-a determinat un profit impozabil ... lei (... lei pierderea fiscală de recuperat în anii următori determinată de organele de inspecție fiscală pentru anul 2009 – ... lei profitul impozabil pentru anul de raportare înscris în declarația 101 pentru perioada ianuarie – septembrie 2010 = ... lei);

- La 31.12.2010 s-a determinat un profit impozabil de ... lei (... lei profitul impozabil pentru anul de raportare înscris în declarația 101 pentru perioada octombrie – decembrie 2010);

- La 31.12.2011 s-a înregistrat în balanța de verificare o pierdere contabilă de ... lei la care s-au adăugat cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei (... lei dobânzi/majorări de întârziere + ... lei cheltuieli de protocol care depășesc limita prevăzută de lege = ... lei) rezultând o pierdere fiscală de recuperat în anii următori de ... lei;

- La 31.12.2012 s-a înregistrat în balanța de verificare o pierdere contabilă de ... lei la care s-au adăugat cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei (... lei dobânzi/majorări de întârziere + ... lei alte cheltuieli nedeductibile = ... lei) rezultând un profit impozabil de ... lei pentru care s-a determinat un impozit pe profit suplimentar de ... lei;

În contestația formulată petenta invocă în primul rând, o excepție de fond cu privire la prescripție întrucât organul de inspecție fiscală a procedat la recalcularea impozitului pe profit aferent anilor 2011-2016, refuzând să ia în considerare o pierdere fiscală reportată aferentă anului 2008 pe considerentul că aceasta nu a fost preluată corect în anul 2009, arătând că dacă organul de control fiscal constată că există o neconcordanță între declarația 101 aferentă anului 2008 și cea aferentă anului 2009.

Chiar dacă cu depășirea limitelor controlului, organul de control fiscal constata că există o neconcordanță între declarația 101 aferentă anului 2008 și cea aferentă anului 2009, aceasta trebuia să procedeze în mod just la dispunerea unei măsuri în sensul rectificării declarației 101/2008 și nu să

procedeze la înlăturarea pierderii reportate preluate în anul 2009, deoarece aceasta pierdere fiscală, așa cum a fost ea preluată, corespunde realității economice constatate și probate prin documente de evidență contabilă și nu în ultimul rând fiind reflectată corect în Situația financiară anuală aferentă anului 2008.

Cu toate acestea, petenta susține că organul de inspecție fiscală se limitează doar la a constata o preluare eronată a pierderii fiscale, fără a mai analiza în cuprinsul R.I.F. dacă această pierdere fiscală reportată este reală sau nu, în ciuda explicațiilor formulate de petentă în timpul controlului și prin Nota explicativă nr..../...2017 la Proiectul RIF .../...2017.

În concret, organele de inspecție fiscală au transmis agentului economic Avizul de inspecție fiscală .../...2017, prin care contribuabilul era informat că va face **obiectul unei inspecții fiscale privind impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2011 - 31.12.2016** și taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2016.

Ulterior, organele de inspecție fiscală au consemnat ca dată a începerii inspecției fiscale, data de 26.04.2017, acest fapt fiind înregistrat la nr. .../...2017 din Registru unic de control al societății.

În drept, potrivit prevederilor art. 110 alin. (1) și alin. (2), coroborat cu art. 352 și art. 353 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„art.110 *Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a creanțelor fiscale*

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili creanțe 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 iulie a anului următor celui pentru care se datorează obligația fiscală, dacă legea nu dispune altfel.

(3) Dreptul de a stabili creanțe fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.

art. 347 *Dispoziții privind termenele*

(1) *Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.*

art. 352 *Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi*

(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.

(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi.

art. 353 *Intrarea în vigoare*

Prezentul cod intră în vigoare la data de 1 ianuarie 2016”.

Având în vedere prevederile art.352-353 citat anterior, se constată că, deoarece Avizul de inspecție fiscală a fost emis în data de 31.03.2017, iar inspecția fiscală la X SRL a fost înscrisă în Registrul unic de control la data de 26.04.2017, deci ulterior datei de 01.01.2016, **cu privire la efectuarea procedurii de inspecție fiscală erau incidente prevederile Legii 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.**

Se reține totodată că în speță, cu toate că inspecția fiscală a cuprins perioada 2011- 2016, organele de inspecție fiscală au verificat și perioada 2008 – 2009, iar la **art. 347 din Legea nr. 207/2015 prevede că termenul se calculează după normele în vigoare la data când au început să curgă, în speță conform art. 91 din OG nr. 92/2003**, care prevede că:

“art. 91 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(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.

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.”

iar art. 23 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede că:

„art. 23 Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

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

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

Din coroborarea dispozițiilor legale, mai sus citate, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Totodată, art.22 din același act normativ:

“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; (...).”

Din dispozițiile legale mai sus citate, se reține că prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Din cele anterior prezentate rezultă că dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale corelative drepturilor de creanță fiscală se prescrie în termen de 5 ani, termen care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanța fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe profit, se constată că aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

În concret, în cazul impozitului pe profit, baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul o determină și o declară prin Declarația anuală privind impozitul pe profit (formular 101).

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, la art.26 alin.(1) prevede:
“(1) Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.”, coroborate cu precizările pct.73 și 74 din HG 44/2004 privind normele metodologice de aplicare a codului fiscal, care arată:

“73. Recuperarea pierderilor anuale se face în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.

74. Pierderea fiscală reprezintă suma înregistrată în declarația de impunere a anului precedent.”

Față de aceste prevederi legale mai sus menționate se reține că petenta are dreptul la recuperarea pierderii înregistrată în anul 2009, din profiturile obținute în următorii 5 ani (2010-2015), cu condiția ca această pierdere să fie stabilită și înregistrată prin declarația anuală privind impozitul pe profit, aspect pe care petenta l-a îndeplinit prin depunerea declarației anuale privind impozitul pe profit pe anul 2009.

Astfel, din interpretarea sistematică a art.22 și art.23 din Codul de procedură fiscală, mai sus citate, rezultă ca momentul constituirii bazei de impunere este momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să declare baza impozabilă și obligația fiscală aferentă (pentru obligațiile fiscale stabilite prin autoimpunere), deoarece numai din acest moment organul fiscal are dreptul să verifice obligațiile fiscale stabilite de contribuabil însuși prin declarație, să stabilească diferențe și să le perceapă.

Numai din momentul expirării termenului de depunere a declarației organele fiscale ar fi putut pretinde contribuabililor declararea, în situația în care aceștia nu-și respectau obligația legală de a declara, respectiv sau ar fi putut iniția inspecția fiscală pentru îndeplinirea obiectului specific de activitate al inspecției reglementat expres de art.94 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, de verificare a **“legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea după caz a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată (...).”**

Prin urmare, prescripția extinctivă reprezintă un mijloc de stingere a dreptului la acțiune în sens material, prin neexercitarea dreptului de către titularul său în termenul prevăzut de lege și constituie o sancțiune juridică pentru pasivitatea titularului aceluși drept.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit aferent anului fiscal 2008 și 2009, baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul o declară prin declarația privind impozitul pe profit, așa cum se prevede la CAP. V Plata impozitului și depunerea declarațiilor fiscale, **art. 34 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru anii 2008 și 2009.

Formularul 101 „Declarație privind impozitul pe profit” pentru anul 2008 este prevăzut de Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.101/2008 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă, care la ANEXA 9 INSTRUCȚIUNI de completare a formularului 101 "Declarație privind impozitul pe profit", cod 14.13.01.04, precizează:

“I. Depunerea declarației

1. Declarația privind impozitul pe profit se completează și se depune anual de către plătitorii de impozit pe profit, până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor.

Contribuabilii prevăzuți la art. 34 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care definitivează până la data de 15 februarie închiderea exercițiului financiar anterior, organizațiile nonprofit, precum și contribuabilii care obțin venituri majoritare din cultura cerealelor și plantelor tehnice, pomicultură și viticultură au obligația să completeze și să depună declarația privind impozitul pe profit până la data de 15 februarie inclusiv a anului următor celui pentru care se calculează impozitul.

Contribuabilii prevăzuți la art. 34 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, și 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 depune formularul 100 pentru trimestrul IV al anului de raportare.

În cazul asocierilor fără personalitate juridică, pentru impozitul pe profit datorat de către contribuabilii prevăzuți la art. 13 lit. c) și e) din Legea nr.

571/2003, cu modificările și completările ulterioare, și reținut de persoana juridică responsabilă, nu se completează și nu se depune declarația anuală de impozit pe profit.

Contribuabilii care încetează să existe în cursul anului fiscal au obligația să completeze și să depună declarația privind impozitul pe profit până la data depunerii situațiilor financiare la registrul comerțului.”

Formularul 101 „Declarație privind impozitul pe profit” pentru anul 2009 este prin ORDINUL președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.607 din 26 octombrie 2009 pentru modificarea și completarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 101/2008 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă, care la ANEXA 2 INSTRUCȚIUNI de completare a formularului 101 "Declarație privind impozitul pe profit", cod 14.13.01.04, precizează:

“I. Depunerea declarației

1. Declarația privind impozitul pe profit se completează și se depune anual de către plătitorii de impozit pe profit până la data de 25 aprilie inclusiv a anului următor.”

Se reține că, în acest sens, s-a pronunțat și **Comisia Fiscală Centrală**, care prin **Decizia nr. 7/2011** a stabilit următoarele:

“În interpretarea și aplicarea unitară a prevederilor art. 91 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, în cazul impozitului pe profit, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101”.

De asemenea, Direcția generală de asistență pentru contribuabili din cadrul ANAF, într-o speță similară, specifică faptul că:

“În scopul clarificării momentului nașterii obligației fiscale, Comisia fiscală centrală, într-un caz individual, a dat o soluție potrivit căreia termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, în cazul impozitului pe profit, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101”Declarație privind impozitul pe profit.

Cu alte cuvinte s-a apreciat de către Comisia fiscală centrală faptul că dreptul de creanță fiscală se naște la momentul prevăzut de lege pentru depunerea declarației de impunere.”

Mai mult, a interpreta începerea cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, în raport de o dată anterioară termenului prevăzut pentru declararea anuală a impozitului pe profit, ar însemna să nu se dea eficiență prevederilor art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Reiese, aşadar, că în cazul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2008 și respectiv 2009, declarația anuală privind impozitul pe profit trebuia depusă până la data de 15 aprilie 2009, respectiv 25 aprilie 2010, iar termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie 2010, respectiv 1 ianuarie 2011 și se împlinește la data de 31 decembrie 2015, respectiv 31 decembrie 2016.

Cum inspecția fiscală a început la data de 26.04.2017, așa cum s-a consemnat în Registrul unic de control, rezultă că la data începerii inspecției fiscale sunt incidente dispozițiile din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data începerii inspecției:

ART. 113 Obiectul inspecției fiscale

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

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

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

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

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

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

e) solicitarea de informații de la terți;

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

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

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

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

- j) sancționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile;
- k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;
- l) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.

(3) Nu intră în atribuțiile inspecției fiscale efectuarea de constatări tehnico-științifice sau orice alte verificări solicitate de organele de urmărire penală în vederea lămuririi unor fapte ori împrejurări ale cauzelor aflate în lucru la aceste instituții.

ART. 114 Persoanele supuse inspecției fiscale

Inspecția fiscală se exercită asupra oricăror persoane și entități, indiferent de forma lor de organizare, care au obligații de stabilire, reținere sau plată a obligațiilor fiscale prevăzute de lege.

ART. 115 Formele și întinderea inspecției fiscale

(1) Formele de inspecție fiscală sunt:

a) inspecția fiscală generală, care reprezintă activitatea de verificare a modului de îndeplinire a tuturor obligațiilor fiscale și a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce revin unui contribuabil/plătitor, pentru o perioadă de timp determinată;

b) inspecția fiscală parțială, care reprezintă activitatea de verificare a modului de îndeplinire a uneia sau mai multor obligații fiscale, precum și a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă, ce revin unui contribuabil/plătitor pentru o perioadă de timp determinată.

(2) Organul de inspecție fiscală decide asupra efectuării unei inspecții fiscale generale sau parțiale, pe baza analizei de risc.

(3) Inspecția fiscală se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impozitare, dacă acestea prezintă interes pentru aplicarea legislației fiscale/contabile.

ART. 117 Perioada supusă inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.

(2) Perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).

Astfel, pentru îndeplinirea obiectului specific de activitate al inspecției reglementat expres de Codul de procedură fiscală, Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale, și reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale

În concluzie, cu privire la inspecția fiscală, aceasta are ca obiect

verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

Din perspectiva perioadei supuse inspecției fiscale, aceasta se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.

Referitor la **prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale** dreptul organului fiscal de a stabili creanțe fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel, conform atât dispozițiile din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cât și din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd următoarele:

- OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală

“CAP. 2 Prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale

Art. 91 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(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.

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.

Art. 92 Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale

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

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

Art. 93 Efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale

Dacă organul fiscal constată împlinirea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale, va proceda la încetarea procedurii de emiteră a titlului de creanță fiscală.”

- Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“CAPITOLUL VI Prescripția dreptului de a stabili creanțe fiscale

ART. 110 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili creanțe 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 iulie a anului următor celui pentru care se datorează obligația fiscală, dacă legea nu dispune altfel.

(3) Dreptul de a stabili creanțe fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.

ART. 111 Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale

(1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 110 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/plătitor a declarației de impunere după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data la care contribuabilul/plătitorul corectează declarația de impunere sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a creanței fiscale datorate.

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 110 se suspendă:

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

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale/verificării situației fiscale personale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale/verificării situației fiscale personale, în condițiile respectării duratei legale de efectuare a acestora;

c) pe timpul cât contribuabilul/plătitorul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale/verificării situației fiscale personale;

d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil/plătitor inactiv și data reactivării acestuia.

ART. 112 Efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale

Dacă organul fiscal constată împlinirea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a creanței fiscale, procedează la încetarea procedurii de emiteră a titlului de creanță fiscală.”

De menționat că, potrivit dispozițiilor din Codul de procedură fiscală,

termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale poate suferi modificări, ori de câte ori sunt îndeplinite condițiile pentru a opera suspendarea sau întreruperea curgerii acestui termen.

Pe cale de consecință, pentru cele ce preced, considerăm că incidența instituției prescripției în materie procedural fiscală trebuie dedusă ținând seama de particularitățile fiecărui caz în parte.

În concluzie, analiza incidenței instituției prescripției, a dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale, se realizează de organele competente, deoarece, în dreptul român, existența *prescripției* este un principiu fundamental, iar *imprescriptibilitatea* reprezintă un regim de excepție.

Referitor la susținerea petentei că dacă organul de control fiscal constată că există o neconcordanță între declarația 101 aferentă anului 2008 și cea aferentă anului 2009, aceasta trebuia să procedeze în mod just la dispunerea unei măsuri în sensul rectificării declarației 101/2008 și nu să procedeze la înlăturarea pierderii reportate preluate în anul 2009, deoarece aceasta pierdere fiscală, așa cum a fost ea preluată, corespunde realității economice constatate și probate prin documente de evidență contabilă și nu în ultimul rând fiind reflectată corect în Situația financiară anuală aferentă anului 2008, în condițiile în care organul de inspecție fiscală se limitează doar la a constata o preluare eronată a pierderii fiscale fără a mai analiza în cuprinsul R.I.F. dacă aceasta pierdere fiscală reportată este reală sau nu, în ciuda explicațiilor formulate de petentă în timpul controlului și prin Nota explicativă nr.../...2017 la Proiectul R.I.F. .../...2017, în cauză trebuie avute în vedere:

- în ceea ce privește impozitul pe profit sunt aplicabile prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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.”

coroborate cu prevederile pct. 12 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004, care precizează:

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

- din analiza textelor de lege mai sus enunțate se reține că 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, iar sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

- cu alte cuvinte, legiuitorul condiționează veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil de cele înregistrate în contabilitate, de existența documentelor justificative în baza cărora s-a efectuat înregistrarea.

Astfel, prevederile art.2 și art.6 din Legea Contabilității nr. 82 / 1991, care prevede:

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

ART.6 (1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

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

Așadar, raportat la cele reținute mai sus, având în vedere că atât în constatările din **Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2017** emis de A.J.F.P. ...- Inspecție Fiscală, cât și prin Referatul nr. HDG_AIF .../...2017 privind propuneri de soluționare a contestației formulată de X SRL, precum și prin completarea nr. .../...2017 la Referat, nu sunt prezentate informații clare, de natură factuală, nu putem aprecia cu privire la incidența instituției prescripției dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale în cauza supusă soluționării, respectiv dacă inspecția fiscală s-a efectuat în cadrulul termenului de prescripție a dreptului de verifica legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale din anii 2008 și 2009, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au făcut mențiuni referitoare la întreruperea prescripției sau alte prevederi legale incidente în cauză, având în vedere faptul că perioada avizată pentru verificare a fost 01.01.2011 – 31.12.2016.

În consecință, pentru capătul de cerere privind **înlăturarea de către organul de inspecție fiscală a pierderii fiscale în sumă de ... lei de recuperat din anii precedenți înscrisă în Declarația privind impozitul pe profit pentru anul 2009**, având în vedere cele arătate mai sus, faptul

că organele de inspecție fiscală, nu au menționat că au intervenit cauze de suspendare sau întrerupere a prescripției, iar din instrumentarea speței în fundamentarea stării de fapt referitoare la prescripție, în cauza dedusă judecătii, organele de inspecție fiscală au ignorat existența unor prevederi legale care reglementează prescripția extinctivă care sunt imperative, D.G.R.F.P. Timișoara, în lipsa clarificării stării de fapt existente, posibilă sub aspect legal, precum și faptul că din documentele existente la dosarul cauzei nu reiese dacă au intervenit cauze de suspendare sau întrerupere a prescripției, iar excepția ridicată de societate poate fi fondată, se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3), (4) și (7) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.

(7) În cazul soluțiilor de desființare, dispozițiile art.129 alin. (3) se aplică în mod corespunzător pentru toate categoriile de acte administrativ fiscale contestate, chiar dacă la data refacerii inspecției/controlului termenul de prescripție ar fi împlinit.”,

având în vedere și faptul că în legătură cu explicitarea acestui articol, O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, arată că:

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

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat

potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”, se va desființa parțial **Decizia de impunere nr. .../...2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, pentru capătul de cerere privind **impozitul pe profit suplimentar de ... lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceeași perioadă și același tip de creanță fiscală, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de considerentele strict precizate prin prezenta decizie.

Asupra fondului cauzei:

III.1. Referitor la cheltuielile în sumă de ... lei înregistrate cu nota contabilă nr.../...2015, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit drept cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil și nu au acceptat la deducere TVA aferentă acestor cheltuieli, în condițiile în care petenta susține că reprezintă pierderi tehnologice rezultate din activitatea de producție din perioada 2010-2015 înregistrată ulterior în contabilitate (pierderi tehnologice concretizate în deșeuri pe care le-a valorificat obținând venituri din vânzarea deșeurilor metalice), iar organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă pentru stabilirea pierderii tehnologice din realizarea produselor finite au fost respectate normele de consum la materia primă față de norma de consum stabilită de societate.

În fapt, în luna decembrie 2015, societatea a înregistrat în evidența contabilă Nota Contabilă nr. .../...2015, cu următoarele articole contabile:

- 601 = 301 ... lei, fără nici o explicație;
- 601 = 301 ... lei, cu explicația pierderi tehnologice.

Organele de inspecție fiscale au solicitat explicații și documentele care au stat la baza înregistrării în contabilitate în conturi de cheltuieli a sumelor menționate mai sus, dar nu a fost pus la dispoziție nici un document. Organele de inspecție fiscale au făcut mențiunea că pentru restul înregistrărilor în contul 601;2.....601;229 există explicația bonuri consum care au fost identificate și ca documente primare în dosarele cu actele contabile ale societății.

Având în vedere cele menționate, a fost considerată cheltuielă nedeductibilă din punct de vedere fiscal de către organele de inspecție fiscală suma de ... lei, fiind recalculat profitul impozabil și impozitul pe profit pentru anul 2015 și nu au acceptat la deducere TVA aferentă acestor cheltuieli.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată societatea susține că suma de ... lei cuprinsă în nota contabilă nr. .../...2015 reprezintă pierdere tehnologică rezultată din activitatea de producție din perioada 2010-2015, concretizată în deșeuri de oțel și fier (span, resturi metalice), diferență ce a fost constatată la sfârșitul anului și a fost înregistrată în contabilitate în baza deciziei administratorului nr. ... din ...2015.

Petenta subliniază faptul că materialele indicate în documentul intitulat Situația vânzărilor de deșeuri metalice în perioada 2010-2015 și în Situația mișcărilor de stocuri din perioada 01.01.2010 - 31.12.2015 la Depozitul de materiale, ambele anexate Notei explicative a petentei nu pot proveni în mod logic decât din materii prime utilizate în procesul de producție, iar cantitățile de deșeuri au fost predate unui alt agent economic spre valorificare, cantitățile respective fiind probate dincolo de orice îndoială cu documentele justificative anexate de asemenea Notei explicative (facturi, avize de însoțire a mărfii, bonuri de cântar).

Astfel, ținând cont și de faptul că veniturile realizate din vânzarea deșeurilor metalice au fost de asemenea impozitate, petenta apreciază că și cheltuielile înregistrate reprezentând descărcarea de gestiune cu materiile prime și materialele înregistrate, utilizate în procesul de producție sunt deductibile în conformitate cu dispozițiile art.19 alin.(1) Cod Fiscal, având corespondent în veniturile obținute de societate și având la baza documente justificative de genul situațiilor de lucrări, a bonurilor de consum, a bonurilor de cântar însoțite de facturi fiscale, pe care petenta susține că le-a anexat Notei explicative la RIF pentru a da curs dispozițiilor art. 65 Cod Procedură Fiscală.

Totodată, petenta susține că potrivit Situațiilor mișcărilor de stocuri din perioada 2010-2015, anexate se poate observa ca societatea a obținut în fiecare an pierderi tehnologice cumulate ce, anual, se situează sub nivelul de 4% stabilit prin Hotărârea AGA nr. .../...2010 (anexată în copie contestației).

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, în speță sunt aplicabile prevederile art.21 alin (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(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.”

La pct.23 lit.e) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se precizează:

“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”.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, se rețin prevederile art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”,

coroborate cu art.128 alin. (4) lit. d 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)”,

iar potrivit alin. (8) lit.a – lit.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, 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;”.

La pct.6 alin.(6) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizează:

“(6) Pierderile tehnologice stabilite potrivit legii sau, după caz, stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum nu intră sub incidența prevederilor art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Deducerea taxei pentru achizițiile de bunuri utilizate în activități economice care dau naștere la pierderi tehnologice se realizează pe baza prevederilor generale ale art. 145 alin. (2) sau, după caz, ale art. 147 din Codul fiscal. Pierderile care depășesc normele de consum sunt asimilate livrărilor de bunuri conform art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Atunci când norma de consum este stabilită de persoana impozabilă, organul de inspecție fiscală poate modifica coeficientul stabilit în scopul aplicării art. 128 alin.(4) lit. d) din Codul fiscal, dacă sunt indicii obiective că pierderea tehnologică a fost supradimensionată.”

Pentru anul 2012, referitor la art.128 din Codul Fiscal, la pct. 6. alin.(7) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizează:

“(7) În conformitate cu prevederile art. 145 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor de bunuri și servicii în măsura în care face dovada că acestea sunt utilizate în scopul operațiunilor sale care dau drept de deducere. Pierderile tehnologice nu intra sub incidența prevederilor art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal în limitele stabilite potrivit legii sau, în lipsa acestora, în limitele stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum, dar pentru a preveni

practici abuzive depășirea acestor norme este asimilată livrării de bunuri conform art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Prin excepție, în cazul societăților de distribuție a energiei electrice nu intră sub incidența prevederilor art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal cantitățile de energie electrică consumate la nivelul normei proprii de consum tehnologic sau, în lipsa acesteia, la nivelul normei aprobate de către Autoritatea Națională de Reglementare în domeniul Energiei pentru fiecare societate de distribuție a energiei electrice, care include și consumul propriu comercial. Deducerea taxei pentru achizițiile de bunuri/servicii utilizate în activități economice care dau naștere la pierderi tehnologice se realizează pe baza prevederilor generale ale art. 145 alin. (2) sau, după caz, ale art. 147 din Codul fiscal.”

Pentru anul 2013, potrivit prevederilor art.148 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se arată:

“ART.148 Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

(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;”

Referitor la art.148 din Codul Fiscal, la pct.53 alin.(12) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizează:

„(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 excepție, în cazul societăților de distribuție a energiei electrice, nu se face ajustarea taxei pentru cantitățile de energie electrică consumate la nivelul normei proprii de consum tehnologic sau, în lipsa acesteia, la nivelul normei aprobate de către Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei pentru fiecare societate de distribuție a energiei electrice, care include și consumul propriu comercial.”

Pentru anii 2014 și 2015, potrivit prevederilor art.148 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se arată:

“ART. 148 Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

(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;”

Referitor la art.148 din Codul Fiscal, la pct.53 alin.(10) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizează:

“53. (10) În sensul art. 148 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi, de exemplu, următoarele, dar fără a se limita la acestea: (...)

e) pierderile tehnologice sau, după caz, alte consumuri proprii, caz în care persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei în limitele stabilite potrivit legii ori, în lipsa acestora, în limitele stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum. În cazul depășirii limitelor privind normele tehnologice ori consumurile proprii, se ajustează taxa aferentă depășirii acestora. Prin excepție, în cazul societăților de distribuție a energiei electrice, nu se face ajustarea taxei pentru cantitățile de energie electrică consumate la nivelul normei proprii de consum tehnologic sau, în lipsa acesteia, la nivelul normei aprobate de către Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei pentru fiecare societate de distribuție a energiei electrice, care include și consumul propriu comercial;”

În contextul prevederilor legale de mai sus, se reține că sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri numai cheltuielile efectuate pentru activitatea economică, care au generat venituri impozabile, iar pierderile tehnologice sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri numai dacă sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau prestare a unui serviciu.

De asemenea conform prevederilor art.2 și art.6 din Legea Contabilității nr. 82 / 1991, se arată:

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

ART. 6 (1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza

înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

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

Conform pct. 52 alin.(5) din O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, se prevede:

“52. - (5) Exemple de costuri care nu trebuie incluse în costul stocurilor, ci sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit, sunt următoarele:

- pierderile de materiale, manoperă sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise, inclusiv pierderile datorate risipei (...),”

iar la pct. 79 alin.(1) din O.M.F.P. nr. 1802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, care arată:

“79. - (1) Exemple de costuri care nu trebuie incluse în costul stocurilor, ci sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit, sunt următoarele:

- pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise, inclusiv pierderile datorate risipei;”

coroborat cu pct.2.3 din O.M.F.P. nr.1826/2003 cu aplicabilitate din data de 12.01.2004 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune:

“În costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor nu trebuie incluse următoarele elemente care se recunosc drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit:

a) pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normale admise (...).”

Potrivit prevederilor legale de mai sus reiese că pe perioada 2010 - 2015 sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu pierderile tehnologice prevăzute în normele de consum proprii necesare pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu.

Potrivit prevederilor legale în vigoare pierderile tehnologice rezultate ca urmare a unui consum efectiv de materii prime, mai mare decât norma proprie de consum stabilită de societate, din punct de vedere al impozitului pe profit reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Totodată, se reține că prevederile pct.157 alin.(1), pct.160 alin.(1)-alin.(3), alin.(6) și alin.(7), pct.163 și pct.164 alin.(1)-alin.(3) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care arată:

“157. - (1) Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc.

160. - (1) În funcție de specificul activității, pentru determinarea costului pot fi folosite, de asemenea, metoda costului standard, în activitatea de producție sau metoda prețului cu amănuntul, în comerțul cu amănuntul.

(2) Costul standard ia în considerare nivelurile normale ale materialelor și consumabilelor, manoperei, eficienței și capacității de producție. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic și ajustate, dacă este necesar, în funcție de condițiile existente la un moment dat.

(3) Diferențele de preț față de costul de achiziție sau de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului.

(6) La sfârșitul perioadei, soldurile conturilor de diferențe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preț de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la costul de achiziție sau costul de producție, după caz.

(7) Diferențele de preț se înregistrează proporțional atât asupra valorii bunurilor ieșite, cât și asupra bunurilor rămase în stoc.

163. - Valoarea produselor și serviciilor în curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminate la sfârșitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice și evaluarea acesteia la costurile de producție.

164. - (1) Contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric prin folosirea inventarului permanent sau a inventarului intermitent.

(2) În condițiile folosirii inventarului permanent, în contabilitate se înregistrează toate operațiunile de intrare și ieșire, ceea ce permite stabilirea și cunoașterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ, cât și valoric.

(3) Inventarul intermitent constă în stabilirea ieșirilor și înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la sfârșitul perioadei.”,

coroborate cu prevederile pct.258, pct.286 alin.(1)-(3), pct.288 și pct.289 din O.M.F.P. nr. 1802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, care arată:

“ 285. - (1) Costul stocurilor care nu sunt de obicei fungibile și al acelor bunuri sau servicii produse și destinate unor comenzi distincte trebuie determinat prin identificarea specifică a costurilor individuale.

(2) Bunurile fungibile sunt bunuri de orice natură care nu se pot distinge în mod substanțial unele de altele.

(3) Identificarea specifică a costului presupune atribuirea costurilor specifice elementelor identificabile ale stocurilor. Acest tratament contabil este adecvat pentru acele elemente care fac obiectul unei comenzi distincte, indiferent dacă au fost cumpărate sau produse.

(4) Identificarea specifică nu poate fi folosită în cazurile în care stocurile cuprind un număr mare de elemente, care sunt de regulă fungibile.

286. - (1) În funcție de specificul activității, pentru determinarea costului pot fi folosite, de asemenea, metoda costului standard, în activitatea de producție sau metoda prețului cu amănuntul, în comerțul cu amănuntul.

(2) Costul standard ia în considerare nivelurile normale ale consumurilor de materiale și consumabile, manoperei, eficienței și capacității de producție. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic și ajustate, dacă este necesar, în funcție de condițiile existente la un moment dat.

(3) Diferențele de preț față de costul de achiziție sau de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului.

288. - Valoarea produselor și serviciilor în curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminate la sfârșitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice și evaluarea acestora la costurile de producție.

289. - Contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric prin folosirea inventarului permanent sau a inventarului intermitent.”,

reglementează modul de determinare a costului de producție, a producției neterminate la sfârșitul perioadei și modul cum se contabilizează stocurile din producție proprie, în vederea stabilirii costului de producție real societatea având obligația revizuirii periodice și ajustării costurilor de producție, dacă este necesar, în funcție de condițiile existente la un moment dat.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../...2017 contestate, se reține că există contradicții întrucât:

- pe de o parte, organele de inspecție fiscale au menționat că s-au solicitat explicații și documente care au stat la baza înregistrării notei contabile nr. .../...2015 în contabilitate în conturi de cheltuielilor, dar nu a fost pus la dispoziție nici un document, fiind considerată nedeductibilă din punct de vedere fiscal suma de ... lei.

- pe de altă parte, petenta susține că a explicat organelor de inspecție fiscală că suma de ... lei cuprinsă în nota contabilă nr. .../...2015 reprezintă pierdere tehnologică rezultată din activitatea de producție din perioada 2010-2015, concretizată în deșeuri de oțel și fier, diferență ce a fost constatată ulterior la sfârșitul anului 2015 și a fost înregistrată în contabilitate în baza deciziei administratorului nr. ... din ...2015, petenta subliniând faptul că materialele indicate în documentul intitulat Situația vânzărilor de deșeuri metalice în perioada 2010-2015 și în Situația mișcărilor de stocuri din perioada 01.01.2010 - 31.12.2015 la Depozitul de materiale, ambele anexate Notei explicative a petentei, nu pot proveni în mod logic decât din materii prime utilizate în procesul de producție, iar cantitățile de deșeuri au fost predate unui alt agent economic spre valorificare, cantitățile respective fiind probate dincolo de orice îndoială cu documentele justificative anexate de asemenea Notei explicative (facturi,

avize de însoțire a mărfii, bonuri de cântar), iar veniturile realizate din vânzarea deșeurilor metalice au fost de asemenea impozitate, petenta arătând că și cheltuielile înregistrate reprezentând descărcarea de gestiune cu materiile prime și materialele înregistrate, utilizate în procesul de producție sunt deductibile în conformitate cu dispozițiile art. 19 alin. (1) Cod Fiscal, având corespondent în veniturile obținute de societate și având la baza documente justificative de genul situațiilor de lucrări, a bonurilor de consum, a bonurilor de cântar însoțite de facturi fiscale, pe care petenta susține că le-a anexat Notei explicative la RIF, pentru a da curs dispozițiilor art. 65 Cod Procedură Fiscală.

- mai mult, pe lângă argumentele invocate în Nota explicativă la RIF, petenta susține că potrivit Situațiilor mișcărilor de stocuri din perioada 2010-2015, se prezintă situația analitică a consumurilor de materii prime înregistrate pe bază de Bon de consum BC separat pe perioadele 01.01.2010-31.12.2010, 01.01.2011-31.12.2011, 01.01.2012-31.12.2012, 01.01.2013-31.12.2013, 01.01.2014-31.12.2014 și 01.01.2015-31.12.2015, (documente anexate la contestație și ulterior, urmare a susținerii orale a contestației, depuse cu adresa nr. adresa .../...2017, însoțită de adresa nr. .../...2014, înregistrată la AJFP ... – Inspecție Fiscală sub nr. .../...2017), se poate observa că societatea a obținut în fiecare an pierderi tehnologice cumulate ce, anual, se situează sub nivelul de 4% stabilit prin Hotărârea AGA nr. .../...2010 (anexată în copie la contestației).

Referitor la susținerile și documentele depuse ulterior, urmare a susținerii orale a contestației, depuse cu adresa nr. adresa .../...2017, însoțită de adresa nr. .../...2014, A.J.F.P. ... - Inspecție Fiscală, cu adresa nr. .../...2017 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. .../...2018 a transmis completarea nr. .../...2017 la Referatul privind propuneri de soluționare a contestației formulată de X SRL, prin care organele de inspecție fiscală menționează următoarele:

- analizând listele prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că nu există concordanță între valoarea ieșirilor de materiale din liste și valoarea ieșirilor de materiale înregistrate în balanțele de verificare întocmite de societate pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2015;
- organele de inspecție fiscală au prezentat o situație cu diferențele constatate între valorile ieșirilor de materii prime înscrise pe listele prezentate de societate și valoarea ieșirilor de materii prime înscrise în balanțele de verificare;
- organele de inspecție fiscală au menționat că perioada 01.01.2010 – 31.12.2010 nu a făcut obiectul inspecției fiscale, astfel că valoarea ieșirilor nu a putut fi comparată cu balanța de verificare aferentă perioadei.
- organele de inspecție fiscală au constatat că deși petenta susține că prezintă “situația mișcărilor de stocuri” listele prezentate nu reflectă decât ieșiri de materiale, valoarea acestor ieșiri nefiind în concordanță cu evidența contabilă.

- analizând listele prezentate se constată că societatea a inclus și materii prime care nu se încadrează în categoria materialelor care ar genera pierdere tehnologică (ex. Grund, acetilenă).

- organele de inspecție fiscală au observat, de asemenea, că în anul 2012 valoarea ieșirilor evidențiate în liste este de ... lei, în timp ce valoarea cheltuielilor cu materiile prime este în sumă de ... lei. Analizând listele s-a constatat că în anul 2012 societatea a evidențiat la ieșiri mai multe poziții cu “deșeu” pentru care în mod automat a calculat și pierdere tehnologică, precum și o poziție cu ieșire “parapeți pietonali” a cărei valoare de ieșire este de ... lei.

În concluzie, echipa de inspecție fiscală consideră că listele prezentate de societate nu reflectă realitatea, nu sunt documente justificative pentru nota contabilă .../...2017.

Așadar, raportat la cele reținute mai sus, având în vedere că atât în constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2017 emis de A.J.F.P. ...- Inspecție Fiscală, cât și cele menționate prin Referatul nr. HDG_AIF .../...2017 privind propuneri de soluționare a contestației formulată de X SRL, precum și prin completarea nr. .../...2017 la Referat, **există o serie de elemente contradictorii** cu privire la **înregistrarea în evidența contabilă a cantității produselor reziduale rezultate din pierderile tehnologice urma prelucrării materiei prime**, iar în condițiile în care, atât prin nota explicativă cât și prin contestația formulată, petenta susține că sunt pierderi tehnologice, (invocând în acest sens și prevederile pct.6 alin.(6) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare), așa cum rezultă din analiza Raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală nu au efectuat constatări cu privire la normele de consum ale societății, documente care trebuie să cuprindă, pentru fiecare produs finit obținut, cantitățile tuturor materiilor prime și materialelor consumabile utilizate în consum și nu doar a celor principale.

Astfel, învederăm că indicatorii tehnico-economici folosiți pentru aprecierea proceselor tehnologice sunt mărimi scalare care caracterizează o substanță, un dispozitiv, un sistem tehnic sau un proces tehnologic atât din punct de vedere tehnic, cât și economic. În această categorie intră consumurile specifice și randamentele în produs.

Consumul specific teoretic reprezintă limita minimă de consum pentru realizarea unui produs. Acesta nu ține cont de pierderile de fabricație și de posibilitatea formării produselor secundare.

Utilizarea materiilor prime, materialelor, combustibililor, energiei și a celorlalte resurse materiale în activitățile productive se realizează numai pe baza normelor tehnice de consum.

Norma tehnică de consum sau consum specific programat, reprezintă limita maximă admisă de consum pentru realizarea unui produs.

Definiția **Normei de consum conform dicționarului economic** este: Forma de exprimare și de comensurare a nevoilor de consum productiv care reflectă cantitatea maximă de materii prime, materiale, combustibil, energie etc. ce se poate consuma pentru fabricarea unei unități de produs sau pentru executarea unei lucrări în anumite condiții de producție - particularitățile constructive și tehnologice ale produselor etc. Norma de consum este formata din:

- consumul net sau util de materiale (Cn);
- pierderi datorate procesului tehnologic (Pt);
- pierderi netehnologice (Pnt);
- materiale refolosibile rezultate în procesul tehnologic (Mrt).
- materiale refolosibile rezultate în afara procesului tehnologic (Mrat).

Norma de consum constituie un element de baza în construirea planului de aprovizionare. Pentru majoritatea materialelor, norma de consum poate fi exprimată astfel: $N_c = C_n + P_t + M_{rt} + P_{nt} + M_{rat}$.

Valorile acestui indicator se stabilesc și se reexaminează periodic ținând cont de nivelul tehnologiei aplicate și de perfecționările aduse acestuia și stau la baza întocmirii planului de aprovizionare pentru o anumită perioadă de timp.

La stabilirea normelor tehnice se au în vedere și pierderile inerente desfășurării proceselor tehnologice. Aceste pierderi sunt numite pierderi tehnologice și depind de tehnologia și tehnica de lucru aplicată.

Consumul specific real reprezintă consumul realizat în urma desfășurării activității productive. De regulă se calculează pe baza bilanțurilor de materiale, fiind influențat de calitatea materiilor prime folosite la un moment dat, nivelul tehnic al instalației, nivelul de pregătire al forței de muncă.

Așadar, norma proprie de consum reprezintă cantitatea maximă stabilită de materie primă sau material auxiliar, planificată a fi consumată conform tehnologiei adoptate și utilizată în condiții concrete de desfășurare a producției, pentru obținerea unei unități de produs finit. În normele proprii de consum sunt prevăzute și incluse pe lângă consumurile de materii prime ale rețetarului și pierderile tehnologice aferente desfășurării normale a procesului tehnologic.

Dimensionarea normelor proprii de consum se face în baza determinărilor rezultate din desfășurarea activității de producție și se aprobă de conducerea societății, fiind un element de calcul în structura costurilor planificate de producție și un element de fundamentare în stabilirea bugetului anual de venituri și cheltuieli al societății.

Stabilirea unor norme proprii de consum raționale și monitorizarea printr-un sistem propriu a încadrării consumurilor efective în aceste norme, conduc la o eficiență gestionare a resurselor, la evitarea imobilizărilor nejustificate de resurse materiale și financiare și la obținerea unor prețuri de cost juste.

Societatea este obligată să dețină și să prezinte organelor de inspecție fiscală, propriile sale norme de consum, documente care trebuie să cuprindă, pentru fiecare sortiment de produs finit obținut, cantitățile tuturor materiilor prime și materialelor consumabile utilizate în consum.

Față de consumurile realizate cu încadrarea în normele proprii, consumurile în plus urmare a depășirii acestor norme, pentru obținerea aceleiași cantități de produse, în condiții normale nu se justifică ca fiind în folosul unor operațiuni taxabile.

Prin includerea în costul efectiv de producție al produselor finite realizate, a valorii cantităților de materii prime și utilități consumate în plus prin depășirea normelor proprii de consum stabilite se mărește în mod artificial costul producției realizate având implicații în rezultatele de performanță ale societății.

Având în vedere cele de mai sus, din analiza Raportului de inspecție fiscală, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au efectuat constatări din care să rezulte dacă pentru realizarea produselor finite s-au depășit normele de consum la materia primă față de norma de consum stabilită de societate.

În aceste condiții, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra stabilirii ca și cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil și a neacceptării la deducere a TVA aferentă acestor cheltuieli în sumă de ... lei înregistrate cu nota contabilă nr..../...2015, în speță impunându-se efectuarea unei analize temeinice de către organele de inspecție fiscală în cadrul competențelor de care dispun, a tuturor documentelor pe care societatea le deține cu privire la derularea acestor operațiuni, organul de soluționare neputându-se substitui organelor de inspecție fiscală pentru efectuarea acestei analize.

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Prin urmare, se reține că organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză detaliată și riguroasă a modului de derulare faptică a operațiunilor pentru a determina dacă produsele reziduale rezultate în urma prelucrării reprezintă pentru X SRL pierderi tehnologice, urmată de stabilirea tratamentului fiscal corespunzător celor relevate în urma analizei efectuate.

Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de

cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, **astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.**

Astfel, documentele existente la dosar nefiind de natură să clarifice complet și clar situația contestată, având în vedere cele prezentate, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra naturii operațiunilor respective, impunându-se analizarea tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

Față de cele expuse mai sus și având în vedere faptul că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală, se impune analizarea de către acestea a operațiunilor în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, echipa de inspecție fiscală având obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, iar acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborate cu pct.11.4. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr. .../...2017** privind

obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, pentru capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;

... lei – TVA stabilită suplimentar,

urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în speță.

III.2. Referitor la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu dobânzi/majorări de întârziere, etc. de care nu s-a ținut cont la determinarea profitului impozabil în declarația 101 aferentă anului 2013, iar din recalcularea profitului impozabil a rezultat un impozit pe profit stabilit suplimentar de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Timișoara se poate pronunța asupra cuantumului profitului impozabil și a impozitului pe profit stabilit suplimentar, chiar dacă petenta recunoaște eroarea, organul de soluționare a contestației nu poate defalca baza impozabilă și impozit pe profit, în condițiile în care pentru celelalte capete de cerere referitor impozitul pe profit, Decizia de impunere nr. .../...2017 a fost desființată parțial.

În fapt, în cursul anului 2013, societatea a înregistrat în evidența contabilă în contul 6581.2 „Despăgubiri amenzi penalități” suma de ... lei (anexa nr.2 la RIF), iar în declarația 101 Declarație privind impozitul pe profit depusă pentru anul 2013 la rd.26 Dobânzi/majorări de întârziere, amenzi, confiscări și penalități de întârziere datorate către autoritățile române/străine a fost preluată suma de ... lei rezultând o diferență de ... lei reprezentând cheltuieli cu dobânzi/majorări nedeductibile din punct de vedere fiscal de care nu s-a ținut cont la determinarea profitului impozabil/pierderea fiscală pentru anul de raportare.

La 31.12.2013 s-a înregistrat în balanța de verificare un profit contabil de ... lei la care s-au adăugat cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei (... lei dobânzi/majorări de întârziere + ... lei alte cheltuieli nedeductibile = ... lei) rezultând un profit impozabil de ... lei pentru care s-a determinat **un impozit pe profit suplimentar de ... lei.**

Petenta referitor la suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu dobânzi/majorări de întârziere, etc., de care nu s-a ținut cont la determinarea profitului impozabil în declarația 101 aferentă anului 2013, **reprezentanții petentei arată că starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală este întemeiată, fiind vorba de o înregistrare**

contabilă eronată, cu toate acestea, petenta susține că dacă se ține cont de cele arătate la pierderea fiscală reportată din anii 2008 și 2009, această eroare nu produce efecte fiscale, impozitul stabilit suplimentar urmând oricum a fi diminuat cu această pierdere reportată.

Astfel, se reține că petenta își recunoaște eroarea de preluare, respectiv că starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală este întemeiată, fiind vorba de o înregistrare contabilă eronată.

În concluzie, în condițiile în care chiar dacă petenta recunoaște eroarea de înregistrare, organul de soluționare a contestației nu poate defalca baza impozabilă și impozit pe profit stabilit suplimentar de ... lei, în condițiile în care pentru celelalte capete de cerere referitor impozitul pe profit a fost desființată parțial Decizia de impunere nr. .../...2017.

În consecință, se reține că **starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală este întemeiată**, referitor la suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu dobânzi/majorări de întârziere, etc., de care nu s-a ținut cont la determinarea profitului impozabil în declarația 101 aferentă anului 2013, dar având în vedere cele arătate la mai sus la **pct. III.A. și III.1. din prezenta decizie**, întrucât nu se poate defalca modul de stabilirea în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborate cu pct.11.4. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr. .../...2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, și

pentru capătul de cerere privind suma de **impozit pe profit stabilit suplimentar de ... lei**,

urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în speță.

În consecință, având în vedere cele arătate mai sus la pct.III.A., pct.III.1. și pct.III.2. urmează a se pronunța soluția de desființare a Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, **pentru suma totală de ... lei** reprezentând:

... lei – impozit pe profit;

... lei – TVA,

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și aceleași creanțe fiscale principale, în conformitate cu prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

III.3. Referitor la capătul de cerere cu privire la contestația formulată împotriva Deciziei nr. .../...2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, pentru accesorii în sumă totală de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Timișoara se poate pronunța asupra cuantumului accesoriilor aferente impozitului pe profit, în condițiile în care organul de soluționare a contestației nu poate defalca cuantumul accesoriilor aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei, pentru care a fost desființată parțial Decizia de impunere nr. .../...2017, obligațiile fiscale principale pentru care au fost calculate accesorii prin Decizia nr. .../...2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii.

În fapt, în temeiul art.98 lit.c) și art.173 din Legea nr.207/2015 din Codul de procedură fiscală, pentru plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor sociale și a altor venituri ale bugetului general consolidat, organele fiscale ale A.J.F.P. ..., prin **Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../ ...2017** în cuantum total de ... lei, conform Anexei la Decizia nr. ... din ...2017.

Prin **Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ... / ...2017** s-au calculat accesorii aferente impozitului pe profit, atât pentru debitele stabilite suplimentar prin decizia de impunere contestată, în sumă de ... lei, cât și pentru debitul în sumă de ... lei, declarat de societate prin

declarația 101 pentru anul 2016, având nr. .../...2017, scadent în 25.03.2016, astfel:

- pentru impozitul pe profit anual declarat de societate în sumă de ... lei, s-au calculat accesorii în sumă de ... lei, din care dobânzi în sumă de ... lei și penalități întârziere în sumă de ... lei, de la scadenta (25.03.2016) și până la data de ...2017 (data emiterii deciziei de calcul accesorii);

- pentru debitul stabilit suplimentar în sumă de ... lei, s-au calculat accesorii în sumă de ... lei, din care ... lei dobânzi și ... lei penalități întârziere, de la scadența stabilită prin actul de control și până la data de ...2017 (data emiterii deciziei de calcul accesorii).

Petenta contestă parțial **Decizia nr. .../...2017** referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, doar pentru **accesorii în sumă de ... lei** reprezentând:

... lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;

... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

În drept, cu privire la deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii, referitor la dobânzi și penalități de întârziere sunt incidente prevederile art.173 -175 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd următoarele:

- Art.173: "(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(2) Nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, obligații fiscale accesorii stabilite potrivit legii, cheltuieli de executare silită, cheltuieli judiciare, sumele confiscate, precum și sumele reprezentând echivalentul în lei al bunurilor și sumelor confiscate care nu sunt găsite la locul faptei.

(3) Pentru diferențele de obligații fiscale stabilite prin declarații de impunere rectificative sau decizii de impunere, nu se datorează obligații fiscale accesorii pentru suma plătită în contul obligației fiscale principale, dacă, anterior stabilirii obligațiilor fiscale, debitorul a efectuat o plată, iar suma plătită nu a stins alte obligații. Aceste dispoziții sunt aplicabile și în situația în care debitorul a efectuat plata obligației fiscale, iar declarația de impunere a fost depusă ulterior efectuării plății.

(4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

(5) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii, cu excepția situației prevăzute la art. 227 alin. (8)."

- Art.174: "(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează dobânzi pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia inclusiv.

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

- Art.175: “(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art.174 alin.(2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

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

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

De asemenea, în considerarea principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, obligația accesorie urmează soarta obligației fiscale principale, și având în vedere că **potrivit celor prezentate la pct. III.A. pct.III.1. și pct.III.2. din decizie urmează a se pronunța soluția de desființare a Deciziei de impunere nr. .../...2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. ..., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, și întrucât prin **Decizia nr. .../...2017** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de A.J.F.P. ..., au fost calculate obligațiile fiscale accesorii aferente obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar și individualizate prin Decizia de impunere nr. .../...2017 emisă de A.J.F.P. ...,

acestea vor fi desființate cu precizarea că în baza principiului de drept conform căruia „*accessoriul urmează principalul*”, accesoriile aferente debitelor principale contestate și desființate, vor fi recalulate în funcție de rezultatele reverificării ce va fi efectuată de organele de inspecție fiscală, se va face aplicațiunea prevederilor **art.50 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală**, potrivit căror:

“ART. 50 Anularea, desființarea sau modificarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal poate fi anulat, desființat sau modificat de către organul fiscal competent în condițiile prezentului cod.

(2) Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea sau modificarea, totală sau parțială, atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate, desființate ori modificate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate, desființate sau modificate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor

administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite un nou act administrativ fiscal, prin care desființează sau modifică în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.”, coroborate cu prevederile **art.279 alin.(3) (4) și (7) din Codul de procedură fiscală**, care precizează:

“ (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.

(7) În cazul soluțiilor de desființare, dispozițiile art.129 alin. (3) se aplică în mod corespunzător pentru toate categoriile de acte administrativ fiscale contestate, chiar dacă la data refacerii inspecției/controlului termenul de prescripție ar fi împlinit. “,

având în vedere și faptul că în legătură cu explicitarea acestui articol, la pct. 11.4 și 11.5 din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, arată că:

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

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

pe cale de consecință, **se va desființa parțial Decizia nr. .../...2017** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere **în sumă de ... lei** reprezentând:

... lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;

... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

urmând ca organele fiscale, în funcție de rezultatele reverificării ce va fi efectuată de organele de inspecție fiscală, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și aceleași creanțe fiscale accesorii, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, și cele precizate în prezenta decizie.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E :

1. Desființarea Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, **pentru suma totală de ... lei** reprezentând:

... lei – impozit pe profit;

... lei – TVA,

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și aceleași creanțe fiscale principale, în conformitate cu prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

2. Desființarea parțială a Deciziei nr. .../...2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de A.J.F.P. ..., **pentru suma de ... lei** reprezentând:

... lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;

... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

urmând ca organele fiscale, în funcție de rezultatele reverificării ce va fi efectuată de organele de inspecție fiscală, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și aceleași creanțe fiscale accesorii, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, și cele precizate în prezenta decizie.

Decizie se comunică la:

- X SRL din ...;

- A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.3741/2015.

- A.J.F.P. ... – Serviciul evidență plătitori persoane juridice.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timiș sau Tribunalul ..., în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

Director General

...