



Ministerul Finanțelor Publice

Agencia Națională de Administrare Fiscală  
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași



Direcția Generală Regională  
a Finanțelor Publice - Iași

Iași, str. Anastasie Panu nr.26  
Cod postal 700025  
Tel: +0232/213332  
Fax: +0232/219899

e-mail:  
registratura.generalais@anaf.ro

## DECIZIA NR. 10287/ 30.09.2020

privind soluționarea contestației formulate de

**Societatea X S.R.L. – județul Iași**

înregistrată la

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași

sub nr.ISR\_REG X și ulterior la Direcția Generală Regională a Finanțelor  
Publice Iași

sub nr. ISR\_REG X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași - Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr.X din 04.05.2020, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR\_REG X, cu privire la contestația formulată de societatea **X S.R.L. - jud. Iași**, cu sediul social în localitatea Iași, sos.X nr.X, Bloc.X, X, județul Iași, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Iași sub nr.J X, cod unic de înregistrare RO X, reprezentată legal prin administrator X și convențional prin avocat X.

Contestația a fost formulată parțial împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-IS X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de către organul de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași - Activitatea de Inspecție Fiscală, cu privire la suma de **S lei**, reprezentând impozit pe profit aferent perioadei 2015-2018.

Contestația este semnată în original de către avocat X în calitate de împuternicit, conform împuternicirii avocațiale nr.X, anexată în original la contestație, conform art.269, alin.(1), lit.e).din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, societatea contestă parțial și accesoriile aferente impozitului pe profit contestat, pe principiul "accessorium sequitur principale", respectiv dobânzile, penalitățile de nedeclarare și penalitățile de întârziere.

Ca urmare, prin adresa nr.X, organul de soluționare a contestației solicită Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași să ne comunice dacă

Exemplarul 2/5

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

www.anaf.ro

pentru Decizia de impunere de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-IS X, s-au emis și comunicat contestatoarei Decizii referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi, penalități de întârziere și penalități de nedeclarare.

Cu adresa nr.X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași - Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii și înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași cu nr.X ni se comunică Referatul cu propuneri de soluționare a contestației.

Prin adresa nr.X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași - Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii și înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași cu nr.X , se comunică organului de soluționare contestații următoarele acte administrative fiscale:

-Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare cu nr.X pentru suma de S lei reprezentând penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.X

-Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere cu nr.X pentru suma de S lei, reprezentând dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de S lei și dobânzi în sumă de S lei aferente taxei pe valoarea adăugată (sumă necontestată), pentru debitele stabilite prin Decizia de impunere nr.X.

Pentru clarificarea cuantumului accesoriilor aferente debitelor principale stabilite prin Decizia de impunere nr.F-IS X, contestate de societate, organul de soluționare a contestației a solicitat Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași prin adresa nr.X, să comunice cuantumul accesoriilor aferente debitelor stabilite suplimentar, contestate de societate.

Prin adresa nr.X înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași -Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii, sub nr. A-SLP X, organul fiscal a comunicat că:

-pentru impozitul pe profit în sumă de S lei calculat suplimentar de organul de inspecție fiscală pentru anul 2017 au fost calculate accesorii reprezentând dobânzi în sumă de S lei și penalități de nedeclarare în sumă de S lei; accesoriile au fost calculate de la data 25.03.2018-15.04.2020

-pentru impozitul pe profit în sumă de S lei stabilit suplimentar de organul de inspecție fiscală pentru anul 2016, au fost calculate accesorii reprezentând dobânzi în sumă de S lei și penalități de nedeclarare în sumă de S lei; accesoriile au fost calculate de la data 25.03.2017-15.04.2020

-pentru impozitul pe profit în sumă de S lei stabilit suplimentar de organul de inspecție fiscală pentru anul 2015, au fost calculate accesorii reprezentând dobânzi în suma de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei; accesoriile au fost calculate de la data 25.03.2016-01.04.2020

-pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de S lei(din care S lei contestată) pentru anul 2018, au fost calculate accesorii în sumă de S lei(dobânzi și penalități de nedeclarare).

Prin e-mail din data de 03.08.2020, organul de soluționare contestații solicită organului fiscal emitent al Deciziei X, precizarea cuantumului accesoriilor calculate pentru suma de S lei (contestată) reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de organul de inspecție fiscală pentru trimestrul III din anul 2018. Răspunsul primit prin e-mail din data de 04.08.2020 menționează că debitul pentru care au fost calculate accesorii este în sumă de S lei și nu separat pe trimestre.

Prin urmare, întrucât organul fiscal nu poate defalca accesoriile aferente debitelor contestate, organul de soluționare a contestației se va investi pe toată suma stabilită prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități nr.X, respectiv pentru suma de S lei, reprezentând:

- dobânzi aferente impozitului pe profit în sumă de S lei
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de S lei
- dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei
- penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, în sumă de S lei.

**Astfel, obiectul contestației îl reprezintă suma totală de S lei reprezentând:**

- S lei** impozit pe profit
- S lei** penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale nedeclarate sau declarate incorect
- S lei**, reprezentând dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de S lei și dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv, în data de **21.04.2020**, data poștei, conform documente Poșta Română S.A., existente în copie la dosar, fiind înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR\_REG X, raportată la data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-IS X, respectiv în data de **06.03.2020**, conform confirmării de primire emisă de Poșta Română S.A. cu nr.X, anexată în copie la dosarul contestației.

Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare cu nr.X și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere cu nr.X, au fost emise ulterior depunerii contestației și au fost comunicate contribuabilului la data de **29.04.2020**, conform confirmării de primire existentă la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este legal investită să soluționeze contestația formulată de societatea **X S.R.L. - jud. Iași**.

**I. Societatea X S.R.L. - jud. Iași**, contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-IS X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de către organul de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași - Activitatea de Inspecție Fiscală, privind suma parțială de **S lei**, reprezentând impozit pe profit calculat de organul de inspecție fiscală astfel:

- impozit pe profit în suma de S lei aferent anului 2015
- impozit pe profit în suma de S lei aferent anului 2016
- impozit pe profit în suma de S lei aferent anului 2017
- impozit pe profit în suma de S lei aferent anului 2018.

Totodată, societatea contestă și accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, invocând principiul juridic *accessorium sequitur principale* care determină nulitatea Deciziei de accesorii în cazul anulării Deciziei de impunere.

## **ASPECTE DE PROCEDURĂ**

Contestatarea invocă **nulitatea** Raportului de inspecție fiscală F-IS X în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice cu nr.F-IS X, în ceea ce privește impozitul pe profit aferent anilor 2015, 2016, 2017 și 2018 și pe cale de consecință și nulitatea Deciziei de impunere F-IS X.

Petenta solicită anularea actelor administrativ-fiscale emise din următoarele motive:

1.Neîndeplinirea condițiilor de formă și conținut ale Raportului de inspecție fiscală, menționând că organul de inspecție fiscală a încălcat

prevederile art.130, alin.(5) si art.131, alin.(2) coroborat cu art.9 și art.49 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

Petenta susține că în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, la Capitolul VI - Discuția finală cu contribuabilul, la punctul 1, se menționează faptul că subscrisa a formulat un punct de vedere în scris, cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, iar la punctul 2, din același capitol, nu este exprimată opinia motivată a organul de control cu privire la punctul de vedere exprimat în scris de către contestatară.

De asemenea, petenta consideră că acordarea dreptului contribuabilului de a-și exprima punctul de vedere cu privire la Raportul de inspecție fiscală înaintea emiterii actului administrativ fiscal reprezintă o modalitate de exercitare a dreptului de apărare al contribuabilului, iar acestui drept al contribuabilului îi corespunde obligația corelativă a organului de control de a-și exprima opinia, motivată în fapt și drept, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil.

Petenta consideră că neexprimarea opiniei organului de inspecție fiscală asupra punctului de vedere al contestatarei, exprimat în scris, echivalează cu o încălcare a dreptului la apărare, asigurarea acestui drept neputând a fi una formală (doar prin asigurarea posibilității de a formula un punct de vedere), ci trebuie coroborată și cu mențiunea opiniei organului fiscal cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil.

2. Nemotivarea în fapt a sumelor stabilite suplimentar cu acest titlu pentru anii 2016, 2017 si 2018

Petenta susține că din cuprinsul actului administrativ fiscal nu rezultă cum s-a stabilit valoarea cheltuielilor nedeductibile în sumă de S lei pentru anul 2016 și în sumă de S lei pentru anul 2017. Pentru anul 2018 petenta consideră că pentru diferența stabilită de organul de inspecție fiscală, în sumă de S lei, nu există nici un fel de motivare de fapt care să arate considerentele concrete pentru care organul fiscal a calculat impozitul pe profit datorat.

Contestatară invocă motive privind legalitatea și validitatea actelor administrative emise de organul fiscal; una din condițiile de legalitate și validitate a actului administrativ fiind obligația motivării acestuia de către autoritatea emitentă. În susținerea cauzei contestatară invocă dispozițiile art.18 din Legea 554/2004, precum și dispozițiile art.3, alineat 2 din Constituția României.

Totodată, petenta face trimitere și la Decizia Secției de contencios administrativ și fiscal cu nr.X din practica Instanței supreme, dar și la Cauzele C-41/1969, C-509/1993, C-367/1995 din practica Curții de Justiție a Uniunii Europene.

În concluzie, la acest punct contestatară consideră că lipsa motivării sau insuficienta motivare a actului administrativ fiscal conduce la nulitatea absolută a sumelor stabilite în sarcina societății **X S.R.L.-jud.Iași**.

## **ASPECTE DE FOND:**

1).Contestatară nu este de acord cu stabilirea sumei de S lei cu titlu de impozit suplimentar datorat de subscrisă pentru trimestrul III al anului 2015, precum și a sumei de S lei cu titlu de impozit pe profit aferent anului 2015

Referitor la acest punct, se susține că, societatea **X S.R.L.-jud.Iași** a calculat corect scutirea privind impozitul pe profit reinvestit pentru echipamentul tehnologic achiziționat, respectând prevederile art.19<sup>4</sup> din Legea 571/2003 privind Codul fiscal; astfel, societatea a achiziționat și pus în funcțiune în luna septembrie 2015, un echipament tehnologic în valoare de S lei, finanțarea fiind realizată printr-un proiect european POSCCE, din care 60% a reprezentat finanțare nerambursabilă, iar 40% contribuție proprie, respectiv S lei, pentru care a calculat o scutire de impozit pe profit în sumă de S lei ( $S \cdot 16\%$ ).

Petenta nu este de acord cu interpretarea și aplicarea de către organul de inspecție fiscală a dispozițiilor art.19<sup>4</sup> din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, susținând că din prevederile legale menționate anterior rezultă că în cazul societăților care aplică sistemul trimestrial de declarare și plată a impozitului pe profit (ca în cazul subscisei), scutirea de impozit pe profit nu se acordă în limita impozitului pe profit datorat pentru perioada în care s-a pus în funcțiune activul, ci prin raportare la profitul cumulat de la începutul anului și până în la trimestrul în care se face investiția.

Prin calculul prezentat de contestatară în contestația formulată se susține că pentru trimestrul al III-lea, societatea beneficia de scutirea de impozit pe profit în sumă de S lei, aferentă profitului reinvestit în sumă de S lei, rezultând un impozit pe profit de plată în sumă de S lei.

Întrucât, societatea declară impozit pe profit cumulat la data de 30.09.2015 în suma de S lei, rezultă că societatea a declarat și achitat în plus suma de S lei reprezentând impozit pe profit.

Totodată, prin calculul prezentat de petentă în contestația formulată se susține că pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015, societatea beneficia de scutirea de impozit pe profit în sumă de S lei, aferentă profitului reinvestit în sumă de S lei, rezultând un impozit pe profit de plată în sumă de S lei. Societatea declară impozit pe profit cumulat de la începutul anului în suma de S lei, deci rezultă că, pentru perioada 01.01.2018-31.12.2018, societatea a calculat, înregistrat în evidența contabilă și a declarat corect la organul fiscal impozitul pe profit.

2).Contestatară nu este de acord cu impozitul pe profit stabilit suplimentar de organul de inspecție fiscală în sumă de S lei, pentru anul 2016

Petenta susține că pentru anul 2016 a calculat și declarat corect impozitul pe profit, determinarea acestuia fiind făcută cu respectarea prevederilor art.19 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, iar cheltuielile nedeductibile luate în calcul la stabilirea profitului impozabil pentru anul 2016 sunt în sumă de S lei și nu de S lei, așa cum eronat a luat în calcul echipa de inspecție fiscală, fără nici o motivare, în cuprinsul Deciziei de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală.

3).Contestatară nu este de acord cu impozitul pe profit stabilit suplimentar de organul de inspecție fiscală în suma de S lei, pentru anul 2017

Petenta susține că pentru anul 2017 a calculat și declarat corect impozitul pe profit, determinarea acestuia fiind făcută cu respectarea prevederilor art.19 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, iar cheltuielile nedeductibile aferente anului 2017 sunt în sumă de S lei și nu de S lei, așa cum eronat a luat în calcul organul de inspecție fiscală, fără nici o motivare, în cuprinsul Deciziei de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală.

4).Din impozitul pe profit stabilit suplimentar de organul de inspecție fiscală în sumă de S lei, pentru anul 2018, contestatară nu este de acord cu suma de S lei reprezentând impozit pe profit scutit, aferent investiției în suma de S lei efectuată în trimestrul III/2018 și neluată în considerare de organul de inspecție fiscală.

Referitor la acest punct se susține că societatea verificată a calculat corect scutirea privind impozitul pe profit reinvestit pentru echipamentul tehnologic achiziționat, respectând prevederile art.22 din Legea 207/2015 privind Codul fiscal; astfel, societatea a achiziționat și pus în funcțiune în luna septembrie 2018, active în valoare de S lei care generau o scutire de impozit pe profit în sumă de S lei ( $S \times 16\%$ ).

Petenta nu este de acord cu interpretarea și aplicarea de către organul de inspecție fiscală a dispozițiilor art.22 din Legea 207/2015 privind Codul fiscal, susținând că din prevederile legale menționate anterior rezultă că în cazul societăților care aplică sistemul trimestrial de declarare și plată a impozitului pe profit (ca în cazul subscrisei), scutirea pentru impozitul pe profit aferent profitului reinvestit se aplică prin raportare la profitul contabil cumulat de la începutul anului și nu la profitul cumulat obținut până la trimestrul în care se efectuează investiția.

Prin calculul prezentat de petentă, în contestația formulată se susține că pentru trimestrul al III lea, societatea beneficia de scutirea de impozit pe profit în sumă de S lei, aferentă profitului reinvestit în sumă de S lei, rezultând un impozit pe profit de plată în sumă de S lei. Întrucât societatea declară impozit pe profit cumulat de la începutul anului în suma de S lei, rezultă o diferență de impozit pe profit declarat și achitat în plus de societate în suma de S lei, la data de 30.09.2018.

Totodată, prin calculul prezentat de petentă în contestația formulată se susține că pentru anul 2018, societatea beneficia de scutirea de impozit pe profit în sumă de S lei, aferentă profitului reinvestit în sumă de S lei, rezultând un impozit pe profit de plată în sumă de S lei.

Societatea declara impozit pe profit cumulat de la începutul anului în suma de S lei, deci rezultă că pentru perioada 01.01.2018-31.12.2018 societatea a calculat, înregistrat în evidența contabilă și a declarat corect la organul fiscal impozitul pe profit.

În susținerea contestației se anexează copii după următoarele documente:

- Registrul inventar al bunurilor pentru luna septembrie 2018
- Registrul inventar al bunurilor pentru luna decembrie 2018
- Facturi fiscale privind achizițiile de mijloace fixe în anii 2015 și 2018
- Procese verbale de punere în funcțiune a mijloacelor fixe

**II.A Organul de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași - Activitatea de Inspecție Fiscală a efectuat** inspecția fiscală parțială la societatea **X S.R.L. - jud. Iași** privind verificarea taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.08.2015 - 31.07.2019 și impozit pe profit aferent perioadei 01.01.2015 - 30.06.2019.

Urmare inspecției fiscale a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS X în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice cu nr.F-IS X, din care rezultă:

- Taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată este în sumă de S lei (suma necontestată)
- Impozit pe profit stabilit suplimentar de plată în sumă totală de S lei, din care suma de **S lei este contestată** astfel:
  - pentru anul 2015 în sumă de S lei (sumă contestată)
  - pentru anul 2016 în sumă de S lei (sumă contestată)
  - pentru anul 2017 în sumă de S lei (sumă contestată)
  - pentru anul 2018 în sumă de S lei (din suma totală de S lei).

1).Referitor la suma de S lei cu titlu de impozit pe profit stabilit suplimentar de plată pentru anul 2015

Urmare inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală stabilește că societatea nu beneficiază de scutire de impozit pe profit în sumă de S lei, aferentă profitului reinvestit în utilajele puse în funcțiune în trimestrul III/2015, în suma de S lei, întrucât nu îndeplinește condițiile prevăzute la art.19<sup>4</sup>, alineatul (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. În decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală se motivează că pentru impozitul pe profit aferent trimestrului în care au fost puse în funcțiune activele nu se poate calcula nici o reducere, impozitul pe profit datorat în trimestrul III fiind 0, iar pentru impozitul datorat în trimestrele anterioare punerii în funcțiune nu se mai aplică scutirea în trimestrele următoare.

Stabilirea impozitului pe profit suplimentar de plată, în sumă de S lei, este prezentată de organul fiscal astfel:

TRIMESTRUL III/2015 -suma de S lei

- rezultat net în sumă de S lei
- cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei
- rezultat impozabil în sumă de  $S \times 16\% = S$  lei
- impozit calculat de societate în sumă de S lei



-diferența stabilită de organul fiscal în sumă de S lei(S -S -S)

Pentru suma de S lei societatea datorează majorări de întârziere pe perioada 25.10.2015-25.03.2016.

#### TOTAL AN 2015 -suma de S lei

-Profit brut contabil la 31.12.2015 în sumă de S lei

-profit impozabil în sumă de S lei

-valoarea mijloacelor fixe achiziționate și puse în funcțiune în trimestrul al III lea 2015 este în sumă de S lei

-profitul contabil în sumă de S lei este mai mare decât investiția de S lei

-impozit pe profit aferent investiției este în sumă de  $S \times 16\% = S$  lei

-impozit pe profit datorat în trimestrul I este în sumă de S lei

-impozit pe profit datorat în trimestrul II este în sumă de S lei

-impozit pe profit datorat în trimestrul III este în sumă de 0 lei

-impozit pe profit datorat în trimestrul IV este în sumă de 0 lei

#### 2).Referitor la suma de S lei cu titlu de impozit pe profit stabilit suplimentar de plată pentru anul 2016

Urmare inspecției fiscale, echipa de inspecție fiscală recalculează impozitul pe profit luând în calcul cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei(sponsorizare în sumă de S lei, impozit pe profit în sumă de S lei, amenzi în sumă de S lei și alte cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei).

Calculul diferenței suplimentare de impozit pe profit în sumă de S lei, stabilită în sarcina contestatarei, este:

-Rezultat net în sumă de S lei

-Cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei

-Rezultat impozabil în sumă de  $S \times 16\% = S$  lei

-Impozit calculat de societate în sumă de S lei

-Diferența stabilită de organul fiscal în sumă de S lei (S -S -S).

#### 3).Referitor la suma de S lei cu titlu de impozit pe profit stabilit suplimentar de plată pentru anul 2017

Organul de inspecție fiscală recalculează impozitul pe profit luând în calcul cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei(sponsorizare în sumă de S lei, impozit pe profit în sumă de S lei, amenzi în sumă de S lei și alte cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei).

Calculul diferenței suplimentare de impozit pe profit în sumă de S lei, stabilită în sarcina contestatarei, este:

-Rezultat net în sumă de S lei

-Cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei

-Rezultat impozabil în sumă de  $S \times 16\% = S$  lei

-Impozit calculat de societate în sumă de S lei

-Diferența stabilită de organul fiscal în sumă de S lei(S -S -S).

Legislația avută în vedere de organul de inspecție fiscală la stabilirea diferențelor de impozit pe profit este art.19, alin.(1), (2) și (3), litera a) și b) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

4).Referitor la suma de S lei cu titlu de impozit pe profit stabilit suplimentar de plată pentru anul 2018

Organul de inspecție fiscală consideră că pentru suma de S lei reprezentând profit reinvestit de societate în utilaje, în trimestrul III/2018, societatea nu beneficiază de scutirea de impozit în sumă de S lei, întrucât impozitul pe profit datorat în trimestrul al III lea este zero, invocând art.19 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organul de inspecție fiscală a calculat diferența suplimentară de impozit pe profit în sumă de S lei, din care contestată în sumă de S lei, astfel:

- Profit net (sold 121) în sumă de S lei
- Cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei
- Profit impozabil în sumă de S lei
- Impozit pe profit în sumă de  $S \times 16\% = S$  lei
- Impozit datorat minus sponsorizare este în sumă de S lei ( $S - S - \text{Impozit pe profit aferent trimestrului IV}$  este în sumă de S lei
- Valoarea mijloacelor fixe achiziționate și puse în funcțiune în trimestrul al IV lea 2018 este în sumă de S lei
- Impozit pe profit aferent investiției este în sumă de  $S \times 16\% = S$  lei
- Impozit pe profit datorat este în sumă de S lei ( $S - S$ )
- Impozit pe profit calculat și declarat în sumă de S lei
- Diferența stabilită de inspecția fiscală este în sumă de S lei

**II.B. Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași-Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași a emis următoarele acte administrative fiscale:**

-Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare cu nr.X pentru suma de S lei, reprezentând penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.X,

-Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere cu nr.X pentru suma totală de S lei, din care suma de S lei reprezintă dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit, suma de S lei reprezintă penalități de întârziere aferente impozitului pe profit și suma de S lei reprezintă dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată, pentru debitele stabilite prin Decizia de impunere nr.X.

**III.Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, ale organului de administrare a obligațiilor fiscale, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pentru perioada verificată, se rețin următoarele:**

**Societatea X S.R.L. - jud.Iași** – are ca obiect de activitate „*Activități de telecomunicații prin rețele cu cablu*”, Cod CAEN - 6110.

## **ASPECTE DE PROCEDURĂ**

**1.În ceea ce privește afirmația contestată cu privire la faptul că atât Raportul de inspecție fiscală cu nr.F-IS X cât și Decizia de impunere cu nr.X sunt lovite de nulitate, invocând motivul că echipa de inspecție fiscală nu a completat opinia sa, la cap.VI, punctul 2 din Raportul de inspecție fiscală F-IS X, cu privire la punctul de vedere exprimat în scris de către reprezentanții societății.**

Se reține că, la finalizarea inspecției fiscale desfășurată la societatea **X S.R.L.-jud.Iași**, organul de inspecție fiscală a înaintat Proiectul Raportului de inspecție fiscală către reprezentanții societății, conform Invitației nr.X, depusă în copie la dosarul cauzei, iar contribuabilul și-a exercitat dreptul de exprimare a punctului de vedere asupra constatărilor înscrise în Proiect, conform art.130, alineat (5) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare. Aceste aspecte sunt menționate la cap.VI, punctul 1 și 2 din Raportul de inspecție fiscală.

Echipa de inspecție fiscală confirmă primirea punctului de vedere exprimat de societatea **X S.R.L.-jud.Iași** asupra constatărilor prezentate în Proiectul Raportului de inspecție fiscală și înscrie acest fapt la capitolul VI, punctul 2 din Raportul de inspecție fiscală.

Având în vedere că prin punctul de vedere transmis organului de inspecție fiscală, societatea nu a prezentat documente noi care să modifice constatările din Proiectul Raportului de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală a procedat la stabilirea bazei de impozitare având în vedere și art.6, alin.(1) și art.7, alin.(2) și alin.(3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora organul de inspecție are dreptul să aprecieze și relevanța stării de fapt fiscale:

### **„Art.6 Exercițarea dreptului de apreciere**

**(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul**

fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.”

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

[...]

(2) 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.

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte”.

De asemenea conform art.49, alin.(1), (2) și (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, nulitatea actelor administrativ fiscale se constată numai în anumite condiții, astfel:

**“Art.49 Nulitatea actului administrativ fiscal**

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în

Exemplarul 2/5

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

www.anaf.ro

care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

**(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.”**

Având în vedere prevederile legale sus-menționate, rezultă că nulitatea actului administrativ fiscal este determinată doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ expres prevăzute de lege referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), dacă este emis cu încălcarea prevederilor privind competența sau dacă este afectat de o gravă și evidentă eroare.

Față de cele prezentate mai sus, se reține că argumentele prezentate de contestatoare nu sunt de natură să conducă la anularea actelor contestate,

**2.În ceea ce privește afirmația contestatarii cu privire la nulitatea Deciziei de impunere nr.F-IS X și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X, invocând că din actul atacat lipsește motivarea în fapt și mai mult, insuficienta motivare atrage nulitatea sau nevalabilitatea actelor emise de autoritatea fiscală,** se reține că la finalizarea inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală a consemnat constatările fiscale în Raportul de inspecție fiscală cu nr. F-IS X, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice cu nr.F-IS X.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că în Raportul de inspecție fiscală cu nr.F-IS X la capitolele "Constatări fiscale" și "Motiv de fapt", organul de inspecție fiscală nu prezintă clar componența cheltuielilor nedeductibile fiscal luate în calcul la stabilirea rezultatului fiscal pentru anii 2016 și 2017 și anume suma de S lei și suma de S lei, iar pentru anul 2018 la stabilirea impozitului pe profit, organul de inspecție fiscală prezintă un calcul matematic fără a explica pe larg motivul pentru care nu a acordat drept de scutire pentru profitul reinvestit.

De asemenea, la capitolul "Temei de drept" din Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS X, la stabilirea impozitului pe profit pentru anul 2016, organul de inspecție fiscală a invocat prevederile art.19, alin.(3), litera a) și litera b) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără a preciza care este legătura între corectarea erorilor contabile pe seama rezultatului reportat sau a contului de profit și pierdere și impozitul pe profit stabilit suplimentar urmare inspecției fiscale.

Totodată, constatările înscrise în Raportul de inspecție fiscală au fost preluate și în Decizia de impunere nr.F-IS X, astfel că la capitolele "Motiv de

fapt” și ”Temei de drept” în baza cărora a fost întocmită decizia sunt prezentate calcule matematice conform cărora a fost stabilită diferența de impozit pe profit și nu o detaliere clară a cheltuielilor nedeductibile fiscale și a motivului pentru care organul de inspecție fiscală nu a acordat drept de scutire pentru impozitul pe profit aferent profitului reinvestit.

Conform prevederilor legislative în vigoare, elementele legale stipulate în Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3710/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane juridice sunt:

### **”3.1. Determinarea bazei de impozitare**

**a) În cazul în care se constată aspecte care modifică baza de impozitare, se menționează:**

**- motivul de fapt care a determinat modificarea bazei de impozitare, prezentându-se modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de aplicare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate;**

**- temeiul de drept unde se înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, paragrafului, punctului, literei, alineatului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Pentru fundamentarea constatărilor vor fi avute în vedere următoarele:**

**- elementele identificate în activitatea contribuabilului/plătitorului care au influențat baza de impozitare;**

**- punctul de vedere al inspecției fiscale față de interpretarea contribuabilului/plătitorului;**

**- consecințele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de fapt și temeiul de drept pentru modificarea bazei de impozitare;**

**- modul de calcul al bazei de impozitare și stabilirea eventualelor diferențe ale bazei de impozitare, precum și calculul impozitului, taxei sau al contribuției aferente, după caz. Pentru obligațiile fiscale pentru care legea prevede dreptul contribuabilului/plătitorului de a efectua deduceri/reduceri se vor verifica modul de exercitare a acestui drept și corectitudinea calculului sumei deduse;**

**- stabilirea responsabilităților pentru aplicarea sau determinarea eronată a bazei de impozitare, în vederea sancționării 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, atunci când este cazul.”**

Totodată, sunt aplicabile speței prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3709/2015 pentru aprobarea

modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice", conform cărora la punctele:

**"2.1.2. "Motivul de fapt": se înscriu modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de respectare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate.**

**2.1.3. "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat."**

Din prevederile legale sus citate, coroborat cu prevederile art.49, din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în legătură cu condițiile pe care trebuie să le îndeplinească actul administrativ fiscal emis pentru ca acesta să fie nul, rezultă că Decizia de impunere nr.F-IS X nu poate fi considerată nulă doar pentru faptul că organul de inspecție fiscală nu a explicat pe larg rezultatul constatărilor faptice, urmare examinării tuturor elementelor relevante pentru impunere, bazate pe probe, susținute de documentele verificate și deci nu se poate reține ca fiind admisă cerința petentei de a anula actul administrativ fiscal, pentru argumentele invocate de contestatară.

De asemenea, potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, așa cum se prevede la art.49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, astfel că se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii condițiilor cumulate prevăzute de lege.

Având în vedere cele reținute, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

## **ASPECTE DE FOND**

**1).Referitor la stabilirea impozitului pe profit de plată în sumă de S lei pentru anul 2015 și în sumă de S lei pentru anul 2018, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Serviciul Soluționare Contestații 1 este investită să se pronunțe, dacă societatea beneficiază de facilitatea reprezentând scutirea de impozit pe profit pentru profitul reinvestit, cu suma de S lei și de S lei, în condițiile în care contestatara nu a respectat prevederile legale privind condițiile de aplicare a facilității fiscale.**

**În fapt**, societatea **X S.R.L.-jud.Iași** a achiziționat și pus în funcțiune în luna septembrie 2015 un echipament tehnologic în valoare de S lei, pentru care a calculat la finele anului 2015 o scutire de impozit pe profit în sumă de S lei, considerând că se încadrează în condițiile prevăzute de art.19<sup>4</sup> din Legea 571/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, societatea a achiziționat și pus în funcțiune în trimestrul al III lea/2018 mijloace fixe în valoare de S lei, pentru care a calculat o scutire de impozit pe profit în sumă de S lei pentru anul 2018, considerând că se încadrează în condițiile prevăzute de art.22 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organul de inspecție fiscală a constatat încălcarea prevederilor legale cu privire la condițiile de acordare a scutirii de impozit pe profit pentru profitul reinvestit, și anume condiția prevăzută la art.19<sup>4</sup>, alineatul (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și art.22 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prin care scutirea de impozit se acordă în limita impozitului pe profit datorat pentru trimestrul în care au fost puse în funcțiune mijloacele fixe, respectiv trimestrul al III lea 2015 și trimestrul al III lea 2018.

**În drept**, potrivit art.19<sup>4</sup> din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede:

**„(1) Profitul investit în echipamente tehnologice - mașini, utilaje și instalații de lucru - astfel cum sunt prevăzute în subgrupa 2.1 din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, folosite în scopul desfășurării activității economice, este scutit de impozit.**

**(2) Profitul investit potrivit alin.(1) reprezintă soldul contului de profit și pierdere, respectiv profitul contabil brut cumulat de la începutul anului, în anul punerii în funcțiune a echipamentelor tehnologice respective. Scutirea de impozit pe profit aferentă investițiilor realizate se acordă în limita impozitului pe profit datorat pentru perioada respectivă.**

**(3) Pentru perioada 1 iulie - 31 decembrie 2014, în aplicarea facilității se ia în considerare profitul contabil brut înregistrat începând cu data de 1 iulie 2014 și investit în activele menționate la alin. (1) produse și/sau achiziționate și puse în funcțiune după aceeași dată.**

**(4) Pentru contribuabilii care au obligația de a plăti impozit pe profit trimestrial, în situația în care se efectuează investiții în trimestrele anterioare, din profitul contabil brut cumulat de la începutul anului se scade suma profitului investit anterior pentru care s-a aplicat facilitatea.**

**(5) În cazul contribuabililor prevăzuți la art. 112<sup>1</sup> care devin plătitori de impozit pe profit în conformitate cu prevederile art. 112<sup>6</sup>, pentru aplicarea facilității se ia în considerare profitul contabil brut**



cumulat de la începutul anului investit în echipamentele tehnologice menționate la alin. (1), puse în funcțiune începând cu trimestrul în care aceștia au devenit plători de impozit pe profit.

(6) Scutirea se calculează trimestrial sau anual, după caz. Suma profitului pentru care s-a beneficiat de scutirea de impozit pe profit, mai puțin partea aferentă rezervei legale, se repartizează la sfârșitul exercițiului financiar, cu prioritate pentru constituirea rezervelor, până la concurența profitului contabil înregistrat la sfârșitul exercițiului financiar. În cazul în care la sfârșitul exercițiului financiar se realizează pierdere contabilă nu se efectuează recalcularea impozitului pe profit aferent profitului investit, iar contribuabilul nu repartizează la rezerve suma profitului investit.

(7) Pentru echipamentele tehnologice prevăzute la alin. (1), care se realizează pe parcursul mai multor ani consecutivi, facilitatea se acordă pentru investițiile puse în funcțiune parțial în anul respectiv, în baza unor situații parțiale de lucrări.

(8) Prevederile alin.(1) se aplică pentru echipamentele tehnologice considerate noi, potrivit normelor de aplicare.”

De asemenea, începând cu 01.01.2016, potrivit prevederilor art.22 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”(1) Profitul investit în echipamente tehnologice, calculatoare electronice și echipamente periferice, mașini și aparate de casă, de control și de facturare, în programe informatice, precum și pentru dreptul de utilizare a programelor informatice, produse și/sau achiziționate, inclusiv în baza contractelor de leasing financiar, și puse în funcțiune, folosite în scopul desfășurării activității economice, este scutit de impozit. Activele corporale pentru care se aplică scutirea de impozit sunt cele prevăzute în subgrupa 2.1, respectiv în clasa 2.2.9 din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin hotărâre a Guvernului.

(2) Profitul investit potrivit alin.(1) reprezintă soldul contului de profit și pierdere, respectiv profitul contabil brut cumulat de la începutul anului, obținut până în trimestrul sau în anul punerii în funcțiune a activelor prevăzute la alin. (1). Scutirea de impozit pe profit aferentă investițiilor realizate se acordă în limita impozitului pe profit datorat pentru perioada respectivă.

(3) Pentru contribuabilii care au obligația de a plăti impozit pe profit trimestrial, în situația în care se efectuează investiții în trimestrele anterioare, din profitul contabil brut cumulat de la începutul anului se scade suma profitului investit anterior pentru care s-a aplicat facilitatea. În cazul în care în trimestrul în care se pun în funcțiune activele prevăzute la alin. (1) se înregistrează pierdere contabilă, iar în trimestrul următor sau la sfârșitul anului se înregistrează profit contabil, impozitul pe profit aferent profitului investit nu se recalculează.

**(4) În cazul contribuabililor prevăzuți la art. 47 care devin plătitori de impozit pe profit în conformitate cu prevederile art. 48 alin. (5<sup>2</sup>) și art. 52, pentru aplicarea facilității se ia în considerare profitul contabil brut cumulat de la începutul trimestrului respectiv investit în activele prevăzute la alin. (1), puse în funcțiune începând cu trimestrul în care aceștia au devenit plătitori de impozit pe profit.**

**(5) Scutirea se calculează trimestrial sau anual, după caz. Suma profitului pentru care s-a beneficiat de scutirea de impozit pe profit, mai puțin partea aferentă rezervei legale, se repartizează la sfârșitul exercițiului financiar, cu prioritate pentru constituirea rezervelor, până la concurența profitului contabil înregistrat la sfârșitul exercițiului financiar. În cazul în care la sfârșitul exercițiului financiar se realizează pierdere contabilă nu se efectuează recalcularea impozitului pe profit aferent profitului investit, iar contribuabilul nu repartizează la rezerve suma profitului investit.**

**(6) Pentru activele prevăzute la alin. (1), care se realizează pe parcursul mai multor ani consecutivi, facilitatea se acordă pentru investițiile puse în funcțiune parțial în anul respectiv, în baza unor situații parțiale de lucrări.**

**(7) Prevederile alin. (1) se aplică pentru activele considerate noi, potrivit normelor metodologice.**

**(8) Contribuabilii care beneficiază de prevederile alin. (1) au obligația de a păstra în patrimoniu activele respective cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata de utilizare economică, stabilită potrivit reglementărilor contabile aplicabile, dar nu mai mult de 5 ani. În cazul nerespectării acestei condiții, pentru sumele respective se recalculează impozitul pe profit și se percep creanțe fiscale accesorii potrivit Codului de procedură fiscală, de la data aplicării facilității, potrivit legii. În acest caz, contribuabilul are obligația depunerii declarației fiscale rectificative. Nu intră sub incidența acestor prevederi activele menționate la alin. (1) care se înscriu în oricare dintre următoarele situații:**

**a) sunt transferate în cadrul operațiunilor de reorganizare, efectuate potrivit legii;**

**b) sunt înstrăinate în procedura de lichidare/faliment, potrivit legii;**

**c) sunt distruse, pierdute, furate sau defecte și înlocuite, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de contribuabil. În cazul activelor furate, contribuabilul demonstrează furtul pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;**

**d) sunt scoase din patrimoniu ca urmare a îndeplinirii unor obligații prevăzute de lege.**

**(9) Prin excepție de la prevederile art. 28 alin. (5) lit. b), contribuabilii care beneficiază de prevederile alin. (1) nu pot opta pentru metoda de amortizare accelerată pentru activele respective.**

**(10) Contribuabilii care intră sub incidența prevederilor art. 16 alin. (5) aplică prevederile prezentului articol în mod corespunzător pentru anul fiscal modificat.”**

Din prevederile legale sus citate rezultă că, în cazul contribuabililor care aplică sistemul trimestrial de declarare și plată a impozitului pe profit, profitul investit, reprezintă soldul contului de profit și pierdere, respectiv profitul contabil brut cumulat de la începutul anului, obținut până în momentul punerii în funcțiune a activelor prevăzute la art.19<sup>4</sup>, alineatul (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și la art.22, alineatul (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar **scutirea de impozit pe profit se acordă în limita impozitului pe profit datorat pentru trimestrul respectiv. Impozitul pe profit aferent profitului investit într-un trimestru nu se recalculează în trimestrele următoare, respectiv la sfârșitul anului, în funcție de profitul contabil brut realizat în aceste perioade.**

Organul de soluționare a contestației, prin adresa nr.X a solicitat împuternicitului avocațial facturile fiscale și Procesele-verbale de punere în funcțiune a mijloacelor fixe achiziționate de societate în anul 2015 și în anul 2018.

Conform răspunsului primit, înregistrat la societate sub nr.X și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.X contestatara prezintă următoarele documente, în completare la dosarul contestației:

- Invoice nr.X emisă de Communal Equipment S.R.L. Bulgaria, reprezentând "utilaj multifuncțional rotativ cu braț telescopic cu accesorii și turn macara MERLO ROTO 60.24 MCSS", în sumă de S lei ;
- Procesul-verbal de punere în funcțiune a utilajului încheiat la data de 22.09.2015, semnat și avizat de către reprezentanții societăților;
- Factura fiscală seria FC nr.X emisă de societatea X S.R.L., reprezentând "mașină de tencuială", în sumă de S lei, la care se adaugă o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei; Procesul-verbal de punere în funcțiune a utilajului încheiat la data de 21.08.2018, semnat și avizat de către reprezentanții societăților;
- Factura fiscală seria VXM 16 nr.X emisă de societatea X S.R.L., reprezentând stativ carotare, motor electric de carotare, sistem de foraj extensibil, carotă diamantată, Swivel rotor în sumă de S lei, la care se adaugă o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei; Procesele-verbale de punere în funcțiune a utilajelor încheiate la data de 30.08.2018, semnate de către reprezentanții societății;
- Factura fiscală seria MAG 3 nr.X emisă de societatea X S.R.L., reprezentând bobină sârmă, mașină de legat RE-BAR XP40 și carotă diamantată în sumă de S lei, la care se adaugă o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei;
- Borderou de achiziție nr.X de la persoană fizică, reprezentând compactor Honda și compactor Wacher în sumă de S lei; Procesele-verbale de punere în funcțiune a utilajelor încheiate la data de 02.07.2018, semnate de către reprezentanții societății;

- Factura fiscală seria FC nr.X emisă de societatea X S.R.L., reprezentând placă compactoare, betonieră Bisonte în sumă de S lei, la care se adaugă o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei;Procesele-verbale de punere în funcțiune a utilajelor sunt încheiate la data de 02.11.2018, semnate de către reprezentanții societății;

- Factura fiscală seria FC nr.X emisă de societatea X S.R.L., reprezentând generator SENCI în sumă de S lei, la care se adaugă o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei;Procesul-verbal de punere în funcțiune a utilajelor este încheiat la data de 07.11.2018, semnat de către reprezentanții societății.

Din documentele existente la dosarul contestatarei, precum și din cele sus menționate, rezultă următoarele aspecte pentru trimestrul al III lea/2015 :

- societatea reinvestește din profitul cumulată obținut până la data de 30.09.2015, suma de S lei prin cumpărarea de active;mijlocul fix a fost pus în funcțiune la data de 22.09.2015, deci în trimestrul al III lea 2015

-investiția în mijloace fixe este în sumă de S lei, iar profitul brut la data de 30.09.2015 este în sumă de S lei, deci acoperă investiția; impozitul pe profit care se presupune că ar trebui scutit(dacă îndeplinea condițiile stabilite de legiuitor pentru scutire) este în sumă de S lei( $S \times 16\%$ )

-societatea este platitoare de impozit pe profit trimestrial

-societatea înregistrează pierdere în trimestrul al III lea din 2015

-impozitul pe profit înregistrat în bilanța de verificare la 30.06.2015 este în sumă de S lei, iar la 30.09.2015 este în sumă de S lei, societatea ștornează în luna septembrie un impozit pe profit în sumă de S lei.

Se reține astfel că, societatea înregistrează pierdere în trimestrul al III lea/2015, iar conform prevederilor legale în vigoare, scutirea de impozit pentru profitul reinvestit nu se poate acorda decât în limita impozitului pe profit datorat pentru trimestrul în care a fost pus în funcțiune activul, deci în mod legal organul de inspecție fiscală nu a acordat drept de scutire pentru impozitul pe profit în sumă de S lei pentru trimestrul al III lea din anul 2015 și nici pentru anul 2015, respectând prevederile legale conform cărora scutirea nu se poate aplica în trimestrele următoare celui în care s-a pus în funcțiune investiția.

Din documentele existente la dosarul contestatarei, precum și din cele sus menționate, rezultă următoarele aspecte pentru trimestrul al III lea/2018 :

- societatea reinvestește din profitul cumulată obținut până la data de 30.09.2018 suma de S lei, prin cumpărarea de mijloace fixe în trimestrul al III lea 2018, așa cum rezultă și din Registrul inventar întocmit la 30.09.2018, după de contestatară la dosarul cauzei;mijloacele fixe au fost puse în funcțiune în trimestrul al III lea 2018

-investiția în mijloace fixe este în sumă de S lei, iar profitul impozabil la data de 30.09.2018 este în sumă de S lei

-societatea este platitoare de impozit pe profit trimestrial

-societatea înregistrează o pierdere fiscală în sumă de S lei, conform Registrului de evidență fiscală, deci impozitul pe profit datorat pentru trimestrul al III lea 2018 este 0.

Astfel, se reține că în mod legal organul de inspecție fiscală nu a acordat scutire pentru impozitul pe profit în sumă de S lei pentru trimestrul al III lea din anul 2018 și nici pentru total an 2018, respectând prevederile legale conform cărora scutirea nu se poate aplica în trimestrele următoare celui în care s-a pus în funcțiune investiția.

În acest sens, sunt și punctele de vedere ale Direcției Generale de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice cu nr.X, precum și cu nr.X referitoare la tratamentul fiscal aplicabil în cazul contribuabililor care aplică scutirea de impozit pe profit conform art.19<sup>4</sup> din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și ale art.22 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

**”scutirea de impozit pe profit aferentă investițiilor realizate se acordă în limita impozitului pe profit datorat pentru trimestrul respectiv.În acest caz, impozitul pe profit nu se recalculează în trimestrele următoare, respectiv la sfârșitul anului, în funcție de profitul contabil brut realizat în aceste perioade”-aplicabil speței din anul 2015,**

**”scutirea de impozit pe profit aferentă investițiilor realizate se acordă în limita impozitului pe profit datorat pentru perioada respectivă, fără a exista posibilitatea recalculării acesteia în trimestrul următor”-aplicabil speței din anul 2018.**

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3S/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societatea X S.R.L.- jud.lași, împotriva Deciziei de impunere nr.F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F- IS X de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași - Activitatea de inspecție fiscală, privind suma de S lei(S lei+S lei), reprezentând impozit pe profit calculat suplimentar de plată pentru anii 2015 și 2018.**

**2).Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate pronunța cu privire la componența cheltuielilor nedeductibile fiscal în sumă de S lei (S lei-S lei), cărora le corespunde un impozit pe profit în sumă de S lei, în condițiile în care organul de inspecție fiscală nu justifică componența cheltuielilor nedeductibile fiscal.**

**În fapt,** urmare inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală recalculează impozitul pe profit datorat pentru anul 2016, luând în considerare cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei, iar contestatara susține că pentru anul

2016 societatea a calculat și a declarat corect la organul fiscal impozitul pe profit în sumă de S lei, luând în considerare cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei.

Contestatoarea arată că din actul administrativ contestat, nu se poate determina diferența de S lei(cheltuieli nedeductibile fiscal) rezultată între suma de S lei luată în calcul la stabilirea impozitului pe profit de către organul de inspecție fiscală și suma de S lei luată în calcul de societate.

**În drept**, potrivit art. 113 alin. (2) lit. b), art. 118 alin. (5) și art. 131 alin. (1) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**„Art. 113**

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

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

**„ Art. 118**

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

**„Art. 131**

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

**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...”**

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-menționat **„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.”,**

Conform art. 73 alin. (2) **”Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”.**

În Anexa 2 denumită Instrucțiuni privind întocmirea Raportului de inspecție fiscală la persoane juridice, parte integrantă din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3710/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane juridice, se precizează:

## **"Capitolul III - Constatări fiscale**

Pentru fiecare obligație fiscală care a făcut obiectul inspecției fiscale se vor avea în vedere și se vor cuprinde în constatări următoarele:

[...]

### **2. Obiective avute în vedere**

În acțiunea de inspecție fiscală se vor avea în vedere următoarele obiective:

- verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, a concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;
- verificarea existenței contractelor și modul lor de derulare, în vederea determinării operațiunilor impozabile realizate de contribuabil/plătitor care sunt semnificative și relevante pentru stabilirea bazei de impozitare;
- verificarea înregistrării elementelor de natura veniturilor sau asimilate acestora, aferente activității desfășurate;
- verificarea modului de înregistrare a elementelor de natura cheltuielilor sau asimilate acestora, efectuate în scopul desfășurării activității economice, precum și a tratamentului fiscal al operațiunilor/tranzacțiilor care au generat astfel de cheltuieli;
- verificarea corectitudinii tratamentului fiscal aplicat operațiunilor/tranzacțiilor pentru sumele utilizate cu drept de deducere din impozitele, taxele sau contribuțiile datorate.

### **3. Baza de impozitare**

#### **3.1. Determinarea bazei de impozitare**

a) În cazul în care se constată aspecte care modifică baza de impozitare, se menționează:

- motivul de fapt care a determinat modificarea bazei de impozitare, prezentându-se modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de aplicare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate;

- temeiul de drept unde se înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, paragrafului, punctului, literei, alineatului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Pentru fundamentarea constatărilor vor fi avute în vedere următoarele:

- elementele identificate în activitatea contribuabilului/plătitorului care au influențat baza de impozitare;

- punctul de vedere al inspecției fiscale față de interpretarea contribuabilului/plătitorului;

- consecințele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de fapt și temeiul de drept pentru modificarea bazei de impozitare;

- modul de calcul al bazei de impozitare și stabilirea eventualelor diferențe ale bazei de impozitare, precum și calculul impozitului, taxei sau al contribuției aferente, după caz. Pentru obligațiile fiscale pentru care legea prevede dreptul contribuabilului/plătitorului de a efectua deduceri/reduceri se vor verifica modul de exercitare a acestui drept și corectitudinea calculului sumei deduse;

- stabilirea responsabilităților pentru aplicarea sau determinarea eronată a bazei de impozitare, în vederea sancționării 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, atunci când este cazul.

În Anexa 2 denumită Instrucțiuni de completare a formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice", parte integrantă din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3709/18.02.2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice", se precizează:

**"2.1.2. "Motivul de fapt": se înscrie modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de respectare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate.**

**2.1.3. "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat."**

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului** și în acest scop să-și **exercite rolul său activ**, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege. **Pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.**

Totodată, organul de inspecție fiscală, în determinarea sumelor stabilite suplimentar de plată trebuie să arate cu exactitate modul în care contribuabilul



a efectuat și evidențiat o operațiune și dacă a respectat prevederile legislației în vigoare.

În speță, cu privire la diferența de S lei, rezultată între suma de S lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal luate în calcul de organul de inspecție fiscală și suma de S lei luate în calcul de societate la determinarea impozitului pe profit, căreia îi corespunde un impozit pe profit de S lei stabilit suplimentar, a rezultat că organul de inspecție fiscală a calculat impozit pe profit pentru anul 2016, luând în calcul cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei, invocând art.19 alin.(1) coroborat cu alin.(3) lit.a). și lit.b)., din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Diferența de impozit pe profit în sumă de S lei, stabilită suplimentar de organul de inspecție fiscală a rezultat astfel:

- Rezultat net în sumă de S lei
- Cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de **S lei**
- Rezultat impozabil în sumă de  $S \times 16\% = S$  lei
- Impozit calculat de societate în sumă de S lei
- Diferența stabilită de organul fiscal în sumă de **S lei** ( $S - S - S$ ).

Prin adresa nr.X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui-Activitatea de inspecție fiscală și înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași cu nr.X, organul de inspecție fiscală transmite organului de soluționare contestații Referatul privind propunerile de soluționare a contestației, conform căruia organul de inspecție fiscală menționează:

**”organele de inspecție fiscală... au calculat suma de S lei reprezentând cheltuieli nedeductibile pornind de la cheltuielile nedeductibile înregistrate în trimestrul întâi, la care s-au adăugat cheltuielile înregistrate în trimestrul al doilea, apoi cele din trimestrul al treilea...și cele din trimestrul al patrulea, avându-se în vedere că impozitul pe profit se calculează cumulativ”.**

În Referatul sus menționat, organul de inspecție fiscală nu arată componența exactă și detaliată a diferenței de S lei (inclusă în suma de S lei) reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal, luată în calcul la determinarea impozitului pe profit pentru anul 2016, ci face doar un calcul matematic, arătând că suma de S lei este compusă din:

- majorări în sumă de S lei
- sponsorizări în sumă de S lei
- alte cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei
- cheltuieli cu impozitul pe profit în sumă de S lei.

Prin urmare, prin adresa înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași cu nr.ISR-DGR X, organul de soluționare contestații a solicitat organului de inspecție fiscală precizări cu privire la componența sumei de S lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal.

Prin adresa nr.X înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași-Activitatea de inspecție fiscală și la Direcția Generală Regională a

Finanțelor Publice Iași cu nr.X, se comunică organului de soluționare contestații că:

**”Diferența de X lei, care reprezintă diferența între S lei și S lei a fost considerată nedeductibilă de societate în trimestrul al III lea, drept pentru care am considerat că este nedeductibilă și în trimestrul al IV lea”.**

Conform Registrului de evidență fiscală întocmit de societate la 30.09.2016, în copie la dosarul contestației, diferența de S lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal și reprezintă:

- cheltuieli cu combustibilul nedeductibil în sumă de S lei
- amenzi/penalități în sumă de S lei
- cheltuieli cu protocolul nedeductibile în sumă de S lei
- cheltuieli cu amortizarea nedeductibilă în sumă de S lei

Conform Registrului de evidență fiscală și a balanței de verificare întocmite de societatea **X S.R.L.-jud.Iași**, la 31.12.2016, existente la dosarul cauzei, rezultă că cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de **S lei** sunt compuse din :

- cheltuieli cu combustibilul nedeductibil în sumă de S lei, înregistrate în contul contabil 604.01.02
- amenzi/penalități în sumă de S lei, înregistrate în contul contabil 658.01.02
- cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal în sumă de 0 lei
- cheltuieli cu amortizarea nedeductibilă în sumă de S lei; acestea nu sunt evidențiate separat în balanța de verificare; în contul contabil 681.01 este înregistrată suma de S lei.
- alte cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei, înregistrate în contul contabil 658.08.01
- cheltuieli cu sponsorizarea în sumă de S lei înregistrate în contul contabil 658.02
- cheltuieli cu impozitul pe profit în sumă de S lei, înregistrate în contul contabil 691

Totodată, conform Declarației privind impozitul pe profit cod 101, în copie la dosarul cauzei, rezultă că societatea **X S.R.L. -jud.Iași** declară cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de **S lei**:

- cheltuieli cu amortizarea nedeductibilă în sumă de S lei;
- amenzi/penalități în sumă de S lei
- alte cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei
- cheltuieli cu sponsorizarea în sumă de S lei
- cheltuieli cu impozitul pe profit în sumă de S lei.

Având în vedere informațiile prezentate anterior, rezultă că organul de soluționare a contestației nu poate stabili pe baza documentelor aflate la dosarul contestației, cheltuielile nedeductibile fiscal care trebuie luate în considerare la calculul impozitului pe profit, deoarece cheltuielile nedeductibile fiscal cu amortizarea nu sunt evidențiate distinct în balanța de verificare, datele

înregistrate în balanța de verificare la 31.12.2016 nu sunt corelate în totalitate cu cele din Declarația privind impozitul pe profit cod 101, organul de inspecție fiscală nu motivează clar componența diferenței de S.lei (inclusă în suma de S lei -cheltuieli nedeductibile fiscal) și nu rezultă clar corelația între temeiul de drept invocat de organul de inspecție fiscală cu privire la erorile materiale și cheltuielile nedeductibile supuse cauzei, drept urmare nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării, prin raportare la temeiurile de drept menționate mai sus.

Această atribuție, așa cum rezultă și din articolele din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, inserate anterior, este de esența activității organelor de inspecție fiscală.

Având în vedere aspectele prezentate mai sus urmează a se aplica prevederile art. 279 alin. (3) și (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

**"(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 supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator.**

**În acest caz, organul fiscal competent 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 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 de zile în cazul celorlați contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare."**

În speță sunt aplicabile și dispozițiile pct. 11.4. și pct. 11.5. din Instrucțiunile de aplicare ale art. 279 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3S/2015:

**„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, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-IS X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X **va fi desființată parțial, pentru diferența suplimentară de impozit pe profit în suma de S lei**, aferentă cheltuielilor nedeductibile fiscal în sumă de S lei, urmând ca în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ fiscal contestat, să procedeze la o nouă verificare, pentru aceeași perioadă și pentru aceeași obligație fiscală, prin care să țină cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate strict în prezenta decizie de soluționare.

**3).Cauza supusă soluționării constă în a ne pronunța dacă în mod legal organul de inspecție fiscală a stabilit suma suplimentară de plată de S lei, reprezentând impozit pe profit pentru anul 2017, aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal în sumă de S lei, în condițiile în care organul de inspecție fiscală, în mod greșit, a considerat cheltuielile cu protocolul ca fiind nedeductibile fiscal.**

**În fapt**, organul de inspecție fiscală recalculează impozitul pe profit datorat pentru anul 2017, luând în considerare cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei, iar contestatarul susține că pentru anul 2017 societatea a calculat și a declarat corect la organul fiscal impozitul pe profit în sumă de S lei, luând în considerare cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei. Diferența de S lei (S-S) reprezintă cheltuieli cu protocolul înregistrate de societate în contul contabil 623, considerate de organul de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

**În drept**, potrivit art.19 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**”Art.19 Reguli generale**

**(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în**

**conformitate cu prevederile art. 31 . Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.**

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

Totodată, în speță sunt aplicabile art. 25, alin.(3) din Legea 227/2015, cu modificările și completările ulterioare care stipulează:

**”Art.25 Cheltuieli**

**(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:**

**a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra profitului contabil la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit și cheltuielile de protocol. În cadrul cheltuielilor de protocol se includ și cheltuielile înregistrate cu taxa pe valoarea adăugată colectată potrivit prevederilor titlului VII, pentru cadourile oferite de contribuabil, cu valoare mai mare de 100 lei.”**

Având în vedere prevederile legale sus citate, rezultă că profitul impozabil se calculează luând în considerare veniturile înregistrate de societate din care se scad cheltuielile deductibile fiscal și se adaugă cheltuielile nedeductibile fiscal, în speță, cheltuielile cu protocolul calculate în limita a 2 % aplicată asupra profitului contabil la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit și cheltuielile de protocol.

Din documentele existente la dosarul contestației (Registrul de evidență fiscală, Balanțe de verificare), se reține că **suma de S lei** reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal evidențiate de societate în Registrul de evidență fiscală și care se regăsesc în balanța de verificare întocmită la 31.12.2017, este compusă din:

- cheltuieli nedeductibile combustibil în sumă de S lei
- cheltuieli cu amortizarea nedeductibilă în sumă de S lei
- amenzi/penalități în sumă de S lei
- alte cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei
- cheltuieli cu sponsorizarea în sumă de S lei
- cheltuieli cu impozitul pe profit în sumă de S lei

Organul de inspecție fiscală a luat în considerare la calculul impozitului pe profit **suma de S lei** reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal, acestea fiind compuse din:

- cheltuieli nedeductibile combustibil în sumă de S lei
- cheltuieli cu amortizarea nedeductibilă în sumă de S lei
- amenzi/penalități în sumă de S lei
- alte cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei
- cheltuieli cu sponsorizarea în sumă de S lei
- cheltuieli cu impozitul pe profit în sumă de S lei
- cheltuieli de protocol în sumă de S lei.**

Prin adresa nr.ISR-DGR X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași , organul de soluționare contestații a solicitat organului

de inspecție fiscală precizări cu privire la componența sumei de S lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal.

Prin adresa nr.X înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași-Activitatea de inspecție fiscală și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași cu nr.X, se comunică organului de soluționare contestații că:

**”cheltuiala de S lei nu este cheltuială nedeductibilă, nu trebuia luată în calculul rezultatului impozabil”.**

Având în vedere prevederile art.25, alin.(3) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilirea deductibilității cheltuielilor de protocol în sumă de S lei este calculată astfel:

- rezultatul net în sumă de S lei
- cheltuieli cu protocolul în sumă de S lei
- cheltuieli cu impozitul pe profit în sumă de S lei
- total bază la care se aplică procentul legal de 2% este în sumă de S lei
- 2% cheltuieli cu protocolul deductibile este în sumă de S lei ( $S * 2\%$ ).

Din calculul prezentat anterior rezultă că cheltuielile cu protocolul înregistrate în balanța de verificare la data de 31.12.2017, în sumă de S lei, sunt integral deductibile la calculul impozitului pe profit.

În concluzie, conform prevederilor art.19, alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, calculul impozitului pe profit este:

- Rezultat net în sumă de S lei
- Cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei
- Rezultat impozabil în sumă de S lei  $\times 16\% = S$  lei
- Sponsorizare în sumă de S lei
- Impozit pe profit datorat de societate în sumă de S lei

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va admite în parte contestația formulată de societatea X S.R.L. - jud. Iași și se va anula parțial Decizia de impunere nr. F- IS X** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F- IS X de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași - Activitatea de inspecție fiscală, privind suma de **S lei, aferentă cheltuielilor de protocol considerate nedeductibile fiscal în sumă de S lei, reprezentând impozit pe profit calculat suplimentar de plată pentru anul 2017.**

**4).Referitor la accesoriile în sumă de S lei, reprezentând penalități de nedeclarare în sumă de S lei și dobânzi și penalități de întârziere în sumă de S lei stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.X și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare cu nr.X emise de Administrația Județeană a Finanțelor**

**Publice Iași - serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași prin Serviciul Soluționare Contestații 1 se poate pronunța asupra acestor sume în condițiile în care organul fiscal emitent nu departajează accesoriile calculate având în vedere sumele contestate precum și faptul că prin prezenta decizie s-a admis contestația pentru suma de S lei, s-a desființat contestația pentru suma de S lei și s-a respins ca neîntemeiată pentru suma de S lei, reprezentând impozit pe profit, debite asupra cărora au fost calculate accesoriile contestate.**

**În fapt**, prin Decizia de impunere nr. F-IS X, s-au stabilit în sarcina societății obligații fiscale suplimentare în suma totală de S lei, din care sumă contestată este de S lei reprezentând impozit pe profit aferent perioadei 2015-2018.

Pentru neachitarea la termen a obligațiilor fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere nr.F-IS X, prin Deciziile referitoare la obligațiile de plata accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere precum și penalități de nedeclarare cu nr. X, au fost calculate obligații fiscale accesorii în sumă totală de S lei reprezentând:

- penalități de nedeclarare în sumă de S lei (calculate pentru impozit pe profit (parțial contestat) și taxa pe valoarea adăugată (necontestată))
- dobânzi aferente impozitului pe profit în sumă de S lei,
- penalități de întârziere în sumă de S lei aferente impozitului pe profit
- dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei

Prin adresa numărul ISR-REG X, organul de soluționare a contestației a solicitat organelor fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași să comunice cuantumul accesoriilor aferente debitelor stabilite suplimentar, contestate de societate.

Organele fiscale, prin adresa nr.X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X, au comunicat următoarele:

- pentru impozitul pe profit în sumă de S lei, calculat suplimentar de organul de inspecție fiscală pentru anul 2017, au fost calculate accesorii reprezentând dobânzi în sumă de S lei și penalități de nedeclarare în sumă de S lei; accesoriile au fost calculate de la data 25.03.2018-15.04.2020
- pentru impozitul pe profit în sumă de S lei, calculat suplimentar de organul de inspecție fiscală pentru anul 2016, au fost calculate accesorii reprezentând dobânzi în sumă de S lei și penalități de nedeclarare în sumă de S lei; accesoriile au fost calculate de la data 25.03.2017-15.04.2020
- pentru impozitul pe profit în sumă de S lei, calculat suplimentar de organul de inspecție fiscală pentru anul 2015, au fost calculate accesorii reprezentând dobânzi în suma de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei; accesoriile au fost calculate de la data 25.03.2016-01.04.2020

-pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de S lei(din care S lei contestată) pentru anul 2018, au fost calculate accesorii în sumă de Slei(dobânzi și penalități de nedeclarare).

Prin e-mail din data de 03.08.2020, organul de soluționare contestații solicită organului fiscal emitent al Deciziei X, precizarea cuantumului accesoriilor calculate pentru suma de S lei (contestată) reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de organul de inspecție fiscală pentru trimestrul III din anul 2018. Răspunsul primit prin e-mail din data de 04.08.2020 menționează că debitul pentru care au fost calculate accesorii este în sumă de S lei și nu separat pe trimestre.

**În drept**, prevederile art.173, alin.(1), art.174 și art.181 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

**”ART. 173 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere**

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

**”ART. 17 Dobânzi**

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

**(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 de impunere 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.**

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

**”ART. 174 Penalități de întârziere**

**(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător”.**

**”ART. 181 Penalitatea de nedeclarare în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central**

**(1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală**



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

Prin urmare, conform prevederilor legale sus citate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi pentru fiecare zi de întârziere și penalități de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, iar pentru debitele nedeclarate se datorează penalități de nedeclarare.

Față de sumele stabilite prin Deciziile cu nr. X contestate, referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi, penalități de întârziere și penalități de nedeclarare, petenta susține netemeinicia Deciziei de impunere nr. F-IS X și netemeinicia Deciziilor nr.X referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi, penalități de întârziere și penalități de nedeclarare, motivând că subscrisa nu datorează accesorii pentru impozitul pe profit, atâta timp cât debitele principale stabilite prin actele administrativ fiscale contestate sunt netemeinice și nelegale.

Având în vedere că organul de soluționare contestații nu poate defalca cuantumul accesoriilor aferente debitului contestat și având în vedere că prin prezenta decizie de soluționare s-a respins ca neîntemeiată contestația pentru debitul principal în suma de **S lei**, reprezentând impozit pe profit aferent anilor 2015 și 2018, s-a desființat contestația pentru suma de **S lei** reprezentând impozit pe profit pentru anul 2016 și s-a admis contestația pentru suma de **S lei** reprezentând impozit pe profit aferent anului 2017, dobânzile și penalitățile stabilite în sarcina societății urmează calea principalului, pe cale de consecință în temeiul art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(4) al aceluiași articol și cu pct.11.4 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3S/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală se va **desființa Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere cu nr. X precum și Decizia nr.X referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare**, întocmite de organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași pentru **suma de totala de S lei**, reprezentând penalități de nedeclarare în sumă de **S lei** și penalități de întârziere în sumă de **S lei**, respectiv dobânzi în sumă de **S lei**, urmând ca organele fiscale să procedeze la calcularea cuantumului accesoriilor datorate bugetului statului în funcție de soluțiile pronunțate în prezenta decizie de soluționare pentru debitele principale contestate de societate.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, se:

## DECIDE:

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de societatea X S.R.L. - jud.lași, împotriva Deciziei de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași - Activitatea de inspecție fiscală, privind suma de S lei reprezentând impozit pe profit, astfel:**

-suma de S lei pentru anul 2015

-suma de S lei pentru anul 2018

**2. Desființarea parțială a contestației formulate de societatea X S.R.L. -jud.lași, împotriva Deciziei de impunere, privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X , emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, pentru suma de S lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, urmând ca în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ fiscal contestat, să procedeze la o nouă verificare, pentru aceeași perioadă și pentru aceeași obligație fiscală, prin care să țină cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate strict în prezenta decizie de soluționare.**

**3. Admiterea în parte și anularea parțială a contestației formulate de societatea X S.R.L. – jud. Iași, împotriva Deciziei de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma de S lei reprezentând impozit pe profit calculat pentru anul 2017.**

**4. Desființarea parțială a contestației formulate de societatea X S.R.L. – jud. Iași împotriva:**

-Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare cu nr.X pentru suma de S lei, reprezentând penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice

-Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere cu nr.X pentru suma de **S lei, reprezentând dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de S lei și dobânzi în sumă de S lei aferente taxei pe valoarea adăugată**, pentru debitele stabilite prin Decizia de impunere nr.X, privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice,

urmând ca în termen de 30 zile de la data comunicării deciziei, organul fiscal să procedeze la calcularea cuantumului accesoriilor datorate bugetului statului în funcție de soluțiile pronunțate în prezenta decizie de soluționare pentru debitele principale contestate de societate.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.