



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agencia Națională de**  
**Administrare Fiscală**



Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,  
București, CP 050741  
Tel. : 021/ 319.97.54  
Email: contestatii.anaf@anaf.ro

**Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**

**DECIZIA NR. 000/2020**  
**privind soluționarea contestației formulată de**  
**X**  
**înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din**  
**cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr. 000/2020**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată prin adresa nr.000/2020 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. 000/2020, asupra contestației formulată de X.

X contesta:

- partial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/.2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019 de organele de inspecție fiscală respectiv pentru suma de **000** lei, reprezentand:

- 000 lei impozit pe profit,

- 000 lei TVA;

- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/.2019 emisă de organele fiscale respectiv pentru suma de **000** lei, reprezentand:

- 000 lei dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit,

- 000 lei dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA.

Decizia de impunere nr.000/.2019 a fost comunicata societății la data de **000/2019** prin remitere sub semnatura, potrivit mentiunii olografe a reprezentantului societății de pe adresa de comunicare nr.000/.2019 anexată în copie la dosarul cauzei.

Decizia de calcul accesorii nr.000/2019 a fost emisa de organele fiscale la data de **000/2019**.

Față de data comunicării Deciziei de impunere nr. 000/.2019, respectiv fata de data emiterii Deciziei de calcul accesorii nr.000/2019, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.1) din Legea nr.207/2015

privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de **000/2020**, fiind înregistrată sub nr.000 potrivit ștampilei Serviciului Registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de X.

**I. a. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019 emisa de organele de inspectie fiscala în baza Raportului de inspectie fiscala nr.000/2019, societatea susține următoarele:**

### **ASPECTE DE PROCEDURA:**

**Prescrierea dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale pentru anul 2012:**

- pentru perioada 2012-2015 sunt aplicabile prevederile OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare;

- potrivit art.91 din Codul de procedura fiscala dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie in 5 ani, iar la art.23 din acelasi act normativ se specifica faptul ca dreptul de creanta si obligatia fiscala se nasc in momentul in care se constituie baza de impunere care le genereaza;

- in conformitatea cu prevederile art.16 alin.1 si art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completatile ulterioare, anul fiscal este anul calendaristic;

- dreptul organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale se prescrie in 5 ani si este calculat de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a constituit baza impozabila;

- intrucat inspectia fiscala a inceput la data de 14.02.2018, dreptul organelor fiscale de a verifica situatia contribuabilului era prescris pentru impozitul pe profit aferent anului 2012 integral, iar in ceea ce priveste TVA, pentru luna decembrie 2012, in acest sens pronuntandu-se si ICCJ prin Decizia nr.000/2014, nr.000/2012, respectiv nr.000/.2017;

- societatea contesta TVA neacceptata la deducere aferenta tranzactiilor din anul 2012 in suma de 000 lei si impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de 000 lei, precum si dobanzile si penalitatile aferente.

### **ASPECTE DE FOND:**

**1. Referitor la sursele de finantare ale societatii, pentru anii 2012-2014:**

- în perioada analizata societatea și-a asigurat necesarul de finanțare din următoarele surse:

- facilitatile de credit sindicalizat incheiate in anul 2011 si anul 2013 la care societatea a fost parte, trageri efectuate de X si distribuite sucursalelor din Europa, pentru sume in valute;

- facilitatile de credit auxiliare prin trageri directe de la X pentru sume in RON;

- un credit local de la X inchis la data de 25.10.2013.

#### **X incheiat in data de 000/2011:**

- X in calitate de imprumutat a semnat o facilitate de credit in monede multiple cu X si X, in calitate de imprumutatori, care a fost garantata de X;

- la data de 000/2012 facilitatea de credit s-a suplimentat cu suma de 000 EUR, societatea fiind mentionata expres ca imprumutat auxiliar;

- facilitatea de credit agreata cu X mentioneaza conditii specifice pentru tragerile de moneda nationala (RON) care vor fi efectuate de societatea verificata direct de la X.

#### **X incheiat in data de 000/2013 si actualizat in data de 3 noiembrie 2015:**

- la data de 000/2013 facilitatea de credit in monede multiple s-a suplimentat cu suma de 000 EUR printr-o scrisoare de facilitate incheiata cu X, societatea fiind mentionata expres ca imprumutat auxiliar;

- facilitatea de credit mentioneaza conditii specifice pentru tragerile in RON care vor fi efectuate de societate direct de la X.

#### **Contract de credit incheiat cu X in data de 000/2011:**

- contractul reprezinta o linie de credit cu o valoare de 000 EUR, cu posibilitatea de a face trageri in EUR, USD, RON cu scadenta la 000/2011, scadenta prelungita prin acte aditionale pana la data de 000/2013.

- dobanzile si diferentele de curs valutar aferente imprumuturilor accesate de societate in perioada 2012-2014, se impart in:

- dobanzi si diferente de curs valutar aferente tragerilor in valuta efectuate din X, prin intermediul X in suma de 000 lei;

- dobanzi aferente tragerilor efectuate in RON direct din X in suma de 000 lei;

- dobanzi aferente tragerilor efectuate din X in suma de 000 lei.

#### **Dobanzi si diferente de curs valutar aferente tragerilor in valuta efectuate din X, prin intermediul X:**

- in ceea ce priveste tragerile in valuta, acestea au fost efectuate de societate prin intermediul X intrucat fondurile au fost utilizate si de alte entitati din grup, de exemplu X;

- contractul de imprumut semnat cu X a fost prelungit pe termen nelimitat, imediat dupa semnarea facilitatii de credit in monede multiple din data de 25.10.2011, pentru a constitui un cadru legal de acordare a fondurilor

pana la includerea societatii ca imprumutat auxiliar prin Scrisoarea de facilitate din data de 000/2012;

- semnarea actului aditional la 3 zile dupa incheierea MRFA sustine faptul ca fondurile au avut in fapt din sursa bancara, astfel X a beneficiat de finantare de la institutii de credit autorizate, prin intermediul X;

- din schemele de finantare de la nivelul grupului se observa ca in cadrul facilitatilor la nivel de grup tragerile in valuta erau efectuate prin intermediul X, dar sursa de finantare era bancara;

- dobanzile aferente imprumuturilor care tranziteaza X au fost egale cu dobanzile agreate prin facilitatea de credit sindicalizat, de unde rezulta ca sursa fondurilor a fost bancara si ca X doar a intermediat tragerile, din motive administrative;

- dobanzile la care X finanteaza societatea sunt egale cu dobanzile din facilitatea de creditare in monede multiple (MRFA) semnata de grup la data de 25.10.2011;

- in speta sunt aplicabile prevederile art.23 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

- avand in vedere ca pentru tragerile efectuate prin intermediul X sursa de finantare a fost bancara, societatea a considerat ca dobanzile si diferentele de curs valutar aferente nu intra sub incidenta art.23 din Codul fiscal si le-a tratat ca fiind integral deductibile.

#### **Dobanzi aferente tragerilor in moneda locala efectuate direct din X:**

- aceste trageri nu au intrat sub incidenta contractului pentru o linie de credit rotativ incheiat de societate cu X;

- la contestatie au fost atasate situatii cu tragerile efectuate in anii 2013 si 2014 si confirmari ale acestor trageri, de unde rezulta ca sunt aferente unui imprumut primit direct de la o institutie de credit;

- durata tragerilor nu a depasit 30 zile, reprezentand trageri pentru capital de lucru, accesate doar pe termen scurt, fara a exista prelungiri ale termenelor de rambursare;

- in speta sunt aplicabile prevederile art.23 alin.1, alin.2 si alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.63 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal;

- avand in vedere ca tragerile in moneda nationala au fost pe termen scurt si din sursa bancara, societatea a procedat la deducerea integrala a cheltuielilor in suma de 000 lei, pentru anii 2012-2014.

#### **Dobanzi aferente liniei de credit de la X:**

- in perioada 2012-2013 societatea a avut in derulare o linie de credit rotativ, acord incheiat cu X, pentru care a inregistrat dobanzi in suma de 000 lei;

- avand in vedere ca dobanzile au fost aferente unei linii de credit

bancara, obtinuta de la X Romania, societatea a respectat prevederile art.23 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

- societatea contesta urmatoarele obligatii suplimentare stabilite in legatura cu ajustarile efectuate cu privire la sursele de finantare:

- 000 lei pentru anul 2012;
- 000 lei pentru anul 2013;
- 000 lei pentru anul 2014.

## **2. Referitor la stocurile lipsa din gestiune (uree si azotat):**

- stocurile aflate in custodie la X erau asigurate in cadrul unei polite de asigurare incheiata la nivel de grup;

- la contestatie au fost atasate Polita de asigurare pentru depozit si tranzit, Situatie depozitelor asigurate la luna februarie 2015 si factura de asigurare din care rezulta ca X este co-asigurat in cadrul politei, X este asigurat pentru suma de 000 lei si ca prima calculata conform situatiei depozitelor, in suma de 000 EUR, este cea facturata ;

- in speta sunt aplicabile prevederile art.21 alin.4 lit. c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completrile ulterioare, coroborat cu normele metodologice de aplicare ale acestuia;

- prevederile legale nu fac referire la incasarea veniturilor din asigurare, ci strict la existenta unor contracte de asigurare, prin urmare cheltuielile cu stocurile in custodie lipsa in gestiune sunt integral deductibile la calculul impozitului pe profit;

- societatea nu a incasat venituri reprezentand despagubiri in baza politei de asigurare intrucat aceasta a actionat in instanta X pentru recuperarea prejudiciului, demersurile fiind in derulare, iar veniturile din despagubiri obtinute vor fi inregistrate ca si venituri impozabile;

- impozitul pe profit contestat, stabilit suplimentar, este in suma de 000 lei.

Pentru toate motivele expuse, societatea solicita anulara partiala a Deciziei de impunere nr.000/.2019, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr.000/2019, precum si a actelor administrativ fiscale ulterioare si subsecvente, cu consecinta anularii partiale a obligatiilor de plata accesorii ale contestatarei catre bugetele de stat.

**b.** Societatea sustine ca in legatura cu obligatiile principale stabilite prin Decizia de impunere nr.000/.2019 a fost emisa Decizia nr. 000/.2019 privind obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, pe care o contestata partial, respectiv in ceea ce priveste accesoriile aferente debitelor principale care fac obiectul prezentei contestatii.

## **II. a. Urmare inspectiei fiscale efectuate de organele de inspectie**

**fiscală s-a întocmit Raportul de inspectie fiscală nr.000/2019 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.000/2019, constatându-se următoarele:**

Perioada supusa inspectiei fiscale: pentru impozit pe profit 01.01.2012-31.12.2016, pentru TVA 01.12.2012-30.11.2017.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 2012-2014, societatea nu are drept de deducere la calculul impozitului pe profit pentru urmatoarele cheltuieli inregistrate si contestate de:

- cheltuieli cu dobanzile aferente imprumuturilor in valuta de la asociat X in suma de 000 lei ;
- cheltuieli cu dobanzile aferente imprumuturilor in lei de la X in suma de 000 lei;
- cheltuieli cu dobanzile aferente imprumuturilor in valuta/lei de la X in suma de 000 lei;
- cheltuieli din diferenta de curs valutar aferenta imprumuturilor in valuta in suma de 000 lei.

In baza prevederilor art.23 alin.1, alin.2 si alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.63 si pct.69 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu are drept de deducere la calculul impozitului pe profit pentru cheltuielile de mai sus in suma de 000lei si au calculat un impozit pe profit suplimentar in suma de **000 lei**, dupa cum urmeaza:

- 000 lei pentru anul 2012;
- 000 lei pentru anul 2013;
- 000 lei pentru anul 2014;
- cheltuieli cu descarcarea din gestiune a produselor, uree si azotat existente in stoc, in suma de 000 lei, fara document justificativ, realizata la data de 000/.2014. Din analiza documentelor prezentate de societate, s-a constatat ca aceste marfuri provin din perioada octombrie-noiembrie 2013, fiind inregistrate cheltuieli cu descarcarea de gestiune, dar nu au fost inregistrate si veniturile aferente acestei descarcari de marfa.

In baza prevederilor art.21 alin.1 si alin.4 lit.c si lit.f, art.19 alin.1, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere la callculul impozitului pe profit pentru cheltuielile in suma de 000 lei si au stabilit un impozit pe profit suplimentar pentru anul 2014 in suma de **000 lei**.

- cheltuieli nedeductibile in suma de 000 lei si TVA aferenta in suma de 000 lei, provenite din facturile emise in anul 2012 de X. Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea datoreaza un impozit pe profit suplimentar in suma de **000 lei** in baza prevederilor art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal si totodata nu are drept de deducere pentru TVA in suma de **000 lei**, avand in vedere prevederile art.145 alin.2 lit.a, art.146 alin.1 lit.a.

- cheltuieli nedeductibile in suma de 000 lei, referitoare la operatiunile inregistrate in relatia contractuala cu X. Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu are drept de deducere la calculul impozitului pe profit pentru aceste cheltuieli si in baza prevederilor art.11 alin.1 coroborat cu art.21 alin.4 lit.f si lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au stabilit un impozit pe profit suplimentar, pentru anul 2012, in suma de **000 lei**.

**b.** Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.000/.2019 organele fiscale au calculat accesorii aferente impozitului pe profit si TVA în temeiul art.98 lit.c, art.173 alin.5 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Documentul prin care s-au individualizat obligațiile de plată principale pentru care au fost calculate aceste accesorii, sunt detaliate în Anexa la Decizia nr.000/.2019, respectiv Decizia nr.000/.2019

**III. Luând in considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative in vigoare in perioada verificată, se rețin următoarele:**

#### **A. ASPECTE PROCEDURALE:**

**Referitor la suma de 000, reprezentând impozit pe profit în suma de 000 lei și TVA în suma de 000 lei stabilite suplimentar în anul 2012, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă dreptul organelor de inspectie fiscala de a stabili obligații fiscale în anul 2012, respectiv impozit pe profit și TVA, era prescris la data inceperii inspectiei fiscale.**

**In fapt,** organele de inspecție fiscală urmare a verificarilor efectuate, au stabilit în sarcina societății, pentru anul 2012, debite suplimentare în suma de 000 lei, constand în impozit pe profit în suma de 000 lei și TVA în suma de 000 lei.

Prin contestația formulată X invocă prescripția dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare pentru intreg anul 2012

în ceea ce privește impozitul pe profit și pentru luna decembrie 2012 în ceea ce privește TVA.

**In drept**, potrivit dispozițiilor art.347 alin.1 și alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare:

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

*(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit.”*

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că societatea contestatară invocă prescripția dreptului organelor de inspecție de a stabili obligații suplimentare de natura impozitului pe profit pe anul 2012, sunt aplicabile dispozițiile O.G nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusa inspecției fiscale:

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

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

iar potrivit art.23 din același act normativ:

*“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale*

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

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

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

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art.105 alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.”*

coroborate cu prevederile art.102 alin.(6) din același act normativ care menționează:



*“Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control.[...].”*

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale, în cazul de față **14.02.2018**, așa cum reiese din Raportul de inspecție fiscală nr.000/.2019.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Se reține că, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

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

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

Astfel, în sensul prevederilor art.23 alin.2) din Codul de procedură fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

În ceea ce privește **impozitul pe profit**, potrivit art.35 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2013:

*“ART.35 - Depunerea declarației de impozit pe profit*

*(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de **25 martie inclusiv a anului următor**, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (5) lit. a) și b), alin. (14) și (15), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.”*

Prin urmare, termenul de depunere a declarației anuale de impozit pe profit (D 101) a fost **25 martie 2013, inclusiv**.

În același sens sunt și prevederile Anexei nr.7 privind Instrucțiunile de completare a formularului 101 "*Declarație privind impozitul pe profit*", cod

14.13.01.04 prevazute în OMFP nr.1950/2012 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor și taxelor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă referitor la declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2012.

Astfel, se reține că în cazul impozitului pe profit, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 "*Declarație privind impozitul pe profit*", respectiv de la data de 01.01.2014.

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului 2012 declarația anuală se depune până la data de 25 martie 2013, iar termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de **01.01.2014**.

Raportat la data dela care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv **01.01.2014** pentru impozitul pe profit, rezultă că până la data începerii inspecției fiscale, respectiv **14.02.2018** (data înregistrării în Registrul unic de control), dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale de natura impozitului pe profit nu era prescris, obligațiile suplimentare de plată de natura impozitului pe profit fiind stabilite înăuntrul termenului de prescripție, motiv pentru care susținerea contestatarei este neîntemeiată.

Rezultă că argumentele contestatarei cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale nu sunt întemeiate, impozitul pe profit anual fiind declarat în anul următor celui de realizare, prin Declarația 101 depusă la organul fiscal (*termenul de prescripție începe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui în care s-a născut creanta fiscală*).

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

Într-o speta similară Curtea de Apel X, prin Decizia nr.000/.2019, a menținut Sentința civilă nr.000/.2018 pronunțată de Tribunalul X, în care s-au precizat următoarele:

*“Cât privește invocarea de către reclamanta (...) a faptului că ar fi intervenit prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale suplimentare aferente perioadei 01.01.2009 - 31.12.2009 în ce privește impozitul pe profit, instanța reține că potrivit art. 91 alin. 2 din Codul de procedură fiscală (OG nr. 92/2003) aplicabil speței, termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a*

*anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23 dacă legea nu dispune altfel. Conform art. 23 din Codul de procedură fiscală la care trimit art. 91 alin. 2, dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează, și se naște totodată dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală. (...) impozitul pe profit aferent anului 2009 devine opozabil organului fiscal prin declarația contribuabilului care-l realizează, declarație depusă pe baza formularului prevăzut de lege, până la 25 martie 2010, iar prescripția dreptului organului fiscal de stabilire a acestei creanțe începe să curgă de la data de 01.01.2011 întrucât organul fiscal a stabilit în cursul anului 2016 ca efect al inspecției fiscale că acesta este datorat în cuantumul stabilit cu titlu de obligații suplimentare, se constată că termenul de prescripție nu era împlinit, astfel că apărarea reclamantei urmează a fi respinsă ca nefondată.”*

**In ceea ce privește TVA**, se reține că potrivit prevederilor art.156<sup>2</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă în ceea ce privește TVA aferentă lunii decembrie a anului 2012:

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

Potrivit acestor prevederi legale, pentru luna decembrie a anului 2012, contribuabilul trebuia să depună decontul de TVA până la data de 25 ianuarie 2013, inclusiv, data la care se constituie baza de impunere, iar termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili TVA suplimentară începe să curgă de la data de **01.01.2014**.

Astfel, întrucât obligația de plată reprezentând TVA pentru luna decembrie 2012 (perioada verificată **01.12.2012-30.11.2017**) a fost declarată conform Decontului de TVA în 25 ianuarie 2013, moment care a determinat nasterea dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală respectivă, la data începerii inspecției fiscale care este reprezentată de data înscrierii în Registrul unic de control, respectiv 14.02.2018, reiese cu claritate că dreptul organului fiscal de a stabili TVA suplimentară aferentă lunii decembrie 2012 nu era prescris.

Incidente speței sunt și reținerile Tribunalului X, din Sentința civilă nr.000/2019, menținute și de Curtea de Apel X, prin Decizia civilă nr.000/.2019:

*„În ceea ce privește excepția prescripției dreptului inspecției fiscale de a stabili în sarcina reclamantei obligații suplimentare de natura impozitului pe profit și TVA pe anul 2011, instanța urmează a o respinge, având în vedere următoarele:*

*(...) termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.*

*Cu privire la data la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentate de impozitul pe profit și TVA, aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează. În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție în conformitate cu art.23 alin.2 Cod procedură fiscală, acesta este în strânsă legătură cu stabilirea momentului în care se constituie baza de impunere care generează creanța fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și cu momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.*

*Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.*

*(...)*

*- data la care începe să curgă termenul de prescripție este 01.01.2013, pentru impozitul pe profit (...)*

*- data la care începe să curgă termenul de prescripție este 01.01.2013, pentru TVA aferentă lunii decembrie 2011 (...)"*

Astfel, întrucât nu pot fi reținute argumentele contestatarii privind prescripția extinctivă, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată din perspectiva prescripției extinctive contestația** împotriva Deciziei de impunere nr.000/.2019 **în ceea ce privește** impozitul pe profit în suma de 000 lei și TVA în suma de 000 lei.

**Însă:**

- pentru impozitul pe profit în suma de **000 lei** și TVA în suma de **000 lei** stabilite suplimentar pentru anul 2012, întrucât contestatara înțelege să aducă doar argumente de ordin procedural privind prescripția extinctivă, organul de soluționare a contestației nu se va investi și cu soluționarea pe fond a cauzei, pentru aceste debite;

- în ceea ce privește impozitul pe profit în suma de **000 lei**, întrucât contestatara înțelege să aducă argumente și pe fondul cauzei pentru această sumă, organul de soluționare a contestației se va investi și cu

solutionarea pe fond a acestui capăt de cerere.

## **B. ASPECTE DE FOND:**

**1. In ceea ce privește impozitul pe profit in suma de 000 lei aferent cheltuielilor în sumă de 000 lei cu descarcarea din gestiune a unor produse aflate in custodie la X, cauza supusa solutionarii este daca Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli în condițiile în care din documentele prezentate de societate rezultă o situație de fapt diferită fata de cea constatată de organele de inspectie fiscala.**

**In fapt**, in data de 000/2014, societatea a efectuat descarcarea din gestiune a unor produse, respectiv uree si azotat, existente in stoc la acea data, inregistrand suma de 000 lei ca si cheltuiala deductibila la calculul impozitului pe profit.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste marfuri provin din perioada octombrie-noiembrie 2013, iar societatea a inregistrat cheltuieli cu descarcarea de gestiune, dar nu a inregistrat si veniturile aferente acestei descarcari de gestiune.

Astfel, s-a constatat ca societatea nu a prezentat alte informatii care sa justifice descarcarea de gestiune si prin urmare nu are drept de deducere la calculul impozitului pe profit pentru cheltuielile in suma de 000 lei.

Prin urmare, avand in vedere prevederile art.19 alin.1, art.21 alin.1, alin.4 lit.c si lit. f, coroborat cu prevederile pct.12 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, au stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de **000 lei**.

Fata de constatarile organelor de inspectie fiscala, societatea sustine ca stocurile aflate in custodie la X erau asigurate in cadrul unei polite de asigurare incheiata la nivel de grup si prin urmare a procedat in conformitate cu prevederile legale atunci cand a considerat cheltuielile cu stocurile in custodie lipsa din gestiune ca fiind deductibile la calculul impozitului pe profit.

Totodata, sustine ca nu a incasat veniturile reprezentand despagubiri in baza politei de asigurare intrucat a actionat in instanta X pentru recuperarea prejudiciului, demersurile legislative fiind inca in derulare.

**In drept**, sunt incidente prevederile art.21 alin.1 si alin.4 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

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

(4) următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsa în gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care au nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoare adăugată, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI".

De asemenea, în completare pct.41 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice date în aplicarea art.21 precizează următoarele: "Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor [art. 21](#) alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit acestor prevederi legale în scopul determinării profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile înregistrate pentru realizarea veniturilor impozabile, iar cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor constatate lipsa în gestiune pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare sau nu au fost imputate, nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, constatările organelor de inspecție fiscală, argumentele contestatarii și documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Din constatările organelor de inspecție fiscală a rezultat că în data de 000/2014 societatea a efectuat descarcarea din gestiune a produselor reprezentând uree și azotat de amoniu, existente în stoc, prin formula contabilă 607-cheltuieli cu marfurile= 357 -marfuri aflate în custodie la terți.

Marfurile proveneau din perioada octombrie-noiembrie 2013, iar societatea a înregistrat descarcarea gestiunii pe cheltuieli deductibile, dar fără să înregistreze și veniturile aferente.

Potrivit societății, în toamna anului 2013 au fost achiziționate pentru revanzare două loturi de marfa de origine românească, respectiv unul de azotat de amoniu și unul de uree perlata, care au fost depozitate la X în vederea așteptării perioadei optime de aplicare când vanzarile și livrarile de produse erau aglomerate.

În perioada octombrie 2013 și până la data de 000/2015 depozitarul X a confirmat lunar existența stocului.

La această dată din anul 2015, societatea a trimis un surveyor pentru verificarea stocurilor existente la terți, iar singurul depozit unde nu au mai fost descoperite stocurile a fost în depozitul de la X.

De asemenea societatea afirmă că s-a îndreptat împotriva X pe cale judecătorească, prin intermediul avocaților.

Organele de inspecție fiscală, urmare celor prezentate, au calculat un

impozit pe profit suplimentar pentru anul 2014, in suma de 000 lei, considerand ca societatea nu a prezentat suficiente informatii care sa justifice inregistrarea pe cheltuieli deductibile a sumei de 000 lei.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca stocurile aflate in custodie la X erau asigurate in cadrul politei de asigurare incheiata la nivel de grup, fiind atasate documente justificative constand in Polita de asigurare pentru depozitare si tranzit, Situatie depozitelor asigurate la luna februarie 2015 si factura de asigurare primita in aceeasi luna.

Fata de sustinerile societatii prin adresa nr.000/.2020, organele de inspectie fiscala au precizat ca: *“Din punct de vedere al documentelor justificative, X nu a prezentat facturi de depozitare, procese verbale de receptie marfa, procese verbale de livrare marfa. In sustinerea contestatiei pentru acest aspect, societatea prezinta:*

- o polita de asigurare incheiata de X cu X
- o factura emisa de X
- un tabel excel cu spatiile de depozitare.

*(...) Organele de inspectie fiscala considera irelevante aceste documente; in plus sunt netraduse in limba romana, nu sunt conforme cu originalul, nu sunt semnate, stampilate sau aprobate/acceptate de parti.*

*Mai mult, in acest set de documente nu exista informatii care sa faca legatura cu marfa depozitata in depozitul furnizorului X.*

*De asemenea, contribuabilul nu a prezentat dovezi obiective din care sa rezulte concret legatura directa dintre cheltuielile efectuate, rezultate din facturile primite de la X si marfa depozitata de X.”*

Or, organul de solutionare retine ca societatea a incheiat cu X contractul de depozitare ingrasaminte din data de 000/.2012. In baza acestui contract X avea obligatia sa depoziteze si sa manipuleze marfa in conformitate cu instructiunile scrise transmise de contestatara. Totodata avea obligatia sa transmita lunar situatia stocurilor si era responsabila pentru orice furt/sustragere a marfii si/sau orice depreciere calitativa sau a conditiei acesteia.

Astfel, se retine ca, societatea avand in vedere prevederile contractului incheiat intre parti, s-a indreptat impotriva societatii X pe cale judecatoreasca, urmand ca la finalizarea conflictului sa inregistreze pe conturile de venituri despagubirile obtinute de la prestatorul de servicii.

De asemenea, la dosarul contestatiei, societatea a atasat Polita de asigurare pentru depozit si tranzit din care reiese la pagina 3, pct.1.1 ca X este co-asigurat in cadrul acestei polite, situatia depozitelor asigurate din care reiese ca depozitul X este asigurat pentru suma de 000 lei iar prima calculata conform situatiei depozitelor, in suma de 000 euro este cea facturata in luna februarie 2015.

Desi organele de inspectie fiscala sustin ca nu se poate face legatura intre cheltuielile efectuate, rezultate din facturile primite de la X si marfa

depozitata la X se retine ca in raportul de inspectie fiscala este prezentat raspunsul societatii la nota explicativa solicitata de organele de inspectie fiscala, din care rezulta urmatoarele:

- pentru Uree- din totalul achizitionat de 955,74 tone, a fost transferata cantitatea de 1,56 tone, a fost livrate catre X la data de 05.03.2014 cantitatea de 341, 02 tone, iar in stoc la depozitul X, in custodie, au ramas 616,28 tone. Societatea prezinta facturile de achizitie, data, contractul, vanzatorul si cantitatea achizitionata.

- pentru azotatul de amoniu- din totalul achizitionat de 1.434,54 tone, in stoc la depozitul X a ramas aceeasi cantitate. De asemenea societatea prezinta facturile de achizitie, data, contractul, vanzatorul si cantitatea achizitionata.

In situatia privind depozitele asigurate, pentru X este asigurata cantitatea de 616,28 tone de uree si cantitatea de 1434,54 tone de azotat de amoniu, astfel se poate face legatura dintre cantitatile aflate in stoc la depozitul X si cantitatile asigurate de societate prin intermediul X.

Mai mult, din raportul de inspectie fiscala nu rezulta ca organele de inspectie fiscala au analizat documentele la care face referire societatea prin nota explicativa, nici daca stocurile care ar fi trebuit sa fie in custodia X au fost intr-adevar asigurate si daca corespund cantitatilor la care se face referire in situatia prezentata privind depozitele asigurate, intrucat este cert faptul ca polita de asigurare incheiata la nivel de grup face referire si la contestatara ca si societate beneficiara, in calitate de coasigurat.

Prin urmare, din constatările organelor de inspecție fiscală și din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă elemente care să formeze convingerea organului de soluționare a contestației ca aceste cheltuieli cu descarcarea de gestiune a stocurilor constatate lipsa la inventar nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit avand in vedere prevederile legale mentionate mai sus, potrivit carora sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor pentru care nu au fost incheiate contracte de asigurare.

Astfel, organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea situației de fapt fiscale pe baza analizei documentelor deținute de societate și prezentate la contestație si subliniază că aprecierea forței probante a tuturor documentelor prezentate de societate se face de către organele de inspecție fiscală în condițiile Codului de procedură fiscală, care în virtutea prevederilor art.6, sunt în măsură să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

De asemenea, în virtutea rolului său activ, organul fiscal este îndreptățit, conform art.7 din actul normativ mai sus invocat, 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. În analiza efectuată organul fiscal identifică și are în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

La reanalizare organele de inspectie fiscala vor avea in vedere prevederile Codului fiscal care trebuie coroborate cu documentele prezentate de societate, cu legislatia specifica domeniului de activitate desfasurat de societate si cu prevederile in materia cheltuielilor privind bunurile de natura stocurilor pentru care au fost incheiate contracte de asigurare, chiar daca nu au fost incasate veniturile din asigurare.

Având în vedere cele precizate, se retine ca din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent, astfel că organul de solutionare a contestatiei se află în imposibilitatea de a se pronunța daca societatea datoreaza impozitul pe profit in suma de 000 lei.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și normele legale aplicabile în materie, în speță se va face aplicațiunea prevederilor 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 presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală **se va desființa partial** Decizia de impunere nr. 000/.2011 întocmită de organele de inspectie fiscală respectiv pentru suma de **000 lei**, reprezentand impozit pe profit, urmând ca organele de inspectie fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la reanalizarea situației de fapt în funcție de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele și documentele prezentate de contestatară, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspectie fiscală pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac.

**2. Referitor la impozitul pe profit in suma de 000 lei, aferent cheltuielilor cu dobanzile si diferentelor de curs valutar in suma de 000 lei, cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala se poate pronunta dacă sunt deductibile fiscal aceste cheltuieli la calculul impozitului pe profit în condițiile în care gradul de indatorare a X a fost mai mare decat 3, iar din documentele anexate la dosarul cauzei nu reiese cu claritate daca sursa de finantare a societatii a fost sau nu bancara.**

**În fapt**, în perioada 2012-2014, organele de inspectie fiscala au

constatat ca societatea a înregistrat următoarele cheltuieli ca și deductibile pentru care nu avea drept de deducere la calculul impozitului pe profit:

- cheltuieli cu dobanzile aferente împrumuturilor în valuta de la asociat X în suma de 000 lei ;

- cheltuieli cu dobanzile aferente împrumuturilor în lei de la X în suma de 000 lei;

- cheltuieli cu dobanzile aferente împrumuturilor în valuta/lei de la X în suma de 000 lei;

- cheltuieli din diferența de curs valutar aferentă împrumuturilor în valuta în suma de 000 lei.

În baza prevederilor art.23 alin.1, alin.2 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.63 și pct.69 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere la calculul impozitului pe profit pentru cheltuielile de mai sus, în suma de 000 lei, și au calculat un impozit pe profit suplimentar în suma de **000 lei**, după cum urmează:

- 000 lei pentru anul 2012;

- 000 lei pentru anul 2013;

- 000 lei pentru anul 2014.

Societatea susține că din schemele de finanțare la nivelul grupului X rezultă că tragerile în valuta erau efectuate prin intermediul X, care a intermediat tragerile din motive administrative, iar dobanzile percepute de X sunt egale cu dobanzile rezultate din facilitatea de creditare în monede multiple semnată de grup la data de 25.11.2011. Astfel, fondurile au fost atrase de la bancile finanțatoare în cadrul unui credit sindicalizat, inclusiv X, iar tragerile în valuta din cadrul creditului sindicalizat s-au efectuat prin intermediul X, fondurile fiind utilizate și de alte entități din grup.

În ceea ce privește tragerile în moneda națională efectuate direct din X, societatea susține că acestea nu au intrat sub incidența contractului pentru o linie de credit rotativ încheiat cu X. Din situațiile cu tragerile efectuate în anii 2013 și 2014 rezultă că acestea sunt aferente unui împrumut primit direct de la o instituție de credit. Tragerile pentru capitalul de lucru au fost accesate pe termen scurt, fără a exista prelungiri ale termenelor de rambursare. Astfel, societatea arată că tragerile directe din cadrul împrumutului sindicalizat au ca sursă de finanțare, sursă bancară.

Referitor la dobanzile aferente liniei de credit de la X, X susține că aceste dobânzi au fost individualizate separat ca dobânzi aferente liniei de credit rotativ, dar le-a cumulat și cu dobanzile aferente tragerilor efectuate din

X in moneda nationala. Societatea sustine ca din scrisoarea de confirmare primita de la X platile de dobanzi efectuate in perioada 2012 -2013 sunt aferente contractului de credit incheiat direct cu banca si sunt aceleasi cu cele reflectate in evidentele sale contabile.

Societatea sustine ca in cauza sunt indeplinite prevederile art.23 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

**În drept**, conform prevederilor art.23 alin.1, alin.2, alin.3 și alin.5 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit. Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale.*

*(2) În condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile alin. (1), până la deductibilitatea integrală a acestora.*

*(3) În cazul în care cheltuielile din diferențele de curs valutar ale contribuabilului depășesc veniturile din diferențele de curs valutar, diferența va fi tratată ca o cheltuială cu dobânda, potrivit alin. (1), deductibilitatea acestei diferențe fiind supusă limitei prevăzute la alin. (1). Cheltuielile din diferențele de curs valutar, care se limitează potrivit prezentului alineat, sunt cele aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare a capitalului.*

*(4) Dobanzile si pierderile din diferente de curs valutar, in legatura cu imprumuturile obtinute direct sau indirect de la banci internationale de dezvoltare si organizatii similare, mentionate in norme, si cele care sunt garantate de stat, cele aferente imprumuturilor de la institutiile de credit romane sau straine, institutiile financiare nebancale, de la persoanele juridice care acorda credite potrivit legii, precum si cele obtinute in baza obligatiunilor admise la tranzactionare pe o piata reglementata nu intra sub incidenta prezentului articol”*

Prevederile legale menționate mai sus se coroborează cu prevederile de la pct.60, pct.61 pct.63 si pct.69 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează:

60. În cazul în care capitalul propriu are o valoare negativă sau gradul de îndatorare este mai mare decât 3, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile art. 23 alin. (1) din Codul fiscal, până la deductibilitatea integrală a acestora.

61. Intră sub incidența art.23 alin.(3) din Codul fiscal numai pierderea netă din diferențele de curs valutar aferente capitalului împrumutat.

63. În sensul art.23 alin.(1) din Codul fiscal, prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an începând de la data încheierii contractului, cu excepția celor prevăzute la alin.(4) al art.23 din Codul fiscal, indiferent de data la care acestea au fost contractate.

În capitalul împrumutat se includ și creditele sau împrumuturile care au un termen de rambursare mai mic de un an, în situația în care există prelungiri ale acestui termen, iar perioada de rambursare curentă, însumată cu perioadele de rambursare anterioare ale creditelor sau împrumuturilor pe care le prelungesc, depășește un an.

69. Dacă gradul de îndatorare astfel determinat este mai mare decât trei, suma cheltuielilor cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențe de curs valutar este nedeductibilă în perioada de calcul al impozitului pe profit, urmând să se reporteze în perioada următoare, devenind subiect al limitării prevăzute la art.23 alin.1 din Codul fiscal pentru perioada în care se reportează.”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei.

În condițiile în care gradul de îndatorare este peste trei, cheltuielile cu dobânzile și pierderea netă din diferențele de curs sunt nedeductibile și se reportează în perioada următoare, în condițiile art.23 alin.(1), până la deductibilitatea integrală a acestora.

De asemenea, se reține faptul că în cazul împrumuturilor obținute **direct sau indirect** de la banci internaționale de dezvoltare și organizații similare, cele aferente împrumuturilor de la instituțiile de credit române sau străine dobânzile și pierderile din diferențe de curs valutar, nu intra sub incidența **art.23 din Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, constatările organelor de inspecție fiscală, argumentele contestatarii și documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Din constatările organelor de inspecție fiscală a rezultat că societatea a

prezentat Contractul pentru “linie de credit rotativ” valabil din data de 000/.2011, incheiat intre X , societate afiliata, cu sediul in Belgia, numita Creditor si societatea verificata, in calitate de Debitor.

Potrivit contractului, partile apartinand aceluiasi grup doresc stabilirea unei facilitati de creditare reutilizabila in termenii si conditiile stabilite prin contract.

Limita facilitatii de creditare este de 000 EURO, data rambursarii finale este 31.03.2012, iar perioada de valabilitate a contractului incepe de la data incheierii si se incheie la data rambursarii finale.

Prin actul aditional incheiat intre parti la data de 000/.2011 se precizeaza ca data rambursarii finale a creditului inseamna data la care Creditorul solicita rambursarea.

Totodata, se retine ca prin Scrisoarea de facilitate din data de 000/.2012 se precizeaza ca: *“Ne referim la la contractul de facilitate Revolving in monede multiple (MRFA), in suma totala de 000 Eur din data de 25.10.2011, intre X SA, ca Imprumutat si X, ca Imprumutatori. In cadrul MRFA si cu conditia respectarii termenilor si conditiilor prevazute in aceasta scrisoare de contract (Scrisoarea de facilitate), X va furniza X SA, si unora dintre filialele acesteia o Facilitate Auxiliara in suma de 15 milioane Eur; utilizarea facilitatii auxiliare: descoperire de cont pe conturi curente (...).”*

In data de 25.10.2013 a fost incheiata Scrisoarea de facilitate prin care se precizeaza: *“Ne referim la contractul de facilitate neangajanta combinata in monede multiple (SMUFA), in suma totala de 000 Eur din data de 000/2013, intre X SA, ca Imprumutat si X si X, ca Imprumutatori. In cadrul MRFA si cu conditia respectarii termenilor si conditiilor prevazute in aceasta scrisoare de contract (Scrisoare de facilitate), X va furniza X , si unora dintre filialele acesteia o Facilitate Auxiliara in suma de 000 Eur; utilizarea facilitatii auxiliare: descoperire de cont pe conturi curente (...).”*

De asemenea, se retine ca, in data de 000/.2013 a fost incheiat Acordul pentru al treilea amendament la contractul de Facilitate Auxiliara, prin care partile doresc sa modifice termenii si conditiile contractului incepand cu data de 01.12.2016.

Potrivit organelor de inspectie fiscala in categoria persoanelor juridice care acorda credite conform legii, se incadreaza persoanele autorizate in acest sens de catre autoritatea competenta pentru a desfasura cu titlu profesional activitatile de creditare, intr-un cadru reglementat potrivit actelor normative din Romania sau din alte state. Pentru a se incadra in prevederile mentionate X, trebuia sa desfasoare cu titlu profesional activitatile de creditare, potrivit actelor normative din statul de provenienta.

Intrucat X nu se incadreaza in aceste prevederi legale, iar societatea prezinta un grad de indatorare mai mare decat 3, cheltuielile cu dobanda si cu pierderea neta de curs valutar sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de 000 lei, dupa cum urmeaza:

- 000 lei pentru anul 2012;
- 000 lei pentru anul 2013;
- 000 lei pentru anul 2014.

Societatea sustine ca in perioada analizata si-a asigurat necesarul de finantare din urmatoarele surse:

- facilitatile de credit sindicalizat incheiate in anul 2011 (MFRA), respectiv anul 2013 (SMUFA) la care societatea a fost parte, trageri efectuate de catre X SA si distribuite sucursalelor din Europa, pentru sume in valute (EURO, USD);
- facilitatile de credit auxiliare prin trageri directe de la X pentru sume in RON;
- un credit local de la X inchis la data de 25.10.2013.

Astfel, in vederea accesarii finantarilor negociate si obtinute de X pentru intregul grup, societatea, in calitate de debitor, a incheiat in data de 02.05.2011 un contract pentru o linie de credit rotativ cu X, in calitate de creditor, in vederea obtinerii unei facilitati de creditare reutilizabila, contract urmat de semnarea unui act aditional in data de 28.10.2011. Acest contract a constituit cadrul legal prin care societatea a accesat fondurile in valuta obtinute de la institutii de credit in baza MRFA si SMUFA, permitand decontarea acestora prin intermediul X.

Prin urmare, organul de solutionare a contestatiei retine ca la data de 25.10.2011 X, in calitate de imprumutat, a semnat o facilitate de credit in monede multiple cu X si X in calitate de imprumutatori, care a fost suplimentata in data de 000/2011 printr-o scrisoare de facilitate incheiata cu X. Asa cum rezulta din documentele prezentate la contestatie, respectiv anexa nr.7, societatea a fost mentionata expres in aceasta scrisoare ca imprumutat auxiliar. Prin facilitatea de credit se mentioneaza conditii specifice pentru tragerile de moneda nationala (RON) care vor fi efectuate de societate direct de la X.

Totodata, se retine ca la data de 21.10.2013 X si alte societati din grup printre care si societatea verificata, au semnat o facilitate de credit sindicalizat in monede multiple cu X si X care a fost suplimentata printr-o scrisoare de facilitate incheiata in data de 23.10.2013 cu X.

Din analiza documentelor prezentate de X la contestatie, respectiv Anexa nr.9, reiese ca societatea verificata era mentionata ca imprumutat auxiliar si beneficia de conditii specifice pentru tragerile de moneda nationala (RON) care urmau sa fie efectuate direct de la X.

De asemenea, societatea a incheiat in data de 000/2011 un contract de credit cu X, in fapt o linie de credit cu scadenta in data de 04.07.2011, modificat prin 10 acte aditionale, ultimul prelungind scadenta pana la data de 01.07.2013.

Astfel, se retine ca dobanzile si diferentele de curs valutar aferente imprumuturilor accesate de X in perioada 2012-2014, se impart dupa cum urmeaza:

- dobanzi si diferente de curs valutar aferente tragerilor in valuta, efectuate din X prin intermediul X, in suma de 000 lei;
- dobanzi aferente tragerilor efectuate in RON, efectuate direct din X in suma de 000 lei;
- dobanzi aferente tragerilor efectuate din X in suma de 000 lei.

In ceea ce priveste tragerile in valuta efectuate din X prin intermediul X, se retine ca in cadrul facilitatilor de imprumut (MRFA si SMUFA) accesate de grupul, X a fost imprumutat, iar societatea verificata imprumutat auxiliar, asa cum reiese din continutul Scrisorilor de facilitare.

Potrivit societatii decizia de a accesa imprumutul sindicalizat la nivel de grup a fost luata din motive economice, in sprijinul acestei afirmatii fiind prezentata la contestatie o situatie la nivelul anului 2012 din care reiese ca nivelul dobanzilor agreeate pentru linia de credit incheiata direct de societate cu X este mai mare decat cel agreeat prin intermediul X.

Prin urmare, se retine ca tragerile in valuta s-au efectuat prin intermediul X intrucat fondurile au fost utilizate si de alte entitati din grup, de exemplu X si X, asa cum rezulta din schema de finantare prezentata de societatea verificata, tragerile fiind realizate prin intermediul X, respectiv direct de la banci.

Astfel, se retine ca desi decontarea in valuta s-a realizat prin intermediul X nu schimba faptul ca societatea verificata a beneficiat de finantare de la institutii de credit autorizate.

Desi prin adresa nr.000/2020 organele de inspectie fiscala au precizat ca *“Pentru a se incadra in prevederile art.23 alin.(4) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, imprumuturile trebuiau sa fie obtinute direct sau indirect de la banci internationale de dezvoltare si organizatii similare. Si sub acest aspect, societatea nu a facut dovada ca a obtinut imprumuturile din cadrul creditului sindicalizat-prin intermediar X- de la banci autorizate sau care sunt incadrate in categoria bancilor internationale de dezvoltare si organizatii similare, in conformitate cu prevederile art.23 alin.4 din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare”*, organul de solutionare a contestatiei retine ca dobanzile aferente imprumuturilor care tranziteaza X au fost egale cu dobanzile agreeate prin facilitatea de credit sindicalizat, ceea ce intareste faptul ca sursa fondurilor a fost bancara si ca X doar a intermediat tragerile. Astfel, se retine ca in cadrul actului aditional incheiat de societate cu X in data de 28.10.2011 dobanzile la care X finanteaza societatea sunt egale cu dobanzile din facilitatea de creditare in monede multiple (MRFA) semnata de grup in data de 25.10.2011, respectiv:

- Rata dobanzii -trageri indirecte X +0.7% si pentru USD +0.95%.
- Rata dobanzii – MRFA- pentru +0.7% si pentru USD +0.95 %.

In concluzie, organul de solutionare a contestatiei nu-si poate forma convingerea ca in cazul tragerilor efectuate in valuta prin intermediul X, sursa de finantare nu a fost bancara, respectiv din X, iar afiliatul nu a avut calitatea de intermediar.

In ceea ce priveste tragerile directe ale societatii de la institutiile de credit, se retin urmatoarele:

Referitor la tragerile in moneda nationala (RON) efectuate direct din X, se retine ca in baza imprumuturilor sindicalizate si a scrisorilor de facilitate prin care societatea a devenit imprumutat auxiliar, aceasta a avut acces direct la finantari in moneda nationala.

Potrivit societatii, tragerile directe din X in moneda nationala nu au intrat sub incidenta contractului pentru o linie de credit rotativ incheiat cu afiliatul X.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se retine ca societatea a atasat cu titlu de documente justificative, situatii cu tragerile efectuate in anul 2013 si anul 2014 din X, precum si confirmari ale tuturor tragerilor efectuate in aceasta perioada de la institutia bancara. Astfel, fiecare tragere inclusa in situatiile centralizatoare se regaseste in confirmarile primite de la X, de unde rezulta ca acestea provin direct de la o institutie de credit.

Totodata, se retine ca din documentele prezentate ca si justificative, durata tragerilor nu a depasit 30 zile, reprezentand trageri pentru capitalul de lucru, accesate pe termen scurt.

Organele de inspectie fiscala precizeaza prin adresa nr.000/.2020 ca: *“Sursele de finantare nu s-au modificat, societatea beneficiind de finantare de la X, tot in baza imprumuturilor sindicalizate si a scrisorilor de facilitate, incheiate (...). Societatea nu a prezentat situatia tragerilor efectuate in perioada verificata, in timpul efectuarii inspectiei fiscale. Existau doar tabele necompletate, care cuprindeau un nr. de coloane fara date inscrise, referitoare la tragerile efectuate. Si pentru perioada 2013-2014, sursele de finantare au avut aceeasi matca, creditul sindicalizat, prin intermediul careia s-a finantat si X, societate apartinand grupului X. X prin creditul sindicalizat a **facilitat** atat creditarea societatii X, cat si a altor societati, din alte tari, dar tot din grupul X.”*

Or, organul de solutionare retine ca sursele de finantare au fost bancare, societatea a procedat la trageri directe, in moneda nationala (RON), din X. Mai mult, se retine ca tragerile directe din X in moneda nationala nu au intrat sub incidenta contractului pentru o linie de credit rotativ incheiat cu X, iar in raportul de inspectie fiscala se face referire la *“cheltuieli cu dobanzile aferente imprumuturilor in lei de la X”*, fiind recunoscuta astfel sursa bancara a finantarii.

Mai mult, chiar chiar organele de inspectie fiscala recunosc ca X prin creditul sindicalizat a facilitat creditarea societatii, recunoscand astfel rolul de intermediar al afiliatului, asa cum se face referire in prevederile art.23 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile



ulterioare.

Referitor la dobanzile aferente liniei de credit de la X, se retine ca in perioada 2012-2013 societatea a avut in derulare o linie de credit rotativ, in baza unui acord incheiat cu aceasta unitate bancara. Dobanzile in anumite situatii societatea le-a individualizat separat ca dobanzi aferente liniei de credit rotativ, dar au fost si situatii in care societatea le-a cumulat cu dobanzile aferente tragerilor efectuate din X, acestea fiind obtinute tot in moneda nationala.

La dosarul contestatiei societatea a atasat acordul incheiat direct cu X si scrisoarea de confirmare primita de la aceasta din care rezulta platile de dobanzi efectuate in anul 2012 si anul 2013 aferente contractului de credit incheiat direct cu banca.

Prin urmare, se retine ca dobanzile sunt aferente unei linii de credit bancare, obtinute de la X, in baza unui contract incheiat direct de societate cu unitatea bancara.

Astfel, avand in vedere cele prezentate mai sus, constatările organelor de inspectie fiscala potrivit carora societatea nu face dovada cu documente justificative ca a obtinut imprumuturile prin intermediul X, de la banci autorizate sau care sunt incadrate in categoria bancilor internationale, nu sunt fundamentate pe baza tuturor documentelor si aspectelor conexe situatiei analizate.

Concluzionând, prevederile legale mai sus citate dau expresie principiului realității economice, a prevalentei economicului asupra juridicului, astfel că autoritățile fiscale, ce acționează în vederea stabilirii unui impozit sau a unei taxe, trebuie să surprindă realitatea si substanta economica a unei tranzactii.

Or, având în vedere constatările organelor de inspectie fiscală, așa cum au fost consemnate în raportul de inspectie fiscală, se reține că, în cauză nu au fost analizate toate documentele prezentate de societate pe parcursul inspectiei fiscale si cele anexate contestatiei formulate, respectiv contractele de finantare si actele aditionale la acestea, pentru a stabili corect situatia fiscala a contribuabilului.

Față de cele expuse mai sus și având în vedere că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspectie fiscală cu privire la stabilirea situației de fapt fiscale si intrucat documentele prezentate în considerarea deciziei nu au fost analizate la inspectia fiscală prin raportare la temeiurile de drept incidente, se impune reanalizarea cheltuielilor cu dobanzile si diferentele de curs valutar, luând în considerare specificul fiecărei operațiuni și documentele societății pentru determinarea corectă a starii de fapt fiscale.

Astfel, in baza prevederilor 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.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală **se va desființa parțial** Decizia de impunere nr.000/2019 pentru impozitul pe profit în suma de **000 lei**, urmând ca organele fiscale să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceleași obligații bugetare și aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ fiscal desființat, având în vedere considerentele din motivarea prezentei decizii și dispozițiile normative incidente în materie în perioada de calcul a debitelor stabilite suplimentar.

**3. În ceea ce privește suma de 000 lei, reprezentând:**

- **000 lei dobanzi de intarziere aferente impozitului pe profit,**
- **000 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit,**
- **000 lei dobanzi de intarziere aferente TVA,**
- **000 lei penalitati de intarziere aferente TVA,**

**Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă aceste obligații fiscale sunt datorate în cuantumul stabilit de organele fiscale în condițiile în care accesoriile urmează soarta obligațiilor principale, iar prin contestație societatea nu aduce argumente privind modul de calcul al acestora.**

**În fapt,** prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/.2019 au fost calculate pentru perioada 25.03.2013-12.12.2019 accesorii în sumă de 000 lei aferente obligațiilor fiscale suplimentare principale în sumă de 000 lei, reprezentând impozit pe profit și TVA, stabilite prin Decizia de impunere nr.000/.2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/.2019 încheiat de organele de inspecție fiscală Accesoriile au fost calculate pentru perioada 25.03.2013-12.12.2019.

**În drept,** pe perioada 25.03.2013 – 31.12.2015 sunt incidente prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

**“Art.119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere:**

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

**Art.120 Dobânzi:**

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

**Art.120<sup>1</sup> Penalități de întârziere:**

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

În raport de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

În perioada 01.01.2016 – 12.12.2019 sunt incidente prevederile art.173 alin.(1) și art.174 alin.(1), alin.(2) și (5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

**“Art.173 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere:**

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

**Art.174 Dobânzi:**

(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.

[...]

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

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

De asemenea, se reține că potrivit prevederilor legale incidente dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, iar pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din 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.

Totodată, conform prevederilor art.176 alin.(1-3) din același act normativ:

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

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

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

Față de prevederile legale mai sus invocate 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 și nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.

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

Din starea de fapt prezentată și documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că:

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2019 s-au calculat pentru perioada 26.03.2012-25.07.2019 accesorii în sumă de 000 lei aferente obligațiilor fiscale suplimentare principale în sumă de 000 lei, reprezentând impozit pe profit și TVA, stabilite prin Decizia de impunere nr.000/.2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019 încheiat de organele de inspecție fiscală

X a contestat parțial Decizia de impunere nr.000/.2019, respectiv pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- 000 lei impozit pe profit;
- 000 lei TVA.

Prin prezenta decizie de soluționare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a decis:

- respingerea ca neintemeiată a contestației pentru suma de **000 lei**, reprezentând impozit pe profit în suma de 000 lei, TVA în suma de 000 lei;
- desființarea parțială a deciziei de impunere contestată pentru suma de **000 lei**, reprezentând impozit pe profit.

Având în vedere :

- ca prin adresa nr.000/.2020 organul de soluționare a contestației a

solicitat organelor fiscale sa mentioneze sumele reprezentând accesorii calculate prin Decizia nr.000/.2019, aferente debitelor principale contestate, iar pana la data emiterii prezentei decizii de solutionare organele fiscale nu au răspuns solicitarii,

- principiul de drept potrivit caruia accesoriile urmează soarta principalului,

- solutiile diferite din prezenta decizie în ceea ce privește debitul principal, respectiv:

- respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru debitul principal în suma de **000 lei** reprezentand impozit pe profit si in suma de 000 lei reprezentand TVA;

- desfiintarea partiala a deciziei de impunere contestata pentru suma de 000 lei reprezentând impozit pe profit,

- ca organul de solutionare a contestatiei se afla în imposibilitatea stabilirii cuantumului accesoriilor aferente debitului contestat de societate, defalcat pe soluții, respectiv aferent impozitului pe profit in suma de 000 lei si TVA in suma de 000 lei pentru care prin decizia de solutionare prezenta s-a dispus respingerea contestatiei, aferent debitului principal in suma de 000 lei reprezentand impozit pe profit, pentru care s-a dispus desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr.000/.2019, precum si pentru debitul principal necontestat de societate,

se va face aplicare prevederilor art.279 alin.(3)-(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și **se va desfiinta** integral Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2019 pentru suma de **000 lei**, reprezentand dobanzi de intarziere in suma de 000 lei, penalitati de intarziere in suma de 000 lei.

Organele fiscale vor recalcula obligatiile fiscale tinand cont de faptul ca pentru debitul principal pentru care s-a respins contestatia, precum și pentru debitul necontestat de societate, contestatara datorează accesorii, iar pentru debitul pentru care s-a dispus desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr.000/2019 acestea vor fi recalculate, după caz, în funcție de rezultatele refacerii inspectiei fiscale .

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

## **DECIDE**

### **1. Respingerea ca neintemeiata a contestației formulate de X**

împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019 emisa pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- 000 lei impozit pe profit;
- 000lei TVA.

**2. Desfiintarea partială** a Deciziei de impunere nr.000/2018 emisa de organele de inspecție fiscală pentru suma de **000 lei**, reprezentând impozit pe profit, urmând ca organele de inspectie fiscala să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceleași obligații bugetare și aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ fiscal desființat, având în vedere considerentele din motivarea prezentei decizii și dispozițiile normative incidente în materie în perioada de calcul a debitelor stabilite suplimentar.

**3. Desfiintarea** Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.000/2019 emisa de organele fiscale pentru accesoriile in suma de **000 lei**, reprezentand:

- 000 lei dobanzi de intarziere aferente impozitului pe profit ;
- 000 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- 000 lei dobanzi de intarziere aferente TVA;
- 000 lei penalitati de intarziere aferente TVA, urmand ca organele fiscale sa recalculeze cuantumul acestora in functie de solutiile ce privesc decizia de impunere prin care au fost individualizate obligatiile fiscale principale, de refacerea inspectiei fiscale si de cuantumul obligatiilor fiscale necontestate si deci acceptate de societate.

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