



**DECIZIA NR.10618 / 23.07.2018**  
privind soluționarea contestațiilor formulate de  
**S.C. X S.R.L. Iași,**  
înregistrate la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași  
sub nr. X /05.02.2018  
și ulterior sub nr. X /15.02.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție Fiscală, prin adresa nr. BCG\_AIF X/12.02.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X/15.02.2018, cu privire la contestația formulată **S.C. X S.R.L.**, din mun. Iași, Str...., nr. .. Bl..., Sc. ..., Et. ..., Ap. ..., județul Iași, având J., CUI ..., reprezentată legal de domnul X, în calitate de administrator.

**S.C. X S.R.L. Iași**, formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BC .../18.12.2017, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-BC .../18.12.2017, **cu privire la suma de S lei**, reprezentând:

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

Contestația formulată 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, ținând cont de faptul că actul administrativ fiscal atacat a fost comunicat la data de **20.12.2017**, cu adresa nr. X /19.12.2017, iar contestația a fost depusă la data de **05.02.2018**, fiind înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X/05.02.2018.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași este învestit să analizeze contestația.

**I. S.C. X S.R.L. Iași, formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BC X/18.12.2017, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-BC X/18.12.2017, cu privire la suma de S lei, reprezentând TVA în sumă de S lei și impozit pe profit în sumă de S lei, motivând în susținere următoarele:**

Petenta susține că, concluziile organului de inspecție fiscală sunt parțial eronate deoarece la calculul obligațiilor stabilite în sarcina sa, acesta s-a bazat pe abordarea greșită a situației de fapt, pe interpretarea și abordarea greșită a dispozițiilor legale incidente, pe ignorarea unor aspecte esențiale în stabilirea unui cadru de analiză corect și corespunzător.

Astfel, susține că organul de inspecție fiscală nu a procedat potrivit dispozițiilor art. 105 alin. (1) din Codul de procedură fiscală la examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere și nici nu a procedat la discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali.

De asemenea, precizează că organul de inspecție fiscală nu face trimitere la probe care să susțină constatările și concluziile sale. Invocă în acest sens prevederile art. 65 din Codul de procedură fiscală.

Mai menționează că actul contestat este nemotivat și invocă în acest sens prevederile art. 31 alin. (1) și (2) din Constituția României, art. 87, art. 65 și art. 105 alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

Societatea susține că pentru anul 2015, organul de inspecție fiscală a constatat în mod eronat obligațiile ce revin societății față de bugetul consolidat al statului, afectând baza de impunere cu suma de S lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile aferente bunurilor de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune.

Afirmă că, pentru a susține așazisa „lipsă la inventar”, organele de control întocmesc anexa nr. 1.1 la procesul verbal de inspecție, conținând date total valorice neindividualizate pe categorii de materiale consumabile care, în fapt, sunt materii prime ce se introduc în fabricație potrivit obiectului de activitate al firmei. Acest procedeu de identificare a unei lipse în gestiune, nu poate fi acceptat de Normele metodologice aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 2861/09.10.2009 privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, publicat în Monitorul Oficial nr. 704/20.10.2009, care presupune compararea datelor constatate faptic cu cele existente în contabilitate.

De asemenea, susține că organele de inspecție fiscală nu menționează nici o măsură care ar fi trebuit să fie luată de administratorul

societății, singurul răspunzător în astfel de situații, pentru acoperirea lipsurilor în gestiune, imputarea acestora persoanelor vinovate sau prin instituirea unor măsuri care să prevină lipsurile.

Mai menționează că inexistența listelor de inventariere, a măsurilor întreprinse și determinarea categoriilor de materii prime la care s-au constatat lipsuri, nu poate constitui pentru organele de inspecție fiscală un motiv să încadreze stocurile în categoria cheltuielilor nedeductibile.

Astfel, susține că nu datorează impozitul pe profit în sumă de S lei pentru anul 2015.

De asemenea, precizează că nu poate susține eroarea proprie comisă la finele anului 2016, când a omis calculul impozitului pe profit datorat bugetului consolidat aferent profitului contabil în sumă de S lei, respectiv impozitul pe profit în sumă de S lei.

Totodată, afirmă că nu datorează TVA în sumă de S lei aferentă stocurilor lipsă în gestiune, motivele fiind cele expuse cu privire la impozitul pe profit în sumă de S lei.

Face mențiunea că organele de inspecție fiscală nu amintesc de deconturile de TVA cu sume negative în valoare totală de S lei, depuse de societate și care trebuiau soluționate până la data controlului.

Consideră că, consecința fiscală este TVA de recuperat de către societate.

Astfel, solicită admiterea contestației și anularea deciziei de impunere contestate.

**II. Organul de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție Fiscală, a emis pe numele S.C. X S.R.L. Iași, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-BC X/18.12.2017, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BC X/18.12.2017, prin care au stabilit suma de S lei, reprezentând:**

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

Inspecția fiscală efectuată la **S.C. XS.R.L. Iași**, a vizat perioada 18.12.2012-30.06.2016 pentru impozitul pe profit și pentru TVA.

Obiectul de activitate al societății: „Comerț cu amănuntul al altor bunuri noi, în magazine specializate”, cod CAEN 4778.

Situația juridică a contribuabilului la data formulării contestației este de societate activă.

În urma verificărilor efectuate la societate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina acesteia un **impozit pe profit în sumă de S lei**, astfel:

**(-)S lei** – reprezentând impozit pe profit declarat în plus pentru anul 2012 (S lei impozit pe profit realizat – S lei impozit pe profit declarat);

**-S lei** – reprezentând impozit pe profit nedeclarat pentru anul 2015 (S lei impozit pe profit realizat de societate – S lei impozit pe profit declarat de societate);

**-S lei** – reprezentând impozit pe profit aferent anului 2015, stabilit suplimentar pentru anul 2015, ca urmare a respingerii la deducere a cheltuielilor în sumă de S lei. Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de S lei reprezintă diferența dintre stocul scriptic și cel faptic de materiale consumabile existent la data de 31.12.2015, conform inventarierii efectuate de societate și a constatărilor organelor de inspecție fiscală, fapt care a generat respingerea la deducere a sumei.

**-S lei** – reprezentând impozit pe profit nedeclarat pentru anul 2016 (S lei impozit pe profit realizat de societate – S lei impozit pe profit declarat de societate).

De asemenea, în urma verificărilor efectuate la societate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina acesteia **TVA în sumă de S lei**, ca urmare a respingerii la deducere a TVA aferentă stocului de marfă în sumă de S lei. Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de S lei reprezintă diferența dintre stocul scriptic și cel faptic de materiale consumabile existent la data de 31.12.2015, conform inventarierii efectuate de societate și a constatărilor organelor de inspecție fiscală, fapt care a generat respingerea la deducere a TVA în sumă de S lei.

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, constatările organului de inspecție fiscală și actele normative în vigoare pentru perioada verificată, se rețin următoarele:**

**1. Referitor la suma de S lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, aferentă anului 2015, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BC X/18.12.2017, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-BC X/18.12.2017, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate pronunța cu privire la legalitatea stabilirii acestei sume în sarcina societății, în condițiile în care petenta depune o dată cu contestația documente noi care contrazic constatările organelor de inspecție fiscală, iar din actul de control atacat nu rezultă cu claritate care sunt probele și constatările organelor de inspecție fiscală conform cărora la data de 31.12.2015 societatea avea o lipsă în gestiune.**

**În fapt**, în urma verificărilor efectuate la societate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina acesteia **pentru anul 2015 un**

**impozit pe profit în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei**, ca urmare a respingerii la deducere a TVA și a cheltuielilor aferente stocului de marfă în sumă de S lei. Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de S lei reprezintă diferența dintre stocul scriptic și cel faptic de materiale consumabile existent la data de 31.12.2015, conform inventarierii efectuate de societate și a constatărilor organelor de inspecție fiscală, fapt care a generat respingerea la deducere a cheltuielilor în sumă de S lei și a TVA în sumă de S lei.

Societatea susține că pentru anul 2015, organul de inspecție fiscală a constatat în mod eronat obligațiile ce revin societății față de bugetul consolidat al statului, afectând baza de impunere cu suma de S lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile aferente bunurilor de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune.

Afirmă că, pentru a susține așazisa „lipsă la inventar”, organele de control întocmesc anexa nr. 1.1 la procesul verbal de inspecție, conținând date total valorice neindividualizate pe categorii de materiale consumabile care, în fapt, sunt materii prime ce se introduc în fabricație potrivit obiectului de activitate al firmei. Acest procedeu de identificare a unei lipse în gestiune, nu poate fi acceptat de Normele metodologice aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 2861/09.10.2009 privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, publicat în Monitorul Oficial nr. 704/20.10.2009, care presupune compararea datelor constatate faptic cu cele existente în contabilitate.

De asemenea, susține că organele de inspecție fiscală nu menționează nici o măsură care ar fi trebuit să fie luată de administratorul societății, singurul răspunzător în astfel de situații, pentru acoperirea lipsurilor în gestiune, imputarea acestora persoanelor vinovate sau prin instituirea unor măsuri care să prevină lipsurile.

Face mențiunea că organele de inspecție fiscală nu amintesc de deconturile de TVA cu sume negative în valoare totală de S lei, depuse de societate și care trebuiau soluționate până la data controlului.

**În drept**, din punct de vedere al impozitului pe profit, sunt aplicabile prevederile art. 19 și art. 21 din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

#### **ART. 19**

##### **„Reguli generale**

**(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.**

#### **ART. 21**

##### **„Cheltuieli**

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

[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

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

[...]”.

• Din punctul de vedere al TVA, sunt aplicabile prevederile **art. 148** din actul normativ menționat mai sus, precum și ale **pct. 53** din Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se stipulează:

**ART. 148**

„Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

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

[...]

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

[...]”.

„Norme metodologice:

**53. (1) Potrivit prevederilor art. 148 alin. (1) din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal. Nu se efectuează ajustarea taxei deductibile:**

a) în situația în care are loc o livrare/prestare către sine efectuată de persoana impozabilă conform art. 128 alin. (4) sau art. 129 alin. (4) din Codul fiscal;

b) în situațiile prevăzute la art. 128 alin. (8) din Codul fiscal;

c) în cazul bunurilor distruse sau pierdute în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă;

d) în cazul bunurilor furate, dacă persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare”.

Din aceste prevederi legale se reține că pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor, contribuabilul trebuie să facă dovada că acele cheltuieli sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, legea prevede în mod expres faptul că nu sunt cheltuieli deductibile cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare.

Totodată, în situația în care se constată bunuri lipsă din gestiune persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei, excepție făcând bunurile constatate lipsă în gestiune pe motiv că au fost distruse, pierdute, furate, dovedite cu documente.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că o serie de bunuri sunt lipsă în gestiune, și au procedat la respingere la deducere a cheltuielilor și la ajustarea TVA dedusă inițial.

Societatea susține că nu datorează sumele stabilite în sarcina sa, întrucât pentru a susține așazisa „lipsă la inventar”, organele de control întocmesc anexa nr. 1.1 la procesul verbal de inspecție, conținând date total valorice neindividualizate pe categorii de materiale consumabile care, în fapt, sunt materii prime ce se introduc în fabricație potrivit obiectului de activitate al firmei. Consideră că acest procedeu de identificare a unei lipse în gestiune, nu poate fi acceptat de Normele metodologice aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 2861/09.10.2009 privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, publicat în Monitorul Oficial nr. 704/20.10.2009, care presupune compararea datelor constatate faptic cu cele existente în contabilitate.

De asemenea, susține că organele de inspecție fiscală nu menționează nici o măsură care ar fi trebuit să fie luată de administratorul societății, singurul răspunzător în astfel de situații, pentru acoperirea lipsurilor în gestiune, imputarea acestora persoanelor vinovate sau prin instituirea unor măsuri care să prevină lipsurile.

• Cu privire la inventariere, sunt aplicabile prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2861 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii:

**„35. - (1) Rezultatele inventarierii se stabilesc prin compararea datelor constatate faptic și înscrise în listele de inventariere cu cele din evidența tehnico-operativă (fișele de magazie) și din contabilitate.**

(2) Înainte de stabilirea rezultatelor inventarierii se procedează la o analiză a tuturor stocurilor înscrise în fișele de magazie și a soldurilor din contabilitate pentru bunurile inventariate. Erorile descoperite cu această ocazie trebuie corectate operativ, după care se procedează la stabilirea rezultatelor inventarierii prin confruntarea cantităților consemnate în listele de inventariere cu evidența tehnico-operativă pentru fiecare poziție.

[...]

39. Pentru toate plusurile, lipsurile și deprecierile constatate la bunuri, precum și pentru pagubele determinate de expirarea termenelor de prescripție a creanțelor sau din alte cauze, comisia de inventariere solicită explicații scrise de la persoanele care au răspunderea gestionării bunurilor, respectiv a urmăririi decontării creanțelor.

Pe baza explicațiilor primite și a documentelor analizate, comisia de inventariere stabilește natura lipsurilor, pierderilor, pagubelor și deprecierilor constatate, precum și natura plusurilor, propunând, în conformitate cu dispozițiile legale, modul de regularizare a diferențelor dintre datele din contabilitate și cele factice, rezultate în urma inventarierii.

40. - (1) În situația constatării unor plusuri în gestiune, bunurile respective se evaluează potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

(2) În cazul constatării unor lipsuri imputabile în gestiune, administratorii trebuie să impută persoanelor vinovate bunurile lipsă la valoarea lor de înlocuire”.

Conform acestor prevederi legale, inventarierea presupune compararea datelor constatate faptic și înscrise în listele de inventariere cu cele din evidența tehnico-operativă, iar în situația în care se constată că există anumite diferențe, comisia de inventariere solicită explicații scrise de la persoanele care au răspunderea gestionării bunurilor.

De asemenea, administratorii trebuie să impute persoanelor vinovate valoarea bunurilor lipsă.

• În ceea ce privește inspecția fiscală, sunt aplicabile în acest sens prevederile art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, preluate prin art. 11 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

#### **ART. 11**

##### **„Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

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



**Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta”.**

• și ale art. 6, art. 106 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

#### **ART. 6**

##### **„Exercitarea 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.**

**(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.**

**(3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/plătitor, acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal”.**

• De asemenea, intră în atribuțiile inspecției fiscale să examineze documentele aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/ plătitorului, să solicite explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/ plătitorului pentru clarificarea și definitivarea constatărilor, să informeze reprezentantul legal al contribuabilului/ plătitorului cu privire la constatările

inspecției fiscale și să discute aceste constatări și să stabilească corect baza de impunere, pe bază de probe sau constatări proprii, conform prevederilor **art. 113 și art. 73** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

#### **ART. 113**

##### **„Obiectul inspecției fiscale**

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

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

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

[...]

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

[...]

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

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

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

[...]”.

#### **ART. 73**

##### **„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

[...]

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

Conform acestor prevederi legale, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic și astfel ajustează efectele

fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Această reîncadrare a operațiunii trebuie justificată/motivată de către organele fiscale cu elementele și probele pe care le deține și care au dus la concluzia că operațiunea respectivă trebuie reîncadrată, ajustată.

Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

Astfel, conform celor înscrise în raportul de inspecție fiscală, organele de control fiscal au constatat lipsa în gestiune pe baza constatărilor proprii și documentelor de inventariere prezentate de societate la momentul respectiv.

Facem precizarea că organele de inspecție fiscală nu precizează în ce constau constatările lor, la dosar regăsindu-se doar anexa nr. 1.1. la raportul de inspecție fiscală în care se regăsesc înscrise suma de Slei reprezentând stoc scriptic societate, suma de S lei reprezentând stoc stabilit de organele de inspecție, suma de S lei reprezentând diferențe stoc, fără a se aduce și alte precizări suplimentare.

Organele de inspecție fiscală nu fac referire și nu prezintă o notă explicativă luată contribuabilului cu privire la lipsa în gestiune constatată, dacă suma a fost imputată persoanei vinovate.

Acest fapt este susținut și de către contribuabil în contestația formulată.

De asemenea, la contestația formulată petenta a depus „Raportul de inventariere materiale consumabile 31.12.2015” semnat și ștampilat în original de aceasta și din care rezultă că stocul faptic este în sumă de S lei.

Cu adresa nr. X /28.06.2018, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a solicitat organelor de inspecție fiscală să aducă lămuriri suplimentare cu privire la stabilirea suplimentară a impozitului pe profit în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, să prezinte documente și argumente, componența sumei, din care să rezulte că la data de 31.12.2015 societatea avea un sold faptic al materialelor consumabile în sumă de S lei.

Totodată s-a solicitat să precizeze care este punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală cu privire la raportul de inventariere materiale consumabile la 31.12.2015, existent la dosarul contestației (depus de contribuabil), din care rezultă că la 31.12.2015 societatea înregistra un stoc faptic în sumă de Slei, sumă care coincide cu suma din balanța de verificare la 31.12.2015.

Prin adresa nr. X/03.07.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X /09.07.2018, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție Fiscală comunică faptul că au stabilit sumele respective în sarcina societății având la bază „Raportul de inventariere materiale consumabile 31.12.2015” prezentate de societate pe care îl anexează la această adresa.

Analizând „Raportul de inventariere materiale consumabile 31.12.2015” transmis de organele de inspecție fiscală cu această adresă și primit de către acestea în timpul inspecției fiscale, se observă că acesta este nesemnat/neștampilat de nici o persoană care ar fi fost responsabilă cu efectuarea inventarierii.

În acest raport valoarea stocului faptic este de S lei, cum au înscris suma organele de inspecție fiscală în actul de control.

Din compararea Raportului de inventariere prezentat la control cu cel anexat de societate se observă că în raportul prezentat de societate, care este semnat și ștampilat spre deosebire de cel prezentat inspecției fiscale, cuprinde mai multe rubrici cu obiecte inventariate.

Astfel, dacă în raportul prezentat inspecției fiscale, există 1.598 de rubrici/poziții inventariate, care coincid cu cele din raportul anexat la contestație, în raportul prezentat la contestație s-au mai adăugat rubrici/poziții până la numărul 1.704.

Cu privire la acest raport de inventariere prezentat de petentă la contestația formulată, care este semnat și ștampilat comparativ cu cel prezentat inspecției fiscale, prin adresa de răspuns nr. X /03.07.2018 înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X/09.07.2018, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție Fiscală comunică faptul că:

„Referitor la raportul de inventariere materiale consumabile la 31.12.2015 existent la dosarul contestației organele de inspecție fiscală nu au un punct de vedere asupra existenței lui deoarece raportul de inventariere prezentat de societate pe timpul desfășurării inspecției fiscale este cel existent la dosarul privind inspecția fiscală la X SRL, pe care vi-l trimitem anexat”.

Având în vedere aceste elemente prezentate anterior, respectiv faptul că la dosarul cauzei se regăsesc două rapoarte de inventariere, unul semnat și ștampilat și unul fără aceste elemente, conținând stocuri diferite de bunuri, faptul că din actul de control atacat și din anexele acestuia nu rezultă dacă organul de inspecție fiscală a făcut mai multe investigații din care să rezulte că bunurile sunt lipsă în gestiune, precum și faptul că în urma demersurilor întreprinse de organul de soluționare a contestațiilor nu s-a putut stabili cu claritate dacă la 31.12.2015 societatea înregistra o lipsă în gestiune, rezultă că Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, nu se poate pronunța cu privire la legalitatea stabilirii **sumei de S lei în sarcina petentei, reprezentând impozit pe profit în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, aferentă anului 2015, urmând a se desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BC X/18.12.2017, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-BC X /18.12.2017.**

În consecință, organele fiscale vor proceda, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, în baza prevederilor art. 281 din

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, la reanalizarea impozitului pe profit și TVA aferente anului 2015 și să emită un nou act administrativ fiscal, care va avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

- Desființarea are la bază prevederile **art. 276 și art. 279 alin. (3) și alin. (4)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

**Art. 276**

**„(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.**

**[...]**

**(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, 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 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”**

- Sunt aplicabile și prevederile **pct. 11.4.-11.5.** 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, unde se stipulează:

**„ 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.”**

• Totodată, sunt aplicabile și prevederile **art. 50, art. 129 și art. 281** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

**ART. 50**

**„Anularea, desființarea sau modificarea actului administrativ fiscal**

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

**(2) Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea sau modificarea, totală sau parțială, atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate, desființate ori modificate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate, desființate sau modificate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite un nou act administrativ fiscal, prin care desființează sau modifică în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente”.**

**ART. 129**

**„Refacerea inspecției fiscale**

**(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).**

**(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.**

**(3) Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3).**

(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat”.

#### **ART. 281**

“Comunicarea deciziei și calea de atac

[...]

(3) În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a dispus desființarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluției de desființare emise în procedura de soluționare a contestației se face în termen de 60 de zile în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, de la data aducerii la cunoștința organului fiscal a deciziei de desființare.

(4) În situația în care instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) admite, în totalitate sau în parte, acțiunea prevăzută la alin. (3), organul fiscal emitent anulează în mod corespunzător noul act administrativ fiscal, precum și, după caz, actele administrative subsecvente, iar contestatorul este pus în situația anterioară emiterii deciziei de desființare.

[...]

(7) În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a respins contestația de către organul fiscal fără ca acesta să intre în cercetarea fondului raportului juridic fiscal, dacă instanța constată că soluția adoptată de către organul fiscal este nelegală și/sau netemeinică, se va pronunța și asupra fondului raportului juridic fiscal”.

În ceea ce privește dreptul contribuabilului de a depune documente noi, sunt aplicabile prevederile **art. 276 alin. (4)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare, unde se precizează:

#### **ART. 276**

„Soluționarea contestației

[...]

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.

**2. Referitor la suma de S lei, reprezentând impozit pe profit, aferent anilor 2012, 2015 și 2016, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BC X/18.12.2017, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-BC X /18.12.2017, Direcția Generală Regională**

**a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele fiscale au stabilit această sumă în sarcina petentei, în condițiile în care contestația nu aduce dovezi și argumente clare, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, în urma verificărilor efectuate la societate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina acesteia un **impozit pe profit în sumă de S lei**, astfel:

**(-)S lei** – reprezentând impozit pe profit declarat în plus pentru anul 2012 (S lei impozit pe profit realizat – S lei impozit pe profit declarat);

**-S lei** – reprezentând impozit pe profit nedeclarat pentru anul 2015 (S lei impozit pe profit realizat de societate – S lei impozit pe profit declarat de societate);

**-S lei** – reprezentând impozit pe profit nedeclarat pentru anul 2016 (S lei impozit pe profit realizat de societate – S lei impozit pe profit declarat de societate).

Petenta contestă impozitul pe profit stabilit suplimentar, dar nu aduce dovezi și argumente clare, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Argumentele aduse sunt aferente celui alt capăt de cerere analizat prin prezenta decizie de soluționare.

**În drept**, referitor la accesoriile aferente debitului necontestat, sunt aplicabile prevederile **art. 269** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

**ART. 269**

**„Forma și conținutul contestației**

**(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:**

**[...]**

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază;**

**[...]”.**

Potrivit acestui text de lege, în cuprinsul unei contestații se regăsesc motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază.

- **Art. 276** din actul normativ mai sus menționat prevede că:

**ART. 276**

**„Soluționarea contestației**

**(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.**

**[...]”.**



Rezultă din acest text de lege că organele competente în soluționarea contestațiilor analizează susținerile părților, dispozițiile legale invocate de acestea și documentele existente la dosarul cauzei, iar soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

- **Pct. 11.1.** 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, prevede:

**„11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației**

**11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

[...]

**b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;**

[...]”.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, a stabilit în sarcina societății un **impozit pe profit nedeclarat în sumă de S lei**.

Petenta contestă impozitul pe profit stabilit suplimentar, dar nu aduce dovezi și argumente clare, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Argumentele aduse sunt aferente celui alt capăt de cerere analizat prin prezenta decizie de soluționare.

Se reține că petenta nu argumentează contestația formulată și nu prezintă dovezi și argumente pentru sumele atacate, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Având în vedere că petenta nu depune documente și nu aduce argumente pentru a demonstra că nu datorează suma contestată și de faptul că soluționarea contestației se face în limitele sesizării, **urmează a se respinge ca nemotivată contestația** formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BC X/18.12.2017, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-BC X/18.12.2017, **cu privire la suma de S lei, reprezentând impozit profit**.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și în baza Ordinului 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, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

## DECIDE:

**Art. 1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BC X/18.12.2017, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-BC X /18.12.2017, pe numele **S.C. XS.R.L. Iași, cu privire la suma de S lei, reprezentând:****

- S lei – TVA;
- S lei – impozit pe profit,

urmând ca, în termen de 30 zile de la data comunicării deciziei, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, o altă echipă să reanalizeze situația de fapt strict pentru aceleași obligații bugetare și pentru aceeași perioadă din actul administrativ fiscal desființat, în funcție de cele precizate prin prezenta decizie.

**Art. 2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de S.C. XS.R.L. Iași, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BC X/18.12.2017, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-BC X/18.12.2017, cu privire la suma de S lei, reprezentând impozit pe profit.**

**Art. 3.** Serviciul Soluționare Contestații 1 va comunica prezenta decizie contestatoarei, Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție Fiscală, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației, este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

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

DIRECTOR GENERAL,

ȘEF SERVICIU,

ÎNTOCMIT,  
**Simona DANILEȚ**

Exemplarul 4/4  
Operator de date cu caracter personal 759  
Page 18 of 18