

DECIZIA NR. 2403/2019
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. X S.R.L.- din mun. X, jud. X,
înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 29337/01.10.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. 4819/28.09.2018 înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 29337/01.10.2018, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.**, având C.U.I. X și domiciliul fiscal în mun. X, str. Turnului, nr. 5, județul X.

Contestația, înregistrată la registratura A.J.F.P. X sub nr. 4819/20.09.2018, a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/30.07.2018 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-Y/30.07.2018*, emise în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-Z/30.07.2018 și **are ca obiect suma parțială de Y lei** reprezentând impozit profit și suma parțială de **Q lei** reprezentând diminuarea pierderii fiscale, respectiv bază impozabilă stabilită suplimentar pentru impozitul pe profit.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data comunicării prin publicitate a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/30.07.2018 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr. F-Y/30.07.2018, respectiv data de **06.08.2018** și data depunerii contestației la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv data de **19.09.2018**, așa cum rezultă de pe ștampila acestei instituții aplicată pe contestația în original.

Contestația este formulată prin administrator SG și este semnată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din mun. X, jud. X.

I. Prin contestația formulată S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, solicită anularea în parte a Deciziei de impunere nr. F-X/30.07.2018 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr. F-Y/30.07.2018, emise de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală F-Z/30.07.2018.

Concret, petenta precizează că se îndreaptă împotriva următoarelor sume:

1. Impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de Y1 lei (Q1 lei baza impozabilă), conform pct. 2.1.2. A) din Decizia de impunere nr. F-X/30.07.2018 provenind din pierdere fiscală considerată ca fiind prescrisă.
2. Impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de Y2 lei (Q2 lei baza impozabilă), conform pct. 2.1.2. B1) din Decizia de impunere nr. F-X/30.07.2018 provenind din următoarele perioade:
 - Q3 lei pentru anul 2012;
 - (Q4) lei (în roșu) pentru anul 2013;
 - Q5 lei pentru anul 2014;
3. Baza impozabilă stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală de Q lei conform pct. 2.1.2. B2) din Decizia de impunere nr. F-Y/30.07.2018 provenind din următoarele perioade:

- (Q6) lei (în roșu) pentru anul 2015;
- Q7 lei pentru anul 2016;
- Q8 lei pentru perioada 01.01.2017-30.09.2017.

În motivarea contestației petenta aduce următoarele argumente:

1) Petenta susține că organele de control au tratat pierderile reportate pentru anii 2005, 2006 și 2007 pe total perioadă și nu au analizat cuantumul, vechimea și modul de stingere al fiecăreia. În susținere societatea întocmește un tabel în care prezintă modul de acoperire a pierderilor pentru perioada 2005-2010, având în vedere datele din declarațiile tip 101 și din Registrul de evidență fiscală.

Petenta învederează că pierderea din anul 2007 se poate recupera în următorii cinci ani consecutivi, respectiv în perioada 2008-2012 și susține că este eronat raționamentul organelor de control care consideră că această pierdere era prescrisă în anul 2012.

2) Cu privire la deficiențele prezentate la pct. B1) și B2) din Raportul de inspecție, societatea precizează că respinge în totalitate constatările organelor de control și că le consideră nefondate, insuficiente și neclar argumentate.

În prezentarea situației de fapt, contestatara precizează următoarele:

- organizează contabilitatea internă de gestiune utilizând metoda pe comenzi, care constă în colectarea cheltuielilor directe pe comenzi și repartizarea acestora pe fiecare comandă în parte, astfel că obiectul evidenței și calculației costurilor efective îl constituie comanda lansată pentru o anumită cantitate de produse;
- Imediat ce raportează produsele finite, societatea le facturează către clienți, astfel încât la sfârșitul lunii soldul contului de produse finite 345 este întotdeauna zero;
- societatea înregistrează producția în curs de execuție și serviciile realizate în curs de execuție la sfârșitul fiecărei luni, reflectându-le în debitul contului 331/332, conform reglementărilor contabile, producția în curs fiind evaluată prin metode tehnice specifice de constatare a gradului de finalizare și a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice;
- înregistrarea producției finite obținute s-ar fi făcut la costul de producție și s-a descărcat din gestiune integral la același cost de producție, fără impact pe contul de rezultat și fără impact fiscal.

Petenta acuză lipsa de claritate a organului de control în stabilirea cheltuielilor de producție estimate pe care le-a utilizat pentru determinarea ajustării veniturilor, în sensul că societatea nu a avut posibilitatea să verifice dacă organul fiscal a făcut o analiză justă a cheltuielilor de producție ținând cont de specificul activității, organul de control neprezentând situații privind detalierea recalculării veniturilor.

Cu privire la cheltuielile de producție estimate pentru anul 2012, petenta susține că organul fiscal a cuprins în costul de producție elemente care potrivit reglementărilor nu ar trebui incluse, cum ar fi:

- regiile (cheltuielile) generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma și locul final. Societatea mai susține că cheltuielile de management pe care însăși echipa de control le-a considerat nedeductibile la calculul impozitului pe profit, ar fi recunoscute ca făcând parte din costul de producție atunci când sunt stabilite estimările, fiind astfel considerate nedeductibile de două ori;
- regia fixă nealocată costului, care se recunoaște drept cheltuială în perioada în care a apărut. Regia fixă de producție constă în acele costuri indirecte de producție care rămân relativ constante, indiferent de volumul producției, cum sunt: amortizarea, întreținerea secțiilor și utilajelor, precum și costurile cu conducerea și administrarea secțiilor. Societatea menționează în susținere că alocarea regiei fixe asupra costurilor se face pe baza capacității normale de producție, iar echipa de control nu a ținut cont de faptul că societatea și-a desfășurat constant activitatea sub capacitatea normală de producție, fapt care a dus la înregistrarea unor cheltuieli de regie fixe nealocabile producției obținute.

În concluzie, societatea solicită desființarea bazei impozabile stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală de Q2 lei conform Pct. 2.1.2. B1) din Decizia de impunere nr. F-X/30.07.2018 și implicit anularea impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de Y2 lei (16%) precum și desființarea bazei impozabile stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală de Q lei conform pct. 2.1.2. B2) din Decizia de impunere nr. F-Y/30.07.2018.

II. Prin Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/30.07.2018, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L., un impozit pe profit în sumă totală de Y3 lei, pentru perioada 01.01.2012- 31.12.2014.

De asemenea, în urma inspecției fiscale a fost întocmită Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale F-Y/30.07.2018 prin care a fost stabilită suplimentar o bază de impozitare pentru impozitul pe profit în sumă totală de Q9 lei, reprezentând diminuarea pierderii fiscale pentru perioada 01.01.2015 - 30.09.2017.

Conform precizărilor înscrise de organele de control în Raportul de inspecție fiscală F-Z/30.07.2018, care a stat la baza emiterii deciziilor contestate, S.C. X S.R.L. are ca obiect principal de activitate declarat „Fabricarea altor mașini și utilaje specifice n.c.a., cod CAEN 2899 iar în perioada verificată a înregistrat venituri din livrarea de produse la extern către principalul client LE SA Franța cod valid TVA FR X, venituri din valorificarea produselor reziduale către R SA, venituri din activități de proiectare repere, etc.

Având în vedere faptul că petenta contestă parțial aspectele cu influență fiscală prezentate de organele de control în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/30.07.2018 și în Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale F-Y/30.07.2018, în continuare vor fi prezentate constatările organelor de control doar cu privire la aspectele contestate.

A) În Declarația 101, rectificativă, privind impozitul pe profit pentru anul 2012, înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. INTERNT-132124175-2018/19.01.2018, agentul economic, preia la rândul 40 "Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți" suma de Q10 lei, pierdere fiscală aferentă anilor 2005, 2006 și 2007. Organele de control consideră că aceste pierderi erau prescrise în 2012 și precizează că la stabilirea pierderii de recuperat societatea trebuia să țină cont doar de pierderea fiscală stabilită și declarată în D101 privind impozitul pe profit pentru anul 2011 rezultată din: pierderea aferentă perioadei fiscale 01.01.-30.09.2010, în sumă de Q11 lei, diminuată de profitul din perioada 01.10.2010-31.12.2010, în sumă de Q12 lei și la care se adaugă pierderea fiscală de la finele anului 2011 în sumă de Q13 lei.

Echipa de control a stabilit că societatea avea dreptul să preia în D101 pentru anul 2012 o pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de Q14 lei (Q11-Q12+Q13), diferența în sumă de Q1 lei (Q10-Q14 lei) fiind prescrisă.

B1) Echipa de control precizează că în perioada 01.01.2012- 31.12.2014 agentul economic înregistrează în evidențele contabile, parțial valoarea lucrărilor în curs de execuție în contul 331 „Producția în curs”, respectiv prestările de servicii în contul 332 „Servicii în curs de execuție” prin trecerea în debitul acestor conturi, parțial a cheltuielilor cu materiile prime și materialele, parțial a cheltuielilor cu serviciile executate de terți sau cu salarii și alte elemente de costuri, etc., fără a prezenta o detaliere a acestora.

Producția de bunuri și servicii este înregistrată în contul 331 „Produse în curs de execuție”, respectiv în contul 332 „Servicii în curs de execuție”. La descărcarea din gestiune agentul economic înregistrează cu minus sumele aferente vânzării producției în debitul contului 331 „Produse în curs de execuție”, respectiv înregistrează cu minus sumele aferente serviciilor prestate în debitul contului 332 „Servicii în curs de execuție”, în corespondență cu contul 711 analitic distinct, astfel:

- 331 analitic distinct/332 analitic distinct =711 analitic distinct suma „în negru” reprezentând producția obținută;

- 331 analitic distinct/332 analitic distinct =711 analitic distinct suma „în roșu” reprezentând descărcarea de gestiune pentru producția vândută.

De asemenea, organele de control au constatat că pentru evidențierea stocului de produse care și-au încheiat ciclul de fabricație, societatea nu folosește contul 345 „Produse finite”.

Cu ocazia inspecției fiscale, pentru perioada 01.01.2012- 31.12.2014, a fost recalculată valoarea producției de bunuri și servicii obținută de către X SRL, echipa de control precizând că a procedat la:

- alocarea cheltuielilor de producție directe (costul de achiziție al materiilor prime și materialelor directe consumate, energia consumată în scopuri tehnologice, manopera directă-salarii, contribuții obligatorii etc., alte cheltuieli directe) și a cheltuielilor indirecte (întreținerea secțiilor și utilajelor, precum și cheltuielile cu conducerea și administrarea secțiilor, cheltuielile indirecte cu consumul de material și forța de muncă), cheltuieli înregistrate în contabilitatea agentului economic și care nu au fost preluate de către acesta în costul total al producției realizate (în debitul contului 331/332 pe seama variației stocurilor- cont 711/712). Aceste consumuri reflectate în bilanțele de verificare au fost înregistrate în contabilitate pe baza documentelor justificative (facturi emise de furnizorii de utilitati- gaz metan, piese schimb, obiecte de inventar, alte materiale consumabile, state de plată salarii și alte documente privind salariile).

- descărcarea gestiunii, pentru produsele ieșite din gestiune la valoarea de vânzare a acestora, în completarea sumelor deja înregistrate, organele de control menționând că valoarea rămasă în soldul creditor al contului 711/712, trebuie să se regăsească în societate fie sub forma producției finite și nevândută, fie sub forma producției în curs de execuție la sfârșitul perioadei, ce trebuia constatată în una dintre aceste situații cu ocazia inventarierii patrimoniului la finele exercițiului financiar.

Urmare a celor prezentate, organele de control au stabilit pentru perioada 2012-2014 o baza impozabilă suplimentară în sumă de Q2 lei (Q3 lei în 2012- Q4 lei în 2013+Q5 lei în 2014), astfel:

- pentru anul 2012 s-a stabilit că agentul economic înregistrează cheltuieli aferente producției de bunuri și servicii în sumă de X1 lei, ce trebuiau reflectate în conturile 331/332, fapt pentru care descărcarea de gestiune a fost recalculată la nivelul producției vândute în sumă de X2 lei, rezultând un sold creditor al contului 711/712 în sumă de X3 lei. La acest sold, organele de inspecție au adăugat corecțiile pe sold a variației stocurilor efectuate de agentul economic și declarate în D 101, în sumă totală de (-X4) lei, rezultând astfel un sold creditor al contului 711 în valoare totală de Q3 lei ($X3 + X4 = Q3$).

Inspectorii fiscali consideră că suma de **Q3 lei**, reprezentând variația stocului la finele anului 2012, trebuia înregistrată de agentul economic în creditul contului 711 și reprezintă venituri suplimentare ce vor majora baza de calcul a profitului impozabil.

- agentul economic înregistrează în cursul anului 2013, în debitul contului 331/332 o valoare totală a producției în curs, în sumă de X5 lei, iar descărcarea de gestiune o face prin stornare de rulaj în valoare de X6 lei, rezultând un sold debitor al contului 711, analitic distinct în sumă de X7 lei pe care îl corectează prin D101, rectificativă, cu suma de X8 lei, rezultând la finele anului 2013 un sold creditor al contului 711, analitic distinct în sumă X9 lei. În urma verificărilor efectuate, organele de control au stabilit că în acest an agentul economic înregistrează cheltuieli aferente producției de bunuri și servicii în sumă de X10 lei, ce trebuiau reflectate în conturile 331/332 și au recalculat descărcarea de gestiune la nivelul producției vândute în sumă de X11 lei, rezultând un sold creditor al contului 711/712, în sumă de X12 lei la care s-a adăugat corecția pe sold a variației stocurilor, efectuată de agentul economic și declarată în D101,

rectificativă, în sumă totală de X9 lei, corectată cu semnul minus, rezultând astfel un sold debitor al contului 711 în valoare totală de Q4 lei ($X12 - X9 = -Q4$).

Drept urmare, cu suma de -Q4 lei, reprezentând variația stocului la finele anului 2013, a fost corectată baza de calcul a profitului impozabil.

- Pentru anul 2014, s-a stabilit că agentul economic înregistrează cheltuieli aferente producției de bunuri și servicii în sumă de X13 lei, ce trebuiau reflectate în conturile 331/332, fapt pentru care descărcarea de gestiune a fost recalculată la nivelul producției vândute în sumă de X14 lei, rezultând un sold creditor al contului 711/712 în sumă de X15 lei, iar agentul economic la finele anului 2014, înregistrează un sold debitor al contului 711 analitic distinct în sumă de X16 lei. La acest sold, organele de inspecție au adăugat corecțiile pe sold a variației stocurilor efectuate de agentul economic și declarate în D 101, în sumă totală de (-X16) lei, rezultând astfel un sold creditor al contului 711 în valoare totală de Q5 lei ($X15 + X16 = Q5$ lei).

Inspectorii fiscali consideră că suma de Q5 lei, reprezentând diferența variației stocului la finele anului 2014, trebuia înregistrată de agentul economic în creditul contului 711, și reprezintă venituri suplimentare stabilite cu ocazia inspecției ce vor majora baza de calcul a profitului impozabil.

B2) Organele de control au procedat la recalcularea costurilor de producție, stabilind pentru perioada 01.01.2015- 30.09.2017 o bază impozabilă suplimentară în sumă de Q lei (-Q6 lei în 2015+ Q7 lei în 2016+Q8 lei în perioada 01.01-30.09.2017) astfel:

- Organele de control au constatat că în anul 2015, agentul economic înregistrează în debitul contului 331/332 o valoare totală a producției în curs, în sumă de X17 lei, și descarcă din gestiune prin stornare de rulaj bunuri și servicii în valoare de X18 lei, rezultând un sold creditor al contului 711 în sumă de X19 lei pe care îl corectează prin D101, rectificativă cu suma de X20 lei, rezultând la finele anului 2015 un sold creditor al contului 711 în sumă de X21 lei.

Urmare a controlului pentru anul 2015, s-a stabilit că agentul economic înregistrează cheltuieli pentru realizarea producției în curs în sumă totală de X22 lei, ce trebuiau reflectate în conturile 331/332, fapt pentru care a fost recalculată descărcarea de gestiune la nivelul producției vândute în suma de X23 lei, rezultând un sold creditor al contului 711/712, în sumă de X24 lei ce va corecta cu semnul minus valoarea declarată de agentul economic, în D101, rectificativă, rezultând astfel un sold creditor al contului 711 în valoare totală de -Q6 lei ($X21 - X24$ lei).

- Organele de control au constatat că în anul 2016, agentul economic înregistrează în debitul contului 331/332 o valoare totală a producției în curs, în sumă de X25 lei, iar descărcarea de gestiune o face prin stornare de rulaj în valoare de X26 lei, rezultând un sold debitor al contului 711 în sumă de X27 lei la care adaugă prin corecția declarației D101, rectificativă, suma de X28 lei, rezultând la finele anului 2016 un sold debitor al contului 711 în sumă X29 lei.

Organele de control au stabilit că aferent cheltuielilor cu producția de bunuri și servicii în sumă de X30 lei, societatea trebuia să efectueze înregistrări în conturile 331/332, și au procedat la recalcularea descărcării din gestiune la nivelul producției vândute în sumă de X31 lei, rezultând un sold debitor al contului 711/712, în sumă de X32 lei, față de soldul debitor al contului 711/712 în sumă totală de X29 lei evidențiat urmare a corecțiilor efectuate de societate.

Pentru a corecta valoarea soldului debitor al contului 711/712, organele de control au diminuat valoarea acestuia cu suma de Q7 lei, înregistrată eronat de agentul economic, sumă ce reprezintă venituri ce vor corecta baza de calcul a profitului impozabil.

- Pentru perioada 01.01.2017- 30.09.2017, s-a stabilit că agentul economic, a înregistrat cheltuieli pentru realizarea producției în curs în sumă totală de X33 lei, pe care nu le-a reflectat în totalitate în conturile 331/332/345, drept pentru care organele

de control au procedat la recalcularea descărcărilor din gestiune la nivelul producției vândute, în sumă de X34 lei, rezultând un sold creditor al contului 711/712, în sumă de X35 lei, față de care agentul economic, prezintă un sold creditor al contului 711/712 în sumă totală de X36 lei, rezultând o diferență neînregistrată în sumă de **Q8 lei**.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de contestată și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

III.1. Referitor la baza impozabilă în sumă de Q15 lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au stabilit această bază impozabilă suplimentară, ca rezultat al nereflectării corecte în contabilitate a producției neterminate/serviciilor în curs, respectiv a veniturilor din producția în curs în contrapartidă cu cheltuielile efectuate, în condițiile în care din documentele la dosar nu rezultă situația de fapt fiscală.

În fapt, urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în perioada verificată societatea înregistrează în evidențele contabile, parțial valoarea lucrărilor în curs de execuție în contul 331 „Producția în curs”, respectiv prestările de servicii în contul 332 „Servicii în curs de execuție” prin trecerea în debitul acestor conturi, parțial a cheltuielilor cu materiile prime și materialele, parțial a cheltuielilor cu serviciile executate de terți sau cu salarii și alte elemente de costuri, etc., fără a prezenta o detaliere a acestora.

Totodată, producția de bunuri și servicii este înregistrată în contul 331 „Produse în curs de execuție”, respectiv în contul 332 „Servicii în curs de execuție” iar la descărcarea din gestiune agentul economic înregistrează cu minus sumele aferente vânzării producției în debitul contului 331 „Produse în curs de execuție”, respectiv înregistrează cu minus sumele aferente serviciilor prestate în debitul contului 332 „Servicii în curs de execuție”, în corespondență cu contul 711 analitic distinct.

Organele de control precizează că pentru evidențierea stocului de produse care și-au încheiat ciclul de fabricație, societatea nu folosește contul 345 „Produse finite”.

Urmare a inspecției, s-a constatat că societatea nu respectă prevederile OMFP 3055/2009, respectiv ale OMFP 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare, și nu înregistrează în evidențele contabile valoarea efectivă a producției și/sau a serviciilor în curs, respectiv nu include în valoarea producției în curs de execuție toate cheltuielile directe, cheltuielile indirecte și cheltuielile generale de administrație aferente perioadei (consumurile de bunuri și servicii care nu se pot identifica pe obiectele de calculație stabilite, deoarece nu participă efectiv la obținerea serviciilor, fiind necesare la realizarea activității în ansamblul ei).

Astfel, din analiza datelor cuprinse în documentele prezentate de agentul economic, comparativ cu rezultatele inventarierilor, s-a constatat că valoarea producției în curs, aflată în stoc, în bilanța de verificare întocmită la finele exercițiului financiar, reprezintă în fapt valoarea producției înregistrată parțial, doar la nivelul cheltuielilor cu materiile prime, a serviciilor executate de terți și parțial a altor cheltuieli, fiind denaturată astfel valoarea efectivă a costului pe produs realizat de agentul economic.

Drept pentru care, organele de control au procedat la recalcularea valorii producției de bunuri și servicii obținută de către SC X SRL, la sfârșitul fiecărui an fiscal, după cum urmează:

- prin alocarea cheltuielilor de producție directe (costul de achiziție al materiilor prime și materialelor directe consumate, energia consumată în scopuri tehnologice, manopera directă - salarii, asigurări și protecția socială etc., alte cheltuieli directe) și a cheltuielilor indirecte (întreținerea secțiilor și utilajelor, precum și cheltuielile cu conducerea și administrarea secțiilor, cheltuielile indirecte cu consumul de material și forța de muncă), cheltuieli înregistrate în contabilitatea agentului și care nu au fost preluate de către acesta în costul total al producției realizate (în debitul contului 331/332 pe seama variației stocurilor - cont 711/712);

- descărcarea gestiunii, pentru produsele ieșite din gestiune la valoarea de vânzare a acestora, în completarea sumelor deja înregistrate, valoarea rămasă în soldul creditor al contului 711/712, trebuind să se regăsească la societate fie sub forma producției finite în stoc, fie sub forma producției în curs de execuție la sfârșitul perioadei, ce trebuia constatată în una din aceste situații cu ocazia inventarierii patrimoniului la finele exercițiului financiar, potrivit art. 7, alin. (1), din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată.

După recalcularea costurilor de producție, pentru perioada 2012-2014, s-a stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă de Q2 lei (Q3 lei în 2012- Q4 lei în 2013+ Q5 lei în 2014) iar pentru perioada 2015-30.09.2016 baza impozabilă suplimentară a fost stabilită la nivelul sumei de Q lei (-Q6 lei în 2015+ Q7 lei în 2016+Q8 lei în perioada 01.01.-30.09.2017).

În drept, în speță sunt incidente, prevederile art. 16 alin. (1), art. 19 alin. (1) și ale art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, menținute de prevederile art. 16 alin. (1), art. 19. alin. (1) și ale art. 25. alin. (1) din Legea 227/2015, în vigoare de la 01.01.2016, conform cărora:

“ art. 16 alin. (1) Anul fiscal este anul calendaristic.

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 din Codul fiscal

„(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.”

coroborat cu prevederile Normelor metodologice date în aplicare, aprobate prin HG 44/2004:

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

44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Legea 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016

„art. 16 alin. (1) Anul fiscal este anul calendaristic.

art. 19 Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

art. 25 Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, profitul impozabil/rezultatul fiscal se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, dintr-

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

un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Totodată, la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/în scopul desfășurării activității economice.

Din documentele care alcătuiesc dosarul contestației, organul de soluționare reține că în perioada 01.01.2012-30.09.2017, care face obiectul verificărilor pe linie de impozit pe profit, societatea a desfășurat în principal activități de producere a diferitelor repere din oțel și fontă ce sunt livrate în UE și sporadic către clienți interni și activități de proiectare repere. Referitor la activitatea de producție desfășurată de petentă, organele de control sesizează următoarele:

- societatea înregistrează în evidențele contabile, parțial valoarea lucrărilor în curs de execuție în contul 331 „Producția în curs”, respectiv prestările de servicii în contul 332 „Servicii în curs de execuție” prin trecerea în debitul acestor conturi, parțial a cheltuielilor cu materiile prime și materialele, parțial a cheltuielilor cu serviciile executate de terți sau cu salarii și alte elemente de costuri, etc. (fără a prezenta o detaliere a acestora);
- producția de bunuri și servicii este înregistrată în contul 331 „Produse în curs de execuție”, respectiv în contul 332 „Servicii în curs de execuție” iar la descărcarea din gestiune agentul economic înregistrează cu minus sumele aferente vânzării producției în debitul contului 331 „Produse în curs de execuție”, respectiv înregistrează cu minus sumele aferente serviciilor prestate în debitul contului 332 „Servicii în curs de execuție”, în corespondență cu contul 711 analitic distinct;
- pentru evidențierea stocului de produse care și-au încheiat ciclul de fabricație, societatea nu folosește contul 345 „Produse finite”;
- petenta nu include în valoarea producției în curs de execuție toate cheltuielile directe, cheltuielile indirecte și cheltuielile generale de administrație aferente perioadei (consumurile de bunuri și servicii care nu se pot identifica pe obiectele de calculație stabilite, deoarece nu participă efectiv la obținerea serviciilor, fiind necesare la realizarea activității în ansamblul ei).

În cauză, referitor la cheltuielile care se includ în costul de producție și la obligația înregistrării veniturilor și cheltuielilor în anul fiscal în care au fost realizate, sunt incidente prevederile Ordinului nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene, în vigoare până la 31.12.2014, care la pct. 52 și pct. 256 (1), (2) și (3) stabilește că:

„52. - (1) Costul de producție al unui bun cuprinde costul de achiziție a materiilor prime și materialelor consumabile și cheltuielile de producție direct atribuibile bunului.

(2) Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, costul proiectării produselor, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

(3) Costul stocurilor unui prestator de servicii cuprinde manopera și alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și regiile corespunzătoare.

(4) În costul de producție poate fi inclusă o proporție rezonabilă din cheltuielile care sunt indirect atribuibile bunului, în măsura în care acestea sunt legate de perioada de producție.

Includerea în costul stocurilor a regiilor generale poate fi adecvată în măsura în care reprezintă costuri suportate pentru a aduce stocurile în locul și forma dorite.

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

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

- cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație. Cheltuielile de depozitare se includ în costul de producție atunci când sunt necesare pentru a aduce stocurile în locul și în starea în care se găsesc;
- regiile (cheltuielile) generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma și locul final;
- costurile de desfacere;
- regia fixă nealocată costului, care se recunoaște drept cheltuială în perioada în care a apărut. Alocarea regiei fixe asupra costurilor se face pe baza capacității normale de producție (activitate).

Regia fixă de producție constă în acele costuri indirecte de producție care rămân relativ constante, indiferent de volumul producției, cum sunt: amortizarea, întreținerea secțiilor și utilajelor, precum și costurile cu conducerea și administrarea secțiilor.

(6) Capacitatea normală de producție reprezintă producția estimată a fi obținută, în medie, de-a lungul unui anumit număr de perioade, în condiții normale, având în vedere și pierderea de capacitate rezultată din întreținerea planificată a echipamentului.”

256. (1) Veniturile din exploatare cuprind:

b) venituri aferente costului producției, reprezentând variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse și servicii în curs de execuție de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și serviciilor în curs de execuție, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate;

(2) Variația stocurilor de produse finite și în curs de execuție pe parcursul perioadei reprezintă o corecție a cheltuielilor de producție pentru a reflecta faptul că fie producția a majorat nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor.

(3) Veniturile aferente costului producției în curs de execuție se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit și pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor).

Totodată, prevederile Ordinului nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene explicitează că:

Contul 331 "Produse în curs de execuție"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența stocurilor de produse în curs de execuție (care nu au trecut prin toate fazele de prelucrare prevăzute de procesul tehnologic, respectiv producția neterminată) existente la sfârșitul perioadei.

Contul 331 "Produse în curs de execuție" este un cont de activ.

În debitul contului 331 "Produse în curs de execuție" se înregistrează:

- valoarea la cost de producție a stocului de produse în curs de execuție la sfârșitul perioadei, stabilită pe bază de inventar (711).

În creditul contului 331 "Produse în curs de execuție" se înregistrează:

- scăderea din gestiune a valorii produselor în curs de execuție la începutul perioadei următoare (711).

Soldul contului reprezintă valoarea la cost de producție a produselor aflate în curs de execuție la sfârșitul perioadei.

Contul 332 "Servicii în curs de execuție"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența serviciilor în curs de execuție existente la sfârșitul perioadei.

Contul 332 "Servicii în curs de execuție" este un cont de activ.

În debitul contului 332 "Servicii în curs de execuție" se înregistrează:

- valoarea la cost de producție a serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei (712).

În creditul contului 332 "Servicii în curs de execuție" se înregistrează:

- scăderea din gestiune a valorii serviciilor în curs de execuție la începutul perioadei următoare (712).

Soldul contului reprezintă valoarea la cost de producție a serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei.

Contul 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența costului de producție al produselor stocate, precum și variația acestuia.

În creditul contului 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" se înregistrează:

- la sfârșitul perioadei, costul produselor în curs de execuție (331);

- costul de producție sau prețul de înregistrare al semifabricatelor, produselor finite și produselor reziduale obținute, la finele perioadei, constatate plus la inventar, precum și diferențele între prețul prestabilit și costul de producție aferent (341, 345, 346, 348);

- costul de producție sau prețul de înregistrare al animalelor și păsărilor obținute din producție proprie, diferențele de preț aferente, precum și sporurile de greutate și plusurile de inventar (361, 368).

În debitul contului 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" se înregistrează:

- reluarea produselor în curs de execuție, la începutul perioadei (331);

- costul de producție sau prețul de înregistrare al semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale, animalelor și păsărilor vândute, constatate lipsă la inventariere, precum și diferențele de preț aferente (341, 345, 346, 348, 361, 368).

Contul 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența costului de producție al serviciilor în curs de execuție, precum și variația acestuia.

În creditul contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție" se înregistrează:

- la sfârșitul perioadei, costul serviciilor în curs de execuție (332);

În debitul contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție" se înregistrează:

- reluarea serviciilor în curs de execuție, la începutul perioadei (332).

Conform acestor prevederi, costul de producție sau de prelucrare a stocurilor, precum și costul de producție a immobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manopera directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora. De asemenea, se precizează că în categoria veniturilor intră și costurile serviciilor și producției în curs de execuție, această reglementare fiind introdusă pentru a echilibra cheltuielile înregistrate într-un an fiscal aferente unor lucrări în curs de execuție, neterminate, cu veniturile, astfel încât să nu fie afectat rezultatul anului în curs și reprezintă de fapt o corecție a cheltuielilor de producție (venitul este egal cu cheltuielile, rezultatul fiind 0).

Aceste prevederi au fost preluate în Ordinul nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, valabil începând cu 01.01.2015, conform căruia:

Pct. 8. - În înțelesul prezentelor reglementări se aplică următoarele definiții:

7. cost de producție înseamnă prețul de achiziție al materiilor prime și al materialelor consumabile și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct bunului în cauză.

Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al immobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, costul proiectării produselor, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

Costurile de conversie (prelucrare) a stocurilor includ costurile direct legate de unitățile produse, cum ar fi costurile cu manopera directă. De asemenea, ele includ și alocarea sistematică a regiei fixe și variabile de producție generată de transformarea materialelor în produse finite. Regia fixă de producție constă în acele costuri indirecte de producție care rămân relativ

constante, indiferent de volumul producției, cum sunt: amortizarea, întreținerea secțiilor și utilajelor, precum și costurile cu conducerea și administrarea secțiilor. Regia variabilă de producție constă în acele costuri indirecte de producție care variază direct proporțional sau aproape direct proporțional cu volumul producției, cum sunt materialele indirecte și forța de muncă indirectă.

Alocarea regiei fixe de producție asupra costurilor de conversie se face pe baza capacității normale a instalațiilor de producție. Nivelul real de producție poate fi folosit dacă se consideră că acesta aproximează capacitatea normală. Valoarea cheltuielilor cu regia fixă alocate fiecărei unități de producție nu se majorează ca urmare a obținerii unei producții scăzute sau a neutilizării unor echipamente. Cheltuielile de regie nealocate sunt recunoscute drept cheltuială în perioada în care sunt suportate. În perioadele în care se înregistrează o producție neobișnuit de mare, valoarea cheltuielilor cu regia fixă alocate fiecărei unități de producție este diminuată, astfel încât stocurile să nu fie evaluate la o valoare mai mare decât costul lor. Regia variabilă de producție este alocată fiecărei unități de producție pe baza folosirii reale a instalațiilor de producție.

În situația în care anumite costuri (regii) generale sau costuri de proiectare a produselor pot fi identificate ca având legătură cu unele stocuri, acestea se includ în costul stocurilor respective.

În măsura în care prestatorii de servicii au stocuri, ei le evaluează la costurile lor de producție. Aceste costuri constau, în primul rând, în manoperă și în alte costuri legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și în cheltuielile de regie de atribuit. Manopera și alte costuri legate de vânzare și de personalul angajat în administrația generală nu se includ, ci sunt recunoscute drept cheltuieli în perioada în care sunt suportate. Costul stocurilor unui prestator de servicii nu include marjele de profit sau cheltuielile de regie neatribuibile, care sunt adesea încorporate în prețurile facturate de prestatorii de servicii.

În costul de producție al bunului se include o proporție rezonabilă din cheltuielile de regie fixe sau variabile atribuite indirect bunului în cauză, în măsura în care acestea se referă la perioada de producție. Includerea în costul stocurilor a regiilor generale poate fi adecvată în măsura în care reprezintă costuri suportate pentru a aduce stocurile în locul și forma dorite.

În costul de producție nu se includ costurile de distribuție;

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

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

- cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație. Cheltuielile de depozitare se includ în costul de producție atunci când sunt necesare pentru a aduce stocurile în locul și în starea în care se găsesc;

- regiile (cheltuielile) generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma și locul final;

- regia fixă nealocată costului, care se recunoaște drept cheltuială în perioada în care a apărut. Alocarea regiei fixe asupra costurilor se face pe baza capacității normale de producție (activitate).

(2) Capacitatea normală de producție reprezintă producția estimată a fi obținută, în medie, de-a lungul unui anumit număr de perioade, în condiții normale, având în vedere și pierderea de capacitate rezultată din întreținerea planificată a echipamentului.

De asemenea, în actul normativ menționat mai sus este prevăzut la pct. 435. - (1) că „Veniturile din exploatare” cuprind:

„b) venituri aferente costului producției, reprezentând variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse și servicii în curs de execuție de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și serviciilor în curs de execuție, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate.”

Astfel, în baza prevederilor legale mai sus citate, organul de soluționare reține că societatea, prin natura activităților desfășurate avea obligația de a ține evidența produselor/ serviciilor în curs de execuție neterminate la sfârșitul perioadei de raportare, la costul de producție, dar organul de control a constatat că societatea nu a evidențiat în documentele financiar- contabile înregistrări în conturile 331, 332, sau 711, 712, la acest cost, și precizează că recalculează valoarea producției de bunuri și servicii obținută de către X SRL la sfârșitul fiecărui an fiscal prin alocarea cheltuielilor de producție directe și a cheltuielilor indirecte.

În contestația formulată, petenta acuză lipsa de claritate a organului de control în stabilirea cheltuielilor de producție estimate pe care le-a utilizat pentru determinarea ajustării veniturilor, în sensul că societatea nu a avut posibilitatea să verifice dacă organul fiscal a făcut o analiză justă a cheltuielilor de producție ținând cont de specificul activității, organul de control ne reprezentând situații privind detalierea recalculării veniturilor. Totodată, societatea menționează în susținere că alocarea regiei fixe asupra costurilor se face pe baza capacității normale de producție, iar echipa de control nu a ținut cont de faptul că societatea și-a desfășurat constant activitatea sub capacitatea normală de producție, fapt care a dus la înregistrarea unor cheltuieli de regie fixe nealocabile producției obținute.

Referitor la această susținere a societății contestată, din analiza documentelor la dosar, referitor la veniturile din producția în curs neînregistrată, organul de soluționare a contestației reține că din documentele întocmite ca urmare a inspecției fiscale (RIF- la care nu sunt anexate documente sau situații, Decizie) nu rezultă modul de calcul, astfel că organul de soluționare nu deține informații care să-i permită să analizeze cele susținute de petentă cu privire la elementele care au alcătuit costul recalculat de producție.

Prin adresa nr. 29337/18.10.2018 organul de soluționare a solicitat organului emitent al actului administrativ fiscal atacat să întocmească situații/tabele pentru fiecare an fiscal/ fracție de an verificată în parte, din care să reiasă explicit cum au fost calculate sumele suplimentare stabilite la punctele B1) și B2) din Raportul de inspecție fiscală, contestate de petentă.

Prin adresa de răspuns nr. 5407/30.10.2018, înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. 2753/07.11.2018, echipa de inspecție precizează că „*în vederea stabilirii corecte a costului de producție, raportat la valorile înregistrate în evidențele contabile ce afectează rezultatul contului de profit și pierdere, au fost luate în calcul valorile din evidențele financiar contabile ale societății respectiv din fișe de cont și bilanțurile de verificare prezentate de către agentul economic, pe conturi analitice, motiv pentru care nu a fost necesară întocmirea de tabele și/sau situații.*”

Organele de control s-au limitat să precizeze cele de mai sus și susțin că „*la capitolul III, impozit pe profit punctele B1 și B2, sunt prezentate explicit sub formă de totaluri ale sumelor înregistrate în conturile analitice din bilanțurile anuale, valorile luate în calcul în vederea stabilirii costului de producție, reprezentând: cheltuieli de exploatare (din care au fost scăzute cheltuielile nedeductibile), veniturile de exploatare, corecții +/- efectuate de agentul economic legate de producție comparativ cu valoarea înregistrată de societate în conturile de stocuri (aferele producției: 331/332) concomitent cu valoarea înregistrată în variația stocurilor (cont 711/712).*”

Ori organul de soluționare reține că din Raportul de inspecție nu rezultă ce cheltuieli au fost incluse în sumele totale referitor la care echipa de control susține că au reprezentat „cheltuieli pentru realizarea producției în curs de execuție” în sumă de X1 lei în 2012, X10 lei în 2013, X13 lei în 2014, X22 lei în 2015, X30 lei în 2016 și X33 lei în perioada ianuarie-septembrie 2017, și nici dacă la începutul fiecărui an din perioada verificată a fost reluată producția neterminată stabilită pentru anul precedent, astfel ca la calcul veniturii neînregistrat în anii următori anului 2012 să se aibă în vedere doar variația producției nefinalizate.

Astfel, din raportul de inspecție fiscală se constată că la stabilirea veniturilor suplimentare organele de control au procedat la recalcularea costurilor de producție pornind de la producția

vândută și de la cheltuielile aferente producției vândute, pe care le nominalizează doar ca total, fără o detaliere pe componente, respectiv:

- Pentru anul 2012 organele de inspecție fiscală precizează că: „agentul economic înregistrează cheltuieli aferente producției de bunuri și servicii în sumă de X1 lei, ce trebuiau reflectate în conturile 331/332, descărcarea de gestiune a fost recalculată la nivelul producției vândute în sumă de X2 lei, rezultând un sold creditor al contului 711/712 în sumă de X3 lei, la care se adaugă corecțiile pe sold a variației stocurilor, efectuate de agentul economic și declarate în D 101, în sumă totală de (-X4) lei, rezultând astfel un sold creditor al contului 711 în valoare totală de Q3 lei ($X3 + X4 = Q3$)”.
Din documentele la dosar nu rezultă modul de calcul și componența pe cheltuieli a sumei de X1 lei.
- Organele de control precizează că în cursul anului 2013, agentul economic „a înregistrat cheltuieli pentru realizarea producției în curs în sumă totală de X10 lei, ce trebuiau reflectate în debitul contului 331 Producție în curs de execuție/332 Servicii în curs de execuție și concomitent în creditul contului 711 Venituri din variația stocurilor/712 Venituri din servicii în curs”, dar din documentele la dosar nu rezultă modul de calcul și componența pe cheltuieli a sumei de X10 lei.
- Organele de control precizează că în cursul anului 2014, agentul economic „a înregistrat cheltuieli pentru realizarea producției în curs în sumă totală de X13 lei, ce trebuiau reflectate în debitul contului 331 Producție în curs de execuție/332 Servicii în curs de execuție și concomitent în creditul contului 711 Venituri din variația stocurilor/712 Venituri din servicii în curs”, dar din documentele la dosar nu rezultă modul de calcul și componența pe cheltuieli a sumei de X13 lei.
- Organele de control precizează că în cursul anului 2015, agentul economic „a înregistrat cheltuieli pentru realizarea producției în curs în sumă totală de X22 lei, ce trebuiau reflectate în debitul contului 331 Producție în curs de execuție/332 Servicii în curs de execuție și concomitent în creditul contului 711 Venituri din variația stocurilor/712 Venituri din servicii în curs”, dar din documentele la dosar nu rezultă modul de calcul și componența pe cheltuieli a sumei de X22 lei.
- Pentru anul 2016 organele de inspecție fiscală precizează că: „agentul economic „a înregistrat cheltuieli pentru realizarea producției în curs în sumă totală de X30 lei, ce trebuiau reflectate în debitul contului 331 Producție în curs de execuție/332 Servicii în curs de execuție și concomitent în creditul contului 711 Venituri din variația stocurilor/712 Venituri din servicii în curs”, dar din documentele la dosar nu rezultă modul de calcul și componența pe cheltuieli a sumei de X30 lei.
- Pentru perioada 01.01-30.09.2017 organele de inspecție fiscală precizează că agentul economic economic „a înregistrat cheltuieli pentru realizarea producției în curs în sumă totală de 4.549.307 lei, ce trebuiau reflectate în debitul contului 331 Producție în curs de execuție/332 Servicii în curs de execuție și concomitent în creditul contului 711 Venituri din variația stocurilor/712 Venituri din servicii în curs”, dar din documentele la dosar nu rezultă modul de calcul și componența pe cheltuieli a sumei de X33 lei.

Pentru clarificarea modului de calcul, prin adresa nr. 29337/13.11.2018 organul de soluționare a solicitat organului emitent al actului administrativ fiscal atacat să precizeze pentru „cheltuielile pentru realizarea producției în curs” la care face referire în Raportul de inspecție fiscală, modul de calcul, respectiv sumele individuale din care se compun și conturile în care au fost evidențiate de societate.

Prin adresa de răspuns nr. 5870/28.11.2018, înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. 3010/29.11.2018, echipa de inspecție precizează că „este inutil” să transpună aceste cheltuieli individual „deoarece ele deja sunt individualizate în balanțele de verificare

analitice, iar după ce le veți verifica veți constata că nu au fost incluse în costul de producție alte cheltuieli în afara celor reglementate de legislația în vigoare”.

Organele de inspecție se limitează la a enumera niște conturi fără a arăta efectiv modul de constituire a valorii producției în curs reconsiderată la sfârșitul fiecărui an fiscal.

Date fiind cele menționate anterior, organul de soluționare reține că din documentele aflate la dosar nu reiese care este situația de fapt fiscală, acesta aflându-se în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității și corectitudinii stabilirii bazei impozabile suplimentare pentru impozitul pe profit în sumă de Q15 lei.

Astfel, având în vedere cele precizate anterior în prezenta decizie și prevederile legale invocate, deoarece din documentele aflate la dosarul contestației nu poate stabili cu certitudine care este situația de fapt fiscală, în temeiul dispozițiilor art. 279 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că:

„(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.”

urmează a se dispune desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/30.07.2018 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, cu privire la baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă de Q2 lei, precum și desființarea Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale F-Y/30.07.2018 cu privire la diminuarea pierderii cu suma de Q lei.

Organele de inspecție fiscală competente, vor proceda la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală și la reanalizarea temeinică a tuturor elementelor de cost care trebuiau incluse de petentă în calculul valorii producției în curs ce trebuia evidențiată în creditul conturilor 711/712 la sfârșitul fiecărei perioade verificate și care vor fi prezentate explicit. Totodată, se va ține cont de faptul că la începutul perioadei următoare, în debitul conturilor 711/712 va trebui reluată producția neterminată stabilită pentru anul precedent, astfel ca la calculul venitului neînregistrat în anii următori anului 2012 să se aibă în vedere doar variația producției nefinalizate.

III.2. Referitor la baza impozabilă în sumă de Q1 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea mai are dreptul de a prelua la rândul „Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți” în declarația tip 101 aferentă anului 2012 pierderea aferentă anului 2007, care nu a fost recuperată, în condițiile în care aceasta nu era prescrisă.

În fapt, organele de control au constatat că în Declarația 101, rectificativă, privind impozitul pe profit pentru anul 2012, înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. INTERNT-132124175-2018/19.01.2018, agentul economic, preia la rândul 40 „Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți” suma de Q10 lei, sumă care include și pierderea fiscală aferentă anilor 2005, 2006 și 2007. Organele de control consideră că aceste pierderi sunt prescrise și drept urmare societatea avea dreptul să preia în D101 pentru anul 2012 o pierdere fiscală de recuperat din

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

anii precedenți în sumă de Q14 lei (Q11 lei pierderea aferentă perioadei fiscale 01.01.-30.09.2010 -Q12 lei profitul din perioada 01.10.2010-31.12.2010+ Q13 lei pierderea fiscală de la finele anului 2011).

În contestația formulată societatea incriminează că organele de control au tratat pierderile reportate pentru anii 2005, 2006 și 2007 pe total perioadă și nu au analizat cuantumul, vechimea și modul de stingere al fiecăreia. În susținere societatea întocmește un tabel în care prezintă modul de acoperire a pierderilor pentru perioada 2005-2010, având în vedere datele din declarațiile tip 101 și din Registrul de evidență fiscală, conform căruia la 31.12.2010 societatea mai avea drept la recuperarea unei pierderi în sumă de Q16 lei.

În drept, în speță sunt incidente, prevederile art. 26 alin. (1) și ale art. 34 alin. (18) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, așa cum a fost modificat prin OUG nr. 87 din 2010, coroborate cu prevederile Normelor de aplicare aprobate prin HG 44/2004, conform cărora:

„art. 26 Pierderi fiscale

(1) Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.”

art. 34 Declararea și plata impozitului pe profit

(18) Pierderea fiscală înregistrată în cele două perioade aferente anului 2010 se recuperează potrivit prevederilor art. 26, perioada 1 octombrie - 31 decembrie 2010 fiind considerată an fiscal în sensul celor 7 ani consecutivi.”

Normele metodologice date în aplicare și aprobate prin HG 44/2004

„99^4. În aplicarea prevederilor art. 34 alin. (18) din Codul fiscal, pierderea fiscală aferentă perioadei 1 ianuarie - 30 septembrie 2010 se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 7 ani consecutivi, potrivit art. 26 din Codul fiscal, perioada 1 octombrie - 31 decembrie 2010 fiind considerată primul an de recuperare a pierderii fiscale.

Pierderea fiscală aferentă perioadei 1 octombrie - 31 decembrie 2010 se recuperează potrivit art. 26, respectiv art. 32 din Codul fiscal, din profiturile obținute în următorii 7 ani consecutivi, respectiv 5 ani consecutivi în cazul pierderilor realizate prin intermediul unui sediu permanent situat într-un stat străin.

*Pierderea fiscală înregistrată în anii anteriori anului 2010 se recuperează potrivit prevederilor art. 26, respectiv art. 32 din Codul fiscal, **anul 2010 fiind considerat un singur an fiscal în sensul celor 5 ani, respectiv 7 ani consecutivi.”***

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5/7 ani consecutivi, în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit. Totodată, legiuitorul a explicat că la recuperarea pierderii fiscale înregistrată în anii anteriori anului 2010, anul 2010 este considerat un singur an fiscal în sensul celor 5 ani, respectiv 7 ani consecutivi.

Conform acestor prevederi legale, se reține că pierderea aferentă anului 2006 se poate recupera în perioada 2007-2011, iar pierderea anului 2007 în perioada 2008-2012, anul 2010 fiind considerat un singur an fiscal.

În contestație, petenta învederează că pierderea din anul 2007 se poate recupera în următorii cinci ani consecutivi (2008-2012) și consideră că este eronat raționamentul organelor de control care consideră că această pierdere era prescrisă în anul 2012. Totodată, societatea prezintă propriul calcul al pierderii de recuperat în anii următori și modul de acoperire a pierderilor pentru perioada 2005-2010, având în vedere datele din declarațiile tip 101 și din Registrul de evidență fiscală.

Referitor la calculul efectuat de petentă, organele de control precizează în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației că nu conține datele efectiv declarate de societate prin

declarațiile tip 101 depuse la organul fiscal pentru respectivele perioade, în sensul că sumele din coloana „Rezultat reportat din anul precedent” nu coincid cu sumele declarate la rândul 38 „Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți”, astfel că nici sumele din coloana „Rezultat reportat cumulat” nu corespund cu cele de la rândul 39 „Profit impozabil/pierdere fiscală de recuperat în anii următori” din declarații.

Având în vedere prevederile legale antecitate și deoarece în Referatul cu propuneri de soluționare echipa de control își menține susținerea că pierderea anului 2007, în sumă de Q17 lei, era prescrisă în 2012 și face referire la dispozițiile art. 34 alin. (18) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, așa cum a fost modificat prin OUG nr. 87 din 2010, organul de soluționare a solicitat cu adresa 29337/18.10.2018 explicații suplimentare de la organele de control.

În adresa de răspuns nr. 5407/30.10.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 35149/02.11.2018, organele de inspecție fiscală propun admiterea contestației pentru impozitul pe profit în sumă de Y4 lei, aferent pierderii anului 2007 pentru care în mod eronat au considerat că în anul 2012 a intervenit prescripția, în sumă de Q17 lei.

Având în vedere documentele la dosarul contestației, organul de soluționare constată că la 31.12.2012 societatea avea dreptul să recupereze pierdere din anii precedenți în sumă totală de Q18 lei, astfel:

Perioada fiscală	Rezultatul perioadei curente	Pierdere prescrisă	Pierdere de recuperat din perioada precedentă	Pierdere a de reportat	Observații
2005					
2006					
2007	-Q17				
2008					acoperă lei din pierdere 2005
2009					acoperă lei din pierdere 2005 și lei din pierdere 2006
oct. 2010	-Q11				
dec.10	Q12			-Q16	
Total 2010	-Q19				Pentru anul fiscal 2010 rezultatul fiscal este pierdere în sumă de Q19 lei
2011	-Q13		-Q16		
2012		lei din 2006	-Q18		Față de care societatea declară pierdere de recuperat din anii precedenți în sumă de Q10 lei

Date fiind prevederile legale incidente în cauză și documentele aflate la dosarul contestației, organul de soluționare reține următoarele:

- Profitul impozabil aferent perioadei octombrie-decembrie 2010, în sumă de Q12 lei, nu poate acoperi parțial pierderea anului 2006, așa cum susține petenta, deoarece anul fiscal 2010 este considerat un singur an fiscal în sensul celor 5 ani, respectiv 7 ani consecutivi, iar pentru anul 2010 rezultatul fiscal a fost pierdere în sumă de Q19 lei (-Q11 lei pierdere perioada ian. – sept. 2010+ Q12 lei profit perioada oct. – dec. 2010), fapt pentru care se constată că în mod corect organele de control au influențat pierderea din anii precedenți la 31.12.2012 cu această sumă;
- La stabilirea rezultatului fiscal al anului 2012 organele de control trebuiau să țină cont de pierderea anului 2007, în sumă de Q17 lei, care nu era prescrisă, fapt pe care organele de control și-l asumă prin completarea la Referatul cu propuneri de soluționare transmisă cu adresa nr. 5407/30.10.2018, propunând admiterea contestației pentru acest capăt de cerere;
- La 31.12.2012, societatea avea dreptul de a recupera pierdere din anii precedenți în sumă de Q18 lei, față de suma de Q10 și declarată de societate, rezultând o pierdere în

sumă de Q20 lei preluată în mod eronat de societate la rândul „Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți” din declarația 101 aferentă anului 2012.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“art. 279- Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat”.

urmează a se admite contestația pentru baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă de Q17 lei, și se va anula Decizia de impunere nr. F-X/30.07.2018 pentru impozitul pe profit aferent.

Totodată, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/30.07.2018, în ceea ce privește baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă de Q20 lei, reprezentând pierdere de recuperat din anii anteriori preluată în mod eronat de societate la rândul „Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți” din declarația 101 aferentă anului 2012.**

Având în vedere faptul că:

- petenta contestă parțial atât baza impozabilă suplimentară stabilită de organele de control prin Decizia de impunere nr. F-X/30.07.2018, respectiv din baza suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă de Q21 lei contestă suma de (Q1 lei + Q2 lei), cât și baza impozabilă suplimentară stabilită de organele de control prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale F-Y/30.07.2018, respectiv din baza suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă de Q9 contestă suma de Q lei,

- precum și faptul că prin prezenta decizie:

- s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere F-X/30.07.2018 cu privire la baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă de Q20 lei (aferentă anului 2012);

- s-a desființat Decizia de impunere nr. F-X/30.07.2018 pentru veniturile stabilite suplimentar în sumă de Q2 lei (din care Q3 lei în 2012- Q4 lei în 2013+ Q5 lei în 2014);

- s-a anulat Decizia de impunere nr. F-X/30.07.2018 pentru baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă de Q17 lei (aferentă anului 2012);

influența fiscală asupra impozitului stabilit suplimentar se prezintă astfel:

ANUL 2012:

- venituri totale V1 lei
- cheltuieli totale C1 lei
- pierdere V1-C1 lei
- cheltuieli nedeductibile Z1 lei
- **pierdere fiscală stabilită de agentul economic Z2 lei**
- **cheltuieli nedeductibile inspecție fiscală necontestate Z3 lei**, din care:
 - Z4 lei cheltuieli de școlarizare
 - Z5 lei cheltuieli de management
 - Z6 lei cheltuieli cu lipsuri de inventar
 - Z7 lei cheltuieli cu provizioane constituite pentru concediile de odihnă neefectuate
- profit înainte de recuperarea pierderii fiscale P1 lei
- pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți declarată de societate Q10 lei
- pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți fără drept de recuperare Q20 lei
- profit impozabil P2 lei (P1-Q10+Q20 lei)
- impozit pe profit **Y5 lei** (P2 lei *16%)

Drept urmare, se reține că pierderii fiscale de recuperat din anii precedenți în sumă de Q20 lei, pentru care s-a prescris dreptul de a fi recuperată, îi corespunde un impozit pe profit în sumă de Y5 lei, sumă pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

Prin contestația formulată, petenta se îndreaptă împotriva unui impozit pe profit în sumă de Y6 lei pe care-l consideră ca fiind aferent bazei impozabile suplimentare în sumă totală de (Q1+Q3) stabilită pentru anul 2012. Din documentele la dosar se reține însă că pentru anul 2012 a fost stabilit un impozit suplimentar în sumă de doar Y7 lei, deoarece o parte din baza de impunere suplimentară pentru anul 2012 a acoperit pierderea din anii precedenți pe care societatea avea drept să o recupereze, astfel că pentru diferența în sumă de **Y8 lei contestația va fi respinsă ca fiind fără obiect.**

Având în vedere prevederile legale enunțate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, propunerea organului de control, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1), (2), (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, antecitate, **se va admite contestația** formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/30.07.2018 **pentru impozitul pe profit în sumă de Y4 lei** (Q17 x 16% aferent anului 2012) **și pe cale de consecință se va anula parțial Decizia de impunere F-X/30.07.2018 cu privire la impozitul pe profit în sumă de Y4 lei, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere F-X/30.07.2018 pentru impozitul pe profit în sumă de Y5 lei** (aferent anului 2012) **și se va dispune desființarea Deciziei de impunere F-X/30.07.2018 pentru impozitul pe profit în sumă de Y9 lei** aferent bazei impozabile în sumă de Q3 lei (Y7-Y4-Y5 lei aferent anului 2012).

ANUL 2013:

- venituri totale V2 lei
- cheltuieli totale C2 lei
- pierdere V2-C2 lei
- cheltuieli nedeductibile Z8 lei
- **pierdere fiscală stabilită de agentul economic Z9 lei**
- **cheltuieli nedeductibile inspecție fiscală necontestate Z10 lei din care:**
 - Z11 lei cheltuieli de școlarizare
 - Z12 lei cheltuieli de management
 - Z13 lei cheltuieli cu provizioane constituite pentru concediile de odihna neefectuate
- profit impozabil P3 lei
- impozit pe profit **Y10 lei** (P3x16%)

ANUL 2014:

- venituri totale V3 lei
- cheltuieli totale C3 lei
- pierdere V3-C3 lei
- cheltuieli nedeductibile Z14 lei
- **Pierdere fiscală stabilită de agentul economic Z15 lei**
- **cheltuieli nedeductibile inspecție fiscală necontestate Z16 lei din care:**
 - Z17 lei, cheltuieli de școlarizare
 - Z18 lei, cheltuieli de management
 - Z19 lei, cheltuieli cu provizioane constituite pentru concediile de odihna neefectuate
- pierdere fiscală an curent P4 lei

Față de impozitul suplimentar stabilit de către organele de inspecție fiscală pentru perioada 2013-2014 în sumă de Y11 lei, prin nesocotirea veniturilor din regularizarea producției în curs în sumă totală de Q22 lei (-Q4 în 2013 + Q5 lei în 2014) s-a stabilit un impozit suplimentar de doar Y10 lei, calculat aferent bazelor impozabile suplimentare necontestate de petentă, rezultând că bazelor impozabile suplimentare în sumă de -Q4 în 2013 și Q5 lei în 2014, contestate de petentă, le corespunde un impozit pe profit în sumă de doar Y12 lei față de suma

de Y13 contestată de petentă, astfel că pentru diferența în sumă de **Y14 lei contestația va fi respinsă ca fiind fără obiect.**

Astfel, având în vedere prevederile legale enunțate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, antecitate, **urmează a se dispune desființarea Deciziei de impunere F-X/30.07.2018 pentru impozitul pe profit în sumă de Y12 lei, aferent bazei impozabile în sumă de Q22 lei (-Q4+ Q5 lei).**

III.3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de Y15 lei

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. X prin organele abilitate, se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care această sumă nu a fost stabilită ca datorată aferent bazei de impunere contestată.

Prin contestația formulată societatea se îndreaptă împotriva unei baze impozabile în sumă totală de Q23 lei (Q1+ Q2 lei) și a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de Y lei (Y1+Y2 lei), obligație pe care în mod eronat o consideră ca fiind impozitul calculat de organele de control aferent pierderii fiscale considerată ca fiind prescrisă și veniturilor din regularizarea producției în curs de execuție contestate, în sumă totală de Q23 lei.

În fapt, aferent bazei impozabile suplimentare contestate în sumă totală de Q24 lei (Q1+Q3) stabilită pentru anul 2012, organele de control au stabilit un impozit suplimentar în sumă de doar Y7 lei, față de Y6 lei calculat de petentă, astfel că diferența de impozit în sumă de **Y8 lei** nu a fost stabilită prin Decizia de impunere nr. F-X/30.07.2018 analizată în speță.

Totodată, pentru perioada 2013-2014, față de impozitul suplimentar stabilit de către organele de inspecție fiscală în sumă de Y11 lei, prin nesocotirea veniturilor din regularizarea producției în curs s-a stabilit un impozit suplimentar de doar Y10 lei, calculat aferent bazelor impozabile suplimentare necontestate de petentă, rezultând că bazelor impozabile suplimentare în sumă de -Q4 în 2013 și Q5 lei în 2014, contestate de petentă, le corespunde un impozit pe profit în sumă de doar Y12 lei față de suma de Y13 calculată de petentă, astfel că diferența de impozit în sumă de **Y14 lei** nu a fost stabilită prin Decizia de impunere nr. F-X/30.07.2018 analizată în speță.

În drept, în speță sunt incidente dispozițiile art. 269 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu ale pct. 11.1 lit. c) din Anexa la Ordinul 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căreia:

Legea 207/2015

„art. 269 Forma și conținutul contestației

(2) *Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.*

Ordinul 3741/2015

11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat;”

În speță, petenta contestă impozitul pe profit în sumă de Y lei, calculat pentru baza impozabilă stabilită suplimentară în sumă de Q23 lei, **în condițiile în care pentru această bază impozabilă suplimentară a fost stabilit un impozit pe profit în sumă de Y16 lei (Y7+ Y12 lei).**

Considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. c) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură

fiscală antecitate, **urmează a fi respinsă ca fiind fără obiect contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de Y15 lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 272 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se:

D E C I D E:

1. Admiterea contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/30.07.2018, emisă de către A.J.F.P. X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-Z/30.07.2018 și pe cale de consecință anularea acestui act administrativ, pentru impozitul pe profit în sumă **de Y4 lei.**

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/30.07.2018, emisă de către A.J.F.P. X- Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-Z/30.07.2018, **pentru impozitul pe profit în sumă de Y5 lei.**

3. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/30.07.2018, emisă de către A.J.F.P. X- Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-Z/30.07.2018, cu privire la **suma de Y17 lei**, reprezentând impozit pe profit, urmând ca organele competente să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

4. Respingerea ca fiind fără obiect a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/30.07.2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-Z/30.07.2018 de A.J.F.P. X-Activitatea de inspecție fiscală, pentru impozitul pe profit în sumă de **Y15 lei.**

5. Desființarea Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale F-Y/30.07.2018, emisă de către A.J.F.P. X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-Z/30.07.2018, cu privire la **diminuarea pierderii fiscale cu suma de Q lei**, urmând ca organele competente să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.