



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, .X.
Tel : + 021 319 97 54
Fax : + 021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@anaf.ro

**DECIZIA nr. 9/20.01.2017
privind soluționarea contestației formulate de
.X. SRL din localitatea .X.
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 1591/18.08.2016**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii .X., prin adresa nr. .X./11.08.2016, cu privire la contestația formulată de **.X. SRL**, având sediul social în localitatea X județul .X., cod unic de înregistrare .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. X/2004, împotriva Deciziei de impunere nr. F – PH .X./08.07.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – PH .X./08.07.2016, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii .X..

Societatea contestă suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- | | |
|---|---------|
| - impozit pe profit | .X. lei |
| - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit | .X. lei |
| - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit | .X. lei |
| - taxă pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - contribuția la asigurări sociale datorată de angajator | .X. lei |
| - majorări de întârziere aferente contribuției la asigurări sociale datorate de angajator | .X. lei |
| - penalități de întârziere aferente contribuției la asigurări sociale datorate de angajator | .X. lei |
| - contribuția la asigurări sociale datorată de angajat | .X. lei |

- majorări de întârziere aferente contribuției la asigurări sociale datorate de angajat	.X. lei
- penalități de întârziere aferente contribuției la asigurări sociale datorate de angajat	.X. lei
- contribuția la fondul de accidente de munca și boli profesionale	.X. lei
- majorări de întârziere aferente fondului de accidente de munca și boli profesionale	.X. lei
- penalități de întârziere aferente fondului de accidente de munca și boli profesionale	.X. lei
- contribuția pentru fondul de șomaj datorată de angajator	.X. lei
- majorări de întârziere aferente fondului de șomaj datorată de angajator	.X. lei
- penalități de întârziere aferente fondului de șomaj datorată de angajator	.X. lei
- contribuția pentru fondul de șomaj datorată de angajat	.X. lei
- majorări de întârziere aferente fondului de șomaj datorată de angajat	.X. lei
- penalități de întârziere aferente fondului de șomaj datorată de angajat	.X. lei
- contribuția la fondul de garantare a creanțelor salariale	.X. lei
- majorări de întârziere aferente fondului de garantare a creanțelor salariale	.X. lei
- penalități de întârziere aferente fondului de garantare a creanțelor salariale	.X. lei
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator	.X. lei
- majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator	.X. lei
- penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator	.X. lei
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajat	.X. lei
- majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajat	.X. lei
- penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajat	.X. lei
- contribuția pentru concedii și indemnizații	.X. lei
- majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații	.X. lei
- penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații	.X. lei

Contestația a fost depusă la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., la data de **22.07.2016**, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației anexată la dosarul cauzei, în termenul prevăzut de art.270 alin.1 din Legea nr.207/2015

privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, față de data de **12.07.2016**, data primirii de către societatea contestatară a Deciziei de impunere nr. F – PH .X./08.07.2016, potrivit semnăturii de primire de pe adresa nr..X./11.07.2016, anexată în copie la dosarul cauzei.

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

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F – PH .X./08.07.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – PH .X./08.09.2016, întocmite de organe de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii .X., .X. susține următoarele :

A. Societatea consideră că în cauză sunt incidente prevederile legale vizând prescripția extinctivă pentru anul 2009, întrucât, așa cum este menționat și în Raportul de inspecție fiscală nr. F – PH .X./08.09.2016, inspecția fiscală a început la data de 14.12.2015. În consecință, obligațiile fiscale aferente perioadei 01.01 – 31.12.2009 au avut ca data de începere a prescripției extinctive data de 01.01.2010, termenul de prescripție împlinindu-se la data de 01.01.2015.

De asemenea, societatea apreciază că în situația în care dreptul de prescripție ar începe să curgă după data depunerii declarațiilor fiscale, ar rezulta situația absurdă în care nedepunerea declarațiilor ar conduce la situația în care termenul de prescripție nu ar mai începe să curgă vreo dată. În același sens este și jurisprudența instanței de judecată, reflectată în Decizia nr.437/R din 11.06.2009 pronunțată de Curtea de Apel .X. sau Decizia nr.11845/R din 05.12.2005 pronunțată de Curtea de Apel .X..

În consecință, modalitatea organelor de inspecție fiscală de a calcula termenul de prescripție reprezintă un mod defectuos de exercitare a dreptului de apreciere prevăzut de art.6 din Codul de procedură fiscală.

B. .X. apreciază că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.107 alin.2 coroborat cu art.9 alin.1 din Codul de procedură fiscală, în sensul că între proiectul de inspecție fiscală prezentat și cel final există mari discrepanțe în privința constatărilor organelor de inspecție fiscală.

Prin raportul de inspecție fiscală final se face referire la aspecte care nu au fost aduse la cunoștință societății astfel că .X. nu a beneficiat de dreptul efectiv de a fi ascultat.

În consecință, societatea apreciază că decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală sunt nelegale, fiind emise cu încălcarea dreptului de a fi ascultată.

C.1 Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar ca urmare a înlăturării caracterului deductibil al cheltuielilor în sumă de .X. lei aferente contractului încheiat cu .X. Franța, societatea precizează că organele de inspecție fiscală au considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile fiscal întrucât nu a fost probat faptul că aceste servicii au fost efectiv prestate și nici nu a fost justificată necesitatea acestora.

În ceea ce privește probarea efectuării serviciilor, societatea menționează că a prezentat organelor de inspecție fiscală „o documentație amplă în urma căreia reiese în mod evident și fără putință de tăgadă faptul că serviciile de consultanță și management au fost efectiv prestate” de partenerul francez.

De asemenea, consideră eronată constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia facturile care au mențiunea „management fees” nu sunt însoțite de situații detaliate întrucât toate facturile au la bază rapoarte ce includ activitățile efectiv prestate, fiind precizate persoanele care au prestat activitățile, costul, timpul alocat și perioada.

Referitor la necesitatea acestor cheltuieli, .X. precizează ca toate acestea au fost realizate în scopul obținerii de venituri impozabile, „având rol esențial în vederea dezvoltării activității desfășurate de către contribuabil, atât pe plan național, cât și pe plan internațional”, serviciile fiind prestate în domeniile financiar, comercial, calitate, tehnic, producție și management.

Mai mult, chiar din raportul de inspecție fiscală încheiat reiese că ulterior încheierii contractului societatea a înregistrat o creștere semnificativă a profitului.

În susținerea contestației, societatea precizează că aceste cheltuieli au fost impozitate de organele fiscale din Franța, iar în cazul în care organele fiscale române le-ar considera nedeductibile, ar fi impozitate și în România, fapt ce ar determina o dublă impozitare a profitului, contrar dispozițiilor OECD. Mai mult, prin dosarul prețurilor de transfer au fost analizate tranzacțiile efectuate cu societățile afiliate, fapt ce denota buna credință a societăților.

De asemenea, societatea susține că existența în structura sa a unor departamente de specialitate, cu personal calificat, nu constituie un motiv pentru a considera cheltuielile ca fiind nedeductibile.

C.2 Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar ca urmare a recalificării ca venit impozabil a sumei de .X. lei, societatea consideră că afirmația organelor de inspecție fiscală conform căreia nu avea dreptul să influențeze venitul impozabil cu suma de .X. lei nu are bază legală, întrucât în cazul imobilizărilor amortizabile câștigurile sau pierderile din vânzarea sau

scoaterea din funcțiune a acestor active se determină luând în considerare valoarea fiscală, diminuată cu amortizarea fiscală calculată. De asemenea, societatea consideră că valoarea fiscală rămasă neamortizată a mijloacelor fixe se calculează până la nivelul costului de achiziție, de producție sau al valorii de piață al mijloacelor fixe dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, ținând cont și de eventuale reevaluări.

În concluzie, societatea precizează faptul că urmare reevaluării, descreșterea de valoare a fost considerată cheltuială nedeductibilă, astfel că diferența dintre amortizarea contabilă și amortizarea fiscală este venit neimpozabil.

D. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei, societatea menționează că organele de inspecție fiscală au considerat livrările intracomunitare realizate ca operațiuni ce nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată întrucât documentele de transport nu conțin confirmarea de primire din partea beneficiarilor intracomunitari, organele de inspecție fiscală dând prevalență formei operațiunilor analizate și nu fondului, în contradicție cu jurisprudența europeană sau națională, care precizează că în conformitate cu principiul neutralității taxei pe valoarea adăugată, statuează că și în situația neîndeplinirii unor condiții de formă scutirea poate fi acordată în situațiile în care condițiile de fond au fost îndeplinite.

Prevederile art.10 alin.1 lit.b din Ordinul ministrului Finanțelor Publice 2222/2006 nu impun ca documentul de transport să fie vizat de către beneficiar. Mai mult, în ceea ce privește transportul rutier de marfă, documentele de transport sunt reglementate la art.5 al Decretului 451/1972 în care se precizează că acestea trebuie semnate de expeditor și de transportator, neexistând nicio prevedere expresă referitoare la semnarea acestora și de beneficiar.

În plus față de aspectele prezentate, societatea consideră că dovada livrării mărfurilor se poate face și cu alte documente (contracte, corespondență între părți, dovada plății facturilor, confirmări de livrare), prezentând în acest sens documente emise de partenerii contractuali care au confirmat faptul că toate bunurile au fost efectiv livrate și primite de către aceștia la fabricile și depozitele lor din afara României.

.X. consideră că, prin neluarea în considerare a acestor documente, organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală întrucât nu au analizat situația de fapt sub toate aspectele și împrejurările edificatoare în cauză.

În consecință, în mod nelegal organele de inspecție fiscală au considerat că livrările efectuate de societate nu ar beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată, acest drept neputând fi înlăturat doar în baza unor motive referitoare la forma documentelor justificative, atât timp cât fondul existenței acestor livrări „este demonstrat în mod incontestabil.”

E. Referitor la obligațiile suplimentare stabilite cu titlu de contribuții sociale, ca urmare a recalificării sumelor acordate prin tichete cadou ca reprezentând venituri de natură salarială, societatea precizează că a acordat angajaților tichete cadou cu ocazia sărbătorilor de Paște sau cu ocazia sărbătorilor de sfârșit de an, astfel că acestea „au avut exclusiv rolul de a ajuta angajații societății în aceste perioade ale anului.”

Mai mult, consideră că susținerea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia nu a existat diferențiere între beneficiari încalcă prevederile pct.9.1 din Hotărârea Guvernului nr.1317/2006 care nu prevede existența unor criterii de selecție. De altfel, .X. apreciază că pentru aceste perioade criteriul principal de selecție îl reprezintă calitatea de angajat al societății, orice altă diferențiere reprezentând o discriminare la locul de muncă.

În consecință, recalificarea tichetelor cadou ca reprezentând drepturi de natură salarială pentru care se datorează contribuții sociale este nelegală, speței neaplicându-i-se considerentele menționate în Decizia 6051/2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, invocată de organele de inspecție fiscală în susținerea constatărilor acestora.

În concluzie, societatea solicită admiterea contestației și anularea în totalitate a Deciziei de impunere nr. F – PH .X./2016.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F – PH .X./08.07.2016, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii .X., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. F – PH .X./08.07.2016, au fost constatate următoarele:

A. În ceea ce privește impozitul pe profit, perioada verificată a fost 01.01.2009 – 31.12.2014.

Referitor la suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli de management înregistrate de societate în baza contractului încheiat cu .X. Franța, urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că .X. a înregistrat în contul 628 „Alte cheltuieli cu servicii prestate de terți” suma mai sus menționată, reprezentând cheltuieli cu servicii de management înregistrate în baza contractului încheiat cu .X. Franța, cheltuieli pentru care societatea nu a făcut dovada prestării efective a serviciilor și nici necesitatea efectuării cheltuielilor pentru specificul activităților desfășurate.

Prin raportul de inspecție fiscală încheiat, organele de inspecție fiscală au constatat, din analiza documentelor prezentate de societate (contractul nr..X./98/2008 încheiat cu .X. Franța, facturile emise de acest furnizor, documente centralizatoare pentru 2013 și 2014, corespondență electronică dintre .X. și acționarii societății sau dintre conducerea .X. și directorii partenerilor afiliați) faptul că facturile emise de .X. nu reprezintă

prestări de servicii efectuate în folosul activității desfășurate de .X., în scopul obținerii de venituri impozabile. S-a constatat faptul că facturile care au mențiunea „management fees”, au fost primite trimestrial de la partenerul francez, fără a fi însoțite de situații detaliate, rapoarte de activitate sau alte documente justificative aferente perioadei. Mai mult, între corespondența electronică prezentată și activitățile desfășurate nu se poate stabili o conexiune care să conducă la concluzia că respectivele cheltuieli sunt aferente veniturilor impozabile.

Urmare analizei efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, în fapt, activitățile desfășurate constau în activității de raportare către acționarii francezi pentru analizarea rentabilității și profitabilității activității, precum și pentru calcularea unor indicatori de performanță, astfel că activitățile realizate și cu concursul angajaților .X., nu pot constitui „prestări servicii”, efectuate de .X. Franța și achitate de .X..

Având în vedere aspectele mai sus menționate, precum și contractul nr..X./98/11.02.2008, organele de inspecție fiscală au stabilit că mențiunea „management fees” înscrisă în facturi nu reprezintă servicii efectiv prestate, ci sume calculate în baza unor chei de repartizare prin care au fost facturate către .X. costuri aferente activității desfășurate de .X. sau de alte societăți din grup.

Referitor la „sprijinul pentru studii tehnologice din partea birourilor de cercetări ale Grupului .X.”, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea nu a desfășurat activitate de cercetare și nu a obținut venituri din valorificarea unor produse sau tehnologii rezultate din activitatea de cercetare.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat și faptul că în cadrul societății verificate funcționează o serie de departamente/direcții în care sunt angajați ingineri sau economiști și care au atribuții de serviciu similare cu prestările enumerate în contractul nr..X./98/2008.

În plus față de aspectele menționate, organele de inspecție fiscală au constatat, urmare analizării atât a centralizatoarelor, cât și a corespondenței electronice prezentate, faptul că activitățile menționate în aceste documente reprezintă activități de control, verificare sau activități efectuate în beneficiul clienților și nu servicii prestate pentru .X..

Referitor la suma de .X. lei reprezentând venituri înscrise în Declarația 101 aferentă anului 2014, la rândul „Venituri neimpozabile”, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în anul 2011 societatea a reevaluat un imobil înregistrat în contul 212 „Construcții”, diminuând valoarea de intrare a acestuia și înregistrând diferența în contul 6813 „Cheltuieli de exploatare privind deprecierea immobilizărilor”. Suma astfel evidențiată a fost considerată de societate ca și cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil aferent anului 2011.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în luna octombrie 2014 societatea a vândut imobilul reevaluat, înregistrând în contul 7583.01 „Venituri din vânzări active și alte operațiuni” suma de .X. lei, sumă care reprezintă venit impozabil din punct de vedere fiscal, în conformitate cu prevederile art.19 din Codul fiscal. Urmare acestei operațiuni, societatea a evidențiat în Declarația 101 pentru anul 2014, la rândul 21 „Alte venituri neimpozabile” suma de .X. lei pe considerentul că în anul 2011 această sumă a fost considerată ca fiind cheltuială nedeductibilă.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu avea dreptul să înscrie suma de .X. lei la rândul de venituri neimpozabile, doar dacă, urmare unei reevaluări, ulterioare celei din 2011, valoarea activelor reevaluate ar fi înregistrat o creștere. Or, .X. nu a efectuat și nu a înregistrat în evidența contabilă o eventuală reevaluare efectuată în anul 2014, anterior vânzării activelor în cauză, nedepunând în acest sens niciun document, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, prin înregistrările efectuate, a diminuat profitul impozabil aferent anului 2014.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în cuantum de .X. lei, constând în dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

B. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, perioada verificată a fost 01.01.2010 – 31.07.2015.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a efectuat livrări intracomunitare de bunuri și servicii, în sumă totală de .X. lei, operațiuni pe care le-a considerat scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere.

Din verificarea documentelor puse la dispoziție de .X., pentru a justifica aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat cerințele art.10 alin.1 din Ordinul ministrului Finanțelor Publice, fapt ce a condus la colectarea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pe considerentul că niciunul dintre documentele de transport (CMR) aferent livrărilor în sumă de .X. lei, nu are completată rubrica privind recepția mărfurilor și nu conține nicio altă mențiune cu privire la primirea bunurilor de către beneficiar.

Astfel, urmare inspecției fiscale, s-a stabilit faptul că pentru livrările în sumă totală de .X. lei, societatea nu a justificat scutirea de taxă pe valoarea adăugată, fapt pentru care s-a procedat la colectarea taxei pe valoarea

adăugată în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei.

C. În ceea ce privește obligațiile fiscale de natura contribuțiilor sociale aferente veniturilor de natură salarială, perioada verificată a fost 01.01.2011 – 31.12.2015.

Urmare analizei documentelor puse la dispoziție de societate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în perioada verificată societatea a acordat tuturor salariaților tichete cadou cu ocazia sărbătorilor de Paște și de sfârșit de an, în valoare totală de .X. lei, pentru care a reținut impozit pe venit în cotă de 16%.

Astfel, s-a stabilit că, în ceea ce privește cheltuielile cu tichetele cadou, acestea pot fi considerate cheltuieli sociale doar în măsura în care sunt acordate ca parte a politicii sociale, sunt diferențiate între beneficiari și sunt acordate pentru situații speciale, în același sens fiind și Decizia 6051/2013 a Inaltei Curți de Casație și Justiție.

În consecință, având în vedere aspectele menționate, acordarea de către angajator a tichetelor cadou tuturor angajaților, fără a exista criterii de natură socială, reprezintă, de fapt, acordare de prime, sume ce intră în baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii, motiv pentru care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare de această natură în sumă de .X. lei, precum și accesorii aferente constând în majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

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

A. Aspecte de procedura

Potrivit prevederilor art.352 alin.1 și alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Astfel, întrucât în speță inspecția fiscală a început sub imperiul vechii legi, sunt aplicabile prevederile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În schimb, întrucât contestația a fost depusă la data de 22.07.2016, deci sub imperiul noii legi, procedura de soluționare a contestației, aplicabilă

în speță, este cea reglementată de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

1. În ceea ce privește excepția ridicată de societate referitoare la prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili creanțe fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit pentru anul 2009, se rețin următoarele:

Potrivit art.98 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în speță:

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

(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).”

Totodată, potrivit art.91 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ:

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

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

iar potrivit art.23:

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

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

Prin urmare, având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, iar dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel, termenul de prescripție a acestui drept începând să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

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

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

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

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

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale, în cazul de față 14.12.2015.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale, astfel că între data de 14.12.2015 (data înregistrării în registrul unic de control) și 08.07.2016 (data emiterii deciziei de impunere) termenul de prescripție a fost suspendat.

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

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

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

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

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

În ceea ce privește impozitul pe profit, potrivit art.35 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2009:

“ART. 35 - Depunerea declarațiilor de impozit pe profit

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor.”

În același sens sunt și prevederile Anexei nr.9 privind Instrucțiunile de completare a formularului 101 "Declarație privind impozitul pe profit", cod 14.13.01.04 prevăzute în OMFP nr.101/2008 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și

contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă referitor la declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2009.

În concluzie, baza impozabilă s-a constituit la sfârșitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă s-au născut la termenul de declarare, respectiv termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare.

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

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

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului 2009 declarația anuală se depune până la data de 15 aprilie 2010, iar termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de **01.01.2011**.

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

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit supus verificării, respectiv pentru perioada 01.01.2009-31.12.2014, inspecția fiscală a început la data de 14.12.2015, conform înregistrării din Registrul unic de control la poz.X și finalizată în data de 06.07.2016 (când a avut loc discuția finală), iar Decizia de impunere nr.F-PH X a fost emisă la data de 08.07.2016.

Astfel, în perioada cuprinsă între 14.12.2015 – 08.07.2016, prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale a fost suspendată potrivit prevederilor art.92 alin.(2) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv 01.01.2011 pentru impozitul pe profit, rezultă că până la data începerii verificării, respectiv 14.12.2015 (data înregistrării în Registrul unic de control la poziția X) obligațiile suplimentare de plată de natură impozitului

pe profit au fost stabilite înlăuntrul termenului de prescripție, fapt pentru care argumentele contestatarei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

2. Referitor la invocarea de către societate a încălcării prevederilor art.107 alin.(2) privind “Dreptul contribuabilului de a fi informat” coroborat cu prevederile art.9 alin.(1) “Dreptul de a fi ascultat” din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în perioada de referință, susținând în același timp că între Proiectul de Raport de inspecție fiscală și Raportul de inspecție fiscală final fiind discrepante în privința constatărilor, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere următoarele:

Art.9 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

„Dreptul de a fi ascultat

(1) Înaintea luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.”,

coroborate cu cele ale art.107 alin.(2) din același act normativ, care stipulează:

“(2) Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin.(1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală”.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, organele de inspecție fiscală, la încheierea inspecției fiscale, vor prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, având totodată obligația ca înaintea luării unei decizii să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la acestea.

Din analiza capitolului VI „*Discuția finală cu contribuabilul*” din Raportul de inspecție fiscală nr.F-PH .X./08.07.2016 și din adresa nr..X./11.08.2016 înaintată de organele de inspecție fiscală și înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP X/18.08.2016, se reține că invitația la discuția finală a fost transmisă societății la data de 17.06.2016 împreună cu proiectul Raportului de inspecție fiscală, reprezentanții societății fiind informați că discuția finală a fost stabilită la data de 21.06.2016. Reprezentanții societății nu s-au prezentat la discuția finală

din data de 21.06.2016, ci în data de 27.06.2016 prilej cu care le-a fost înmănat proiectul Raportului de inspecție fiscală, conținând și corecția unei erori de transcriere a sumei cheltuielilor nedeductibile la calculul profitului impozabil. Conform precizărilor organelor de inspecție fiscală, între proiectul de Raport de inspecție fiscală transmis în data de 17.06.2016 și cel din data de 27.06.2016 nu au existat diferențe în ceea ce privește constatările și consecințele legale ale acestora, iar sumele stabilite suplimentar au fost aceleași, nefiind majorate.

În data de 29.06.2016 societatea a solicitat amânarea termenului de prezentare a punctului de vedere. Prin adresa nr.X/29.06.2016 organele de inspecție fiscală au acordat un nou termen pentru prezentarea punctului de vedere, respectiv la data de 06.07.2016. Urmare analizării punctului de vedere transmis de societate în data de 06.07.2016, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost prezentate argumente și documente suplimentare de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală. Astfel, se reține faptul că societatea a beneficiat de dreptul de a fi informat cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală și respectiv de dreptul de a fi ascultat prin prezentarea și analizarea punctului de vedere.

*
* *

Având în vedere că nu sunt reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarei de natură procedurală, organul de soluționare a contestației se va investi cu soluționarea pe fond a cauzei.

B. Aspecte de fond

Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei

1. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei, reprezentând cheltuieli aferente contractului de servicii încheiat cu .X. Franța, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea beneficiază de exercitarea dreptului de deducere al cheltuielilor înscrise în facturile emise de .X. Franța, în condițiile în care din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, nu rezultă că acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În fapt, urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” cheltuieli în sumă .X. lei, în baza contractului nr..X./98/2008, încheiat cu .X. Franța.

Din documentele prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele facturate de .X. către contestatară, cu mențiunea „management fees” nu reprezintă prestări de servicii ci activități de verificare și control care oferă acționarilor francezi o imagine detaliată a activității desfășurate de .X., activități care sunt, în fapt, realizate cu concursul salariaților contestatarei.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat, din documentele analizate, că angajații .X. sunt instruiți și participă periodic la întocmirea unor raportări către acționarii francezi în vederea analizării rentabilizării și profitabilității activității, pe segmente (aprovizionare, vânzare etc.) și a calculării unor indicatori de performanță, informații primite de la toate societățile din grup și contralizate periodic de grupul .X..

De asemenea, facturile cu mențiunea „management fees” reprezintă în fapt sume calculate pe baza unor chei de repartizare, prin care se facturează către .X. costuri aferente activității desfășurate de .X. sau alte societăți din cadrul grupului, ele fiind emise trimestrial, fără a fi însoțite de situații detaliate, rapoarte sau alte documente justificative aferente perioadei. Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au concluzionat faptul că modul de repartizare a cheltuielilor către societățile din grup, conform „cheilor de repartizare” dovedește în mod clar că acestea nu reprezintă servicii efectiv prestate, ci transferul unei părți din profitul .X. către acționarul persoană juridică franceză, fapt pentru care cheltuielile în sumă de .X. lei nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, sunt incidente prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care în forma în vigoare în perioada de referință, stipulează:

„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.”

De asemenea, la art.21 alin.1 din același act normativ este stipulat:

„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.”

Potrivit acestor prevederi legale, profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile realizate în scopul obținerii respectivelor venituri, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. De asemenea, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil doar cheltuielile care au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, în speță sunt incidente și prevederile art.21 alin.4 lit m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

“m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte”.

Totodată, pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale, au fost emise Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care la pct.48 precizează:

„Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; **justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin:** situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

*- **contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.** ”*

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, contribuabilul trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, îndeplinirea parțială a acestor condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile în speță.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că la data de 11.02.2008, .X., având calitatea de „societate din grup”, a încheiat cu .X. SA din Franța, având calitatea de

„furnizor de servicii”, contractul nr..X./98/2018, având ca obiect, potrivit art.1, prestarea de servicii descrise în art.4, respectiv: de consultanță în afaceri, management general, îndrumare și sprijin operațional, management și servicii industriale, birou central de achiziții, managementul vânzărilor, iar potrivit art.5 *Servicii speciale*, „La solicitarea societății din grup, furnizorul de servicii poate furniza servicii speciale (de exemplu, proiecte) care vor fi definite și convenite din timp în timp prin înțelegeri separate între părți.”

De asemenea, la art.6 *Prestarea serviciilor* se prevede:

„Furnizorul de servicii declară și garantează că își va da toată silința și își va folosi întreaga pricepere pentru a furniza servicii de înaltă calitate și se va asigura că activitățile concrete în legătură cu serviciile sunt efectuate de persoane calificate.

Furnizorul de servicii este obligat să presteze serviciile societății din grup și are dreptul să facă acest lucru prin unul din următoarele mijloace:

- Prestare directă

Furnizorul de servicii prestează serviciile direct societății din Grup, adică folosind propriile sale resurse.

- Prestare indirectă

Furnizorul de servicii are dreptul de a subcontracta unor terți prestarea în întregime sau parțială a serviciilor, adică furnizorul de servicii poate angaja (fără consimțământul societății din grup) un terț pentru executarea unei părți din servicii.

Furnizorul de servicii suportă toate riscurile legate de terț și rămâne răspunzător față de societatea din grup pentru activitățile efectuate de terț”

iar la art.7 – 2 *Costuri*, părțile au convenit:

„7-2-1 Regula generală

Stabilirea costurilor serviciilor va respecta regulile internaționale recunoscut de stabilire a prețurilor pentru contribuții transferate în cadrul unei organizații cum ar fi raportul OECD privind „Directivele de stabilire a prețurilor pentru transferul intern pentru întreprinderi multinaționale și administrații fiscale, în vigoare în 1995, cu aducerile la zi ulterioare.”

7-2-2 Costurile serviciilor

Cheia de repartizare pentru fiecare din centrele de servicii ale furnizorului de servicii este specificată în anexa nr.2 a contractului. Aceste chei de repartizare sunt supuse unei revizii periodice și vor fi ajustate dacă e necesar.”

Totodată, potrivit Anexei 2 *Chei de repartizare* a contractului:

„1. Costurile serviciului comercial al furnizorului de servicii (“Direction commerciale”) sunt repartizate societății din grup conform următoarei chei: „vânzările societății din Grup, exclusiv TVA în afara Grupului .X.)/(vânzările Grupului .X. exclusiv TVA în afara grupului). Taxele de plătit de societatea din Grup = costurile serviciului comercial x cheia de repartizare.

2. Costurile serviciului de aprovizionare ale furnizorului de servicii (“Direction des achats”) sunt repartizate societății din grup conform

următoarei chei: „(valoarea achizițiilor societății din grup (materii prime, componente și mărfuri) exclusiv TVA din afara grupului)/(valoarea achizițiilor grupului .X. (materii prime, componente și mărfuri) exclusiv TVA din afara grupului)”. Taxele de plătit de societatea din cadrul grupului = costurile serviciului de aprovizionare al furnizorului de servicii x cheia de repartizare.

Pentru cheile de repartizare 1 și 2 se vor folosi vânzări și achiziții consolidate.

3. Costurile Direcției industriale și tehnice a furnizorului de servicii („Direction industrielle et technique) sunt alocate direct societății din Grup conform celor efective consumate pentru activitatea societății din grup de membrii Direcției Industriale și tehnice.

4. Costurile Direcției generale a furnizorului de servicii („Direction generale”) și ale serviciului financiar („Direction financiere et comtable”) ale furnizorului de servicii sunt repartizate societății din grup conform următoarei chei: ((valoarea netă care poate fi contabilizată („capitaux propres”) a societății din grup la sfârșitul anului precedent/uma valorii nete care poate fi contabilizată („capitaux propres”) a societăților din grupul .X. la sfârșitul anului precedent) + (valoarea bilanțului total al societății din grup/suma bilanțurilor totale ale societăților din grupul .X.))/2. Pentru scopurile cheii de repartizare valoarea netă care poate fi contabilizată a bilanțului total al fiecărei societăți va fi redusă cu valoarea netă contabilă a drepturilor intra-grup. Taxe de plătit de societatea din grup = costurile furnizorului de servicii (Direcția generală și Serviciul financiar) x cheia de repartizare.

5. Sprijinul pentru studii tehnologice din partea birourilor de cercetări ale grupului .X. vor fi facturate diverselor fabrici, în funcție de nivelul activității, exprimat pe baza unui preț de X euro pe zi sau 50 euro pe oră.”

Astfel, potrivit acestei anexe, părțile au convenit ca repartizarea costurilor să fie efectuată în funcție de chei specifice pe fiecare tip de activitate.

De asemenea, din analiza „centralizatoarelor” anuale, defalcate trimestrial, pe departamente (Financiar/IT, Vânzări, Achiziții, Calitate/Tehnic/Producție, Management general, nu rezultă în ce au constat efectiv serviciile prestate, perioada/luna în care au fost efectuate, tariful.

Având în vedere cele menționate mai sus, organul de soluționare a contestației reține faptul că societatea nu demonstrează prin documentele prezentate că sumele facturate de .X. reprezintă, în fapt, servicii având în vedere că din analiza contractului rezultă că aceste sume reprezintă costuri calculate în baza unor chei de repartizare, costuri aferente activității desfășurate de .X..

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor. Astfel, se reține că existența unui

contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de deductibilitatea cheltuielilor, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării veniturilor impozabile.

În același sens este și Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr.766/2/2013, care precizează:

„[...] pentru a admite deductibilitate costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.

Având în vedere mare diversitate serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

La pct.48 din Normele de aplicare ale art.21 din Codul fiscal sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate”.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite.

Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia „cheltuielile considerate nedeductibile de organele de inspecție fiscală au fost impozitate de organele fiscale franceze”, fapt ce ar determina o dublă imozitare a profitului între afiliați, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât constatările efectuate de organele de inspecție fiscală au avut la bază documentele prezentate de societate și legislația în materie aplicabilă în România. Mai mult, se reține că dreptul se judecă raportat la fiecare caz în parte, conform legii, modul de înregistrare și de stabilire a obligațiilor în celălalt stat neconstituind un criteriu în fundamentarea stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare pentru societatea din România.

În consecință, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modifică-

rile și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X.SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F – PH .X./08.07.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – PH .X./08.07.2016, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii .X., pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei, reprezentând cheltuieli aferente contractului de servicii încheiat cu .X. Franța

2. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent veniturilor în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal societatea a considerat această sumă ca fiind venit neimpozabil, în condițiile în care aceasta provine din vanzarea unor mijloace fixe.

În fapt, în anul 2011 societatea a reevaluat mijloace fixe înregistrate în contul 212 „Construcții”, diminuând valoarea de intrare a acestora și înregistrând descreșterea de valoare în sumă de .X. lei în contul 6813 „Cheltuieli de exploatare privind deprecierea imobilizărilor”. Suma de .X. lei a fost considerată de societate ca reprezentând cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil aferent anului 2011.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna octombrie 2014 societatea a vândut mijloacele fixe reevaluate, înregistrând, în baza contractului de vânzare – cumpărare și a facturilor emise, venituri în sumă de .X. lei, evidențiate în contul 7583.01 „Venituri din vânzări active și alte operațiuni”.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a înscris în Declarația 101 pentru anul 2014, la rândul „Alte venituri neimpozabile” suma de .X. lei (.X. lei diminuată cu diferența între amortizarea contabilă și cea fiscală în anii 2012, 2013 și 2014), cu toate că avea obligația să includă suma de .X. lei, reprezentând venituri obținute din vânzarea unui imobil, în baza de calcul a profitului impozabil, fapt pentru care au ținut cont de aceste venituri la stabilirea impozitului pe profit suplimentar.

În drept, în ceea ce privește determinarea profitului impozabil, acesta se stabilește în conformitate cu prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada de referință, citat anterior.

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile

realizate în scopul obținerii respectivelor venituri, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

În ceea ce privește înregistrarea ca nedeductibile a unor cheltuieli, la art.21 alin.4 lit.ș din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor stipulează:

„ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

ș) *cheltuielile reprezentând valoarea depreciilor mijloacelor fixe, în cazul în care, ca urmare a efectuării unei reevaluări, se înregistrează o descreștere a valorii acestora*”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că valoarea depreciilor mijloacelor fixe rezultată urmare unei reevaluări nu constituie cheltuială deductibilă la stabilirea profitului impozabil.

Potrivit art.20 alin.1 lit.g din același act normativ, în categoria veniturilor neimpozabile intră:

„*veniturile reprezentând modificarea valorii juste a investițiilor imobiliare/activelor biologice, ca urmare a evaluării ulterioare utilizând modelul bazat pe valoarea justă de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară. Aceste sume sunt impozabile concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor investiții imobiliare/active biologice*”

Potrivit acestor prevederi legale, nu sunt incluse în categoria veniturilor impozabile veniturile rezultate din modificare valorii juste a investițiilor imobiliare ca urmare a unei evaluări ulterioare.

În ceea ce privește modul de completare al Declarației 101, acest aspect a fost reglementat prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.4024/2014 pentru modificarea și completarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.950/2012 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor și taxelor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă, care precizează:

„*Rândul 23 - se completează cu valorile corespunzătoare veniturilor neimpozabile, altele decât cele înregistrate la rândurile 20 - 22, prevăzute la art. 20 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.*”

Potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.F – PH .X./08.07.2016 și având în vedere prevederile legale invocate în prezenta decizie, se reține că în anul 2011 societatea a reevaluat un imobil înregistrat în contul 212 „Construcții”, diminuând valoarea de intrare a acestuia și înregistrând diferența în contul 6813 „Cheltuieli de exploatare privind

deprecierea immobilizărilor”. Suma .X. lei astfel evidențiată a fost considerată de societate cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil aferent anului 2011. Se reține, de asemenea, că în luna octombrie 2014 societatea a vândut imobilul reevaluat, înregistrând în contul 7583.01 „Venituri din vânzări active și alte operațiuni” suma de .X. lei.

În vederea îndeplinirii obligațiilor declarative, societatea în Declarația 101 pentru anul 2014, în care, la rândul „Alte venituri neimpozabile” a evidențiat suma de .X. lei. Aceasta a rezultat ca diferența dintre cheltuielile nedeductibile și veniturile neimpozabile rezultate ca urmare a diferenței dintre amortizarea fiscală și cea contabilă din anii 2012 (.X. lei), 2013 (.X. lei) și 2014 (.X. lei).

Mai mult, din documentele existente la dosarul contestației se reține și faptul că societatea nu a prezentat niciun înscris din care să rezulte că înaintea vânzării ar fi efectuat o nouă reevaluare în urma căreia valoarea imobilului să crească, astfel că veniturile obținute din vânzarea imobilului reprezintă venituri impozabile

În consecință, societatea avea obligația să includă suma de .X. lei, reprezentând venituri obținute din vânzarea unui imobil, în baza de calcul a profitului impozabil.

În ceea ce privește argumentul societății referitor la faptul că diferența dintre amortizarea contabilă și amortizarea fiscală este venit neimpozabil, se reține faptul că nici organele de inspecție fiscală nu contestă acest fapt, întrucât au acceptat înregistrarea pe venituri neimpozabile a diferenței dintre amortizarea contabilă și cea fiscală pentru anii 2012, 2013 și 2014. Pentru a include însă suma de .X. lei în categoria veniturilor neimpozabile, reprezentând diferența între cheltuielile nedeductibile înregistrate în anul 2011 în sumă de .X. lei și veniturile neimpozabile acceptate pentru perioada 2012 – octombrie 2014, aceasta trebuia să rezulte, așa cum s-a reținut mai sus în urma unei reevaluări prin care valoarea immobilizării să crească.

Mai mult prevederile art.20 alin.1 lit.c din Codul fiscal, potrivit cărora:

„veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile, veniturile din restituirea ori anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere pentru care nu s-a acordat deducere, precum și veniturile reprezentând anularea rezervei înregistrate ca urmare a participării în natură la capitalul altor persoane juridice”, nu sunt aplicabile speței întrucât veniturile obținute de societate provin din vânzarea unor mijloace fixe și nu din înregistrarea în evidența contabilă a amortizării fiscale și a celei contabile.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că .X. nu avea dreptul să includă suma de .X. lei în categoria veniturilor

neimpozabile, în afară de situația în care, urmare unei reevaluări ulterioare celei din anul 2011 și anterioare vânzării, valoarea activelor reevaluate ar fi înregistrat o creștere, ceea ce nu este cazul în speță.

Astfel, suma de .X. lei reprezintă venituri ce intră în baza de calcul a profitului impozabil, drept pentru care în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X.SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F – PH .X./08.07.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – PH .X./08.07.2016, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii .X., pentru impozit pe profit aferent veniturilor în suma de .X. lei.

3. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent:

- cheltuielilor în sumă de .X. lei privind tichete cadou acordate de societate tuturor salariaților și a căror contravaloare a fost inclusă de inspecția fiscală în fondul de salarii,

- cheltuielilor în sumă de .X. lei, privind casările de stocuri, înregistrate în 2012, considerate de societate nedeductibile fiscal, dar omise la calculul profitului impozabil,

cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care deși societatea contestă cuantumul total al impozitului pe profit stabilit suplimentar în ceea ce privește aceste cheltuieli, nu aduce argumente și nu invocă temeieri de drept în susținerea propriei cauze.

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr. F – PH .X./08.07.2016, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, ca urmare a influențării profitului impozabil stabilit de societate cu sumele stabilite de inspecția fiscală reprezentând cheltuieli nedeductibile, venituri impozabile și deducerea suplimentară a unor cheltuieli astfel:

- .X. lei: cheltuieli cu tichete cadou acordate tuturor salariaților
- .X. lei: cheltuieli aferente contractului nr..X./98/2008, încheiat cu .X.

Franța

- .X. lei: cheltuieli privind casările de stocuri, înregistrate în 2012, considerate de societate nedeductibile fiscal, dar omise la calculul profitului impozabil

- .X. lei: venit înscris la rândul „Venituri neimpozabile”, în Declarația 101 privind impozitul pe profit aferent anului 2014.

Prin contestația formulată, .X. deși contestă cuantumul total al impozitului pe profit stabilit prin Decizia de impunere nr. F – PH .X./08.07.2016, pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor privind tichete cadou acordate de societate tuturor salariaților și a cheltuielilor privind casările de stocuri, înregistrate în 2012, considerate de societate nedeductibile fiscal, dar omise la calculul profitului impozabil nu aduce argumente și nu invocă temeiuri de drept în susținerea propriei cauze.

În drept, art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

De asemenea, potrivit art.279 alin.(1) din același act normativ:

„Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la pct.11.1 lit.b) 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, care precizează:

„Contestația poate fi respinsă ca:

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

precum și cu cele ale pct.2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“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.”

Se reține că, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie

să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 „*cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: „*Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*”

Astfel, având în vedere cele reținute mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

Totodată, se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, faptul că societatea, deși contestă impozitul pe profit în sumă de .X. lei, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea în ceea ce privește cheltuielile privind tichete cadou acordate de societate tuturor salariaților și a cheltuielilor privind casările de stocuri, înregistrate în 2012, considerate de societate nedeductibile fiscal, dar omise la calculul profitului impozabil nu aduce argumente și nu invocă temeuri de drept în susținerea propriei cauze.

Întrucât *organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv*, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.b) 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, citate mai sus, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr. F – PH .X./08.07.2016, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii .X., pentru impozitul pe profit aferent:

- cheltuielilor în sumă de .X. lei privind tichete cadou acordate de societate tuturor salariaților și a căror contravaloare a fost inclusă de inspecția fiscală în fondul de salarii,
- cheltuielilor în sumă de .X. lei, privind casările de stocuri, înregistrate în 2012, considerate de societate nedeductibile fiscal, dar omise la calculul profitului impozabil.

*
* *

Față de cele reținute la lit.B pct.1 – 2 din prezenta decizie, contestația formulată de societate în ceea ce privește impozitul pe profit va fi respinsă ca neîntemeiată, iar pentru cele reținute la lit.B pct.3, contestația formulată de societate va fi respinsă ca nemotivată.

Întrucât în perioada supusă verificării, societatea a înregistrat atât pierdere fiscală, cât și profit impozabil, iar organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală declarată de societate pentru anul 2009 și trim.IV 2010 și au stabilit și diferențe suplimentare în sumă de .X. lei, iar atât organele de inspecție fiscală, cât și organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a defalca impozitul pe profit aferent capetelor de cerere pentru care a fost respinsă contestația ca neîntemeiată, de impozitul pe profit aferent capătului de cerere pentru care a fost respinsă contestația ca nemotivată, se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de .X. pentru impozitul pe profit în sumă totală de .X. lei.

4. În ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de .X. lei, reprezentând:

- dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit .X. lei
 - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit .X. lei
- se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatarii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

În consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia *accessorim sequitur principale* și ținând cont de următoarele aspecte:

- la stabilirea impozitului pe profit suplimentar în sumă de .X. lei organele de inspecție fiscală au ținut cont de o serie de cheltuieli/venituri, din care societatea, deși contestă în întregime Decizia de impunere nr.F – PH .X./08.07.2016 nu aduce argumente decât pentru cheltuielile în sumă de .X. lei și veniturile suplimentare în sumă de .X. lei;

- faptul că societatea nu aduce argumente referitoare la modul de calcul al accesoriilor, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată,

contestația formulată va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru accesoriile în sumă de .X. lei, aferente impozitului pe profit.

5. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei, precum și obligațiile fiscale accesorii în sumă de .X. lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investita sa se pronunte daca .X. SRL beneficiaza de scutirea de taxa pe valoarea adaugata aferenta livrarilor intracomunitare efectuate in conditiile in care din documentele existente la dosarul cauzei și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent.

In fapt, in perioada verificata, respectiv ianuarie 2010 – iulie 2015, **.X. SRL** a efectuat livrari intracomunitare de bunuri in suma totala de .X. lei, pentru care a aplicat scutirea de taxa pe valoarea adaugata prevazuta la art. 143 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In urma inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a prezentat pentru justificarea scutirii de taxa pe valoarea adaugata, documente de transport (CMR) fara confirmare de primire din partea beneficiarilor intracomunitari, respectiv acestea nu au completata rubrica privind receptia marfurilor si nu contin nicio mentiune cu privire la primirea bunurilor de catre beneficiari.

Avand in vedere cele constatate, organele de inspectie fiscala au stabilit ca pentru livrarile in suma totala de .X. lei, societatea nu justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata, fapt pentru care s-a procedat la colectarea acesteia in suma de .X. lei.

Fata de constatarile organelor de inspectie fiscala, **.X. SRL** invoca jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene raportata la prevederile legislatiei nationale care nu impun ca documentul de transport sa fie vizat de catre beneficiar, respectiv faptul ca *„in Decretul nr. 451/1972 nu exista nicio prevedere legala expresa privind obligativitatea stampilarii/semnarii documentului de transport de catre destinatar sau conditionarea valabilitatii sale prin existenta concomitenta a celor doua elemente”*.

În drept, art. 128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, in vigoare incepand cu luna ianuarie 2010, reglementează **livrarea de bunuri ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată,** iar în conformitate cu prevederile alin.(9), în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.”

La art. 143 alin. (2) lit. a) din același act normativ, se precizează că sunt scutite de taxă:

„a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru [...].”

iar, conform alin.(3) al aceluiași articol:

„(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană, este scutită de taxă pe valoarea adăugată dacă, această persoană îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, iar documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune se stabilesc prin ordin al ministrului finanțelor publice.

În baza prevederilor citate mai sus, a fost emis de către ministrul finanțelor publice Ordinul nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, potrivit art.10 alin.(1) din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„ (1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”

Conform acestor prevederi legale se reține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, cu alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

Așa cum s-a prezentat la situația de fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatară nu poate beneficia de scutirea de TVA prevăzută la art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, întrucât, documentele de transport (CMR) prezentate de societate sunt fara confirmare de primire din partea beneficiarilor intracomunitari, respectiv acestea nu au completata rubrica privind receptia marfurilor si nu contin nicio mentiune cu privire la primirea bunurilor de catre beneficiari.

În ceea ce privește transportul rutier, documentele de transport sunt reglementate prin Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), respectiv scrisoarea de trăsură CMR, care la art. 5 precizează:

„1. Scrisoarea de trăsură este întocmită în trei exemplare originale, semnate de expeditor și de transportator, aceste semnături putînd să fie imprimare sau înlocuite prin ștampilele expeditorului și transportatorului, dacă legislația țării în care este întocmită scrisoarea de trăsură o permite. Primul exemplar se remite expeditorului, al doilea însoțește marfa, iar al treilea se reține de transportator.”

Prin urmare, exemplarul al doilea al scrisorii de trăsură, cel care însoțește marfa, este cel care va fi remis destinatarului mărfii și acesta este momentul din care destinatarului îi revine dreptul de dispoziție asupra mărfii, dacă pe scrisoarea de trăsură nu există alte prevederi exprese.

Totodată, potrivit art.6 pct.1 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), scrisoarea de trăsură trebuie să conțină următoarele date:

„1. Scrisoarea de trăsură trebuie să conțină următoarele date:

- a) locul și data întocmirii sale;*
- b) numele și adresa expeditorului;*
- c) numele și adresa transportatorului;*
- d) locul și data primirii mărfii și locul prevăzut pentru eliberarea acesteia;*
- e) numele și adresa destinatarului;*
- f) denumirea curentă a naturii mărfii și felul ambalajului, iar pentru mărfurile periculoase, denumirea lor general recunoscută;*
- g) numărul coletelor, marcajele speciale și numerele lor;*
- h) greutatea brută sau cantitatea astfel exprimată a mărfii;*
- i) cheltuielile aferente transportului (preț de transport, cheltuieli accesorii, taxe de vamă și alte cheltuieli survenite de la încheierea contractului și pînă la eliberare);*
- j) instrucțiunile necesare pentru formalitățile de vamă și altele;*
- k) indicația că transportul este supus regimului stabilit prin prezenta convenție și nici unei alte clauze contrare.[...]*

3. *Părțile pot insera în scrisoarea de trăsură orice altă indicație pe care ele o consideră utilă.*”

Astfel, în temeiul prevederilor legale citate mai sus, scrisoarea de trăsură face dovada, până la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator.

În condițiile prevăzute de Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), expeditorul (în speță .X. SRL) primește primul exemplar al CMR-ului la data predării mărfii către transportator. Este evident că la data predării mărfii către transportator, exemplarul scrisorii de trăsură pe care îl primește expeditorul nu poate conține dovada de primire a mărfii de către beneficiar.

Totodată, potrivit art.13 pct.1 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR):

“1. După sosirea mărfii la locul prevăzut pentru eliberare, destinatarul are dreptul de a cere ca al doilea exemplar al scrisorii de trăsură să-i fie remis și ca marfa să-i fie eliberată contra unei dovezi de primire.[...].”

Abia după primirea mărfurilor de către beneficiar, transportatorul poate obține confirmarea beneficiarului pe exemplarul său de CMR.

Din acest motiv nu se poate pretinde expeditorului să dețină originalul CMR-ului cu toate confirmările la rubricile prevăzute de formular.

Din analiza raportului de inspectie fiscala, organul de solutionare a contestatiei retine faptul ca organele de inspectie fiscala nu au acordat contestatarei scutirea de TVA pentru livrarile intracomunitare de bunuri efectuate in perioada ianuarie 2010 – iulie 2015, in suma totala de .X. lei, intrucat societatea a prezentat pentru justificarea scutirii de taxa pe valoarea adaugata, documente de transport (CMR) fara confirmare de primire din partea beneficiarilor intracomunitari, respectiv acestea nu au completata rubrica privind receptia marfurilor si nu contin nicio mentiune cu privire la primirea bunurilor de catre beneficiari.

Avand in vedere constatările organelor de inspectie fiscala raportate la prevederile legale invocate la temeiul de drept din prezenta decizie, in virtutea rolului activ, prin adresa nr. A-SLP 1591/10.01.2017, Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat Administratiei pentru contribuabili mijlocii constituita la nivelul Regionalei Ploiesti sa precizeze *care sunt documentele pe care trebuia sa le prezinte societatea in vederea justificarii scutirii de taxa pe valoarea adaugata aferenta livrarilor intracomunitare efectuate in perioada 2010-2015, potrivit legii, in conditiile in care s-a constatat ca societatea verificata a prezentat documente de transport de tip CMR.*

Prin adresa nr. X/12.01.2017 inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr. A-SLP 77/12.01.2017, organele de

inspectie fiscala au precizat ca *“societatea a prezentat factura, contractul si documentul de transport.*

In documentul de transport erau inscrise informatii referitoare la transportator, expeditor si destinatar; precizam ca rubrica destinata receptiei bunurilor de catre beneficiar nu era completata, iar documentele de transport nu contineau nicio alta mentiune din partea beneficiarului;

Nu a fost prezentat niciun document care sa ateste ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru; pentru a certifica faptul ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru, societatea poate prezenta documentul de transport care sa contina confirmarea de primire a bunurilor de catre beneficiar sau alt document prin care beneficiarul atesta primirea bunurilor.”

Totodata, avand in vedere ca la dosarul cauzei nu se afla anexat niciun document de transport, respectiv CMR, prin adresa nr. A-SLP 1591/10.01.2017, Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat contestatarei raportat la argumentele invocate in cuprinsul contestatiei, sa transmita, cu titlu de exemplu, documente reprezentative privind livrarile de bunuri la care se face referire.

Cu adresa fara numar, inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr. A-SLP 95/16.01.2017, .X. SRL a depus in sustinerea contestatiei doua anexe, precizand urmatoarele:

“Anexa nr. 1 - cuprinde inscrisuri reprezentand extrase de CMR – uri, Buletine de expeditie cat si Facturi fiscale (insusite de beneficiarul livrarilor intracomunitare) pentru perioada 2010-2015, documente care au fost prezentate organului de inspectie fiscala in timpul controlului fiscal.

Precizam ca aceste inscrisuri reprezinta doar o mica parte din documentele ce atesta livrarile intracomunitare de bunuri realizate de catre .X. SRL.

Anexa nr. 2 - cuprinde inscrisuri reprezentand Confirmari exprese din partea clientilor intracomunitari cu privire la livrarile intracomunitare de bunuri efectuate de catre .X. SRL cat si dovada ca aceste confirmari au fost comunicate si catre inspectorilor fiscali (e-mail din 01.06.2016).”

Din analiza documentelor anexate de contestatara, organul de solutionare a contestatiei retine ca o parte din documentele de transport de tip CMR prezentate cuprinde atat data livrarii cat si semnatura si stampila beneficiarului, respectiv rubrica “24 Destinatar” din formular este completata.

Astfel, cu titlu de exemplificare, se retine ca pentru livrarea efectuata de contestatara catre .X. GMBH & CO KG Germania, contestatara a prezentat Invoice nr. .X./03.10.2014, nr. .X./03.11.2014, nr. .X./02.07.2014, CMR-uri in care la rubrica transportator este inscrisa societatea .X. SRL si care are inscrisa confirmarea beneficiarului prin semnatura, stampila si data de primire a bunurilor.

De asemenea, organul de solutionare a contestatiei retine faptul ca o parte din documentele de transport nu au completata rubrica “24 Destinatar”,

respectiv nu au viza de recepție a mărfii lipsind ștampila societății care a recepționat bunurile, semnătura unui delegat al acesteia, mențiunile legate de data, locul și ora la care s-a făcut recepția, însă pentru aceste livrări de bunuri, cu titlu de exemplificare se rețin cele efectuate către .X. Franta, contestatara a prezentat situații tabelare care cuprind numărul facturii, numărul borderoului de livrare, data documentului, situații care sunt semnate și stampilate de beneficiarul .X. din Franta.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației reține că există contradicții între constatările organelor de inspecție fiscală și documentele anexate de societate, documente care, conform celor precizate de contestatara, au fost prezentate și echipei de inspecție fiscală.

Mai mult, faptul că societatea contestatara nu a prezentat organelor de inspecție fiscală exemplarul CMR, semnat și ștampilat de beneficiar, neînsoțit de alte constatări privitoare la situația de fapt din care să rezulte că marfa pentru care se solicită scutirea de TVA nu ar fi fost transportată din România în alt stat membru, nu este suficient pentru anularea scutirii.

Organul de soluționare subliniază că aprecierea forței probante a tuturor documentelor prezentate de expeditorul mărfurilor în vederea aplicării scutirii de TVA pentru livrări intracomunitare se face de către organele de inspecție fiscală în condițiile Codului de procedură fiscală, care în virtutea prevederilor art.6, sunt în măsură să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

De asemenea, în virtutea rolului său activ, organul fiscal este îndreptățit, conform art.7 din actul normativ mai sus invocat, să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal identifică și are în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

Se reține, de asemenea, că în condițiile în care documentul de transport este întocmit și circulă în condițiile legii, acesta face dovada, până la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii marfurilor de către transportator, neexistând prevederi legale exprese privind obligativitatea stampilării/semnării acestuia sau conditionarea valabilității sale de existența concomitentă a celor două elemente.

Este adevărat că în vederea aplicării scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri, obligația de a demonstra că bunurile au fost expediate sau transportate din România în alt stat membru revine furnizorului, însă în această privință, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a arătat la pct. 35 din cazul C-273/11 Mecsek-Gabona Kft împotriva Nemzeti Adó-és Vámhivatal Del –dunantuli Regionális Adó Főigazgatósága, că, deși livrarea intracomunitară de bunuri este supusă condiției obiective de a fi avut loc un

transfer fizic al acestora în afara statului membru de livrare, de la eliminarea controlului la frontierele dintre statele membre se dovedeste dificil pentru autoritățile fiscale să verifice dacă marfurile au parasit sau nu au parasit în mod fizic teritoriul statului membru respectiv. Din acest motiv, autoritățile fiscale procedează la o astfel de verificare în principal pe baza dovezilor furnizate de persoanele impozabile și a declarațiilor acestora din urmă. (a se vedea Hotărârile Teleos și alții, punctul 44, și Hotărârea C-285/09 procedura penală împotriva R cu participarea Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, Finanzamt Karlsruhe – Durlach, punctul 42).

Trebuie precizat că în cazul în care persoana care a achiziționat bunul beneficiază de puterea de a dispune de bunul în cauză în calitate de proprietar în statul membru de livrare și își asumă obligația de a transporta aceste bunuri către statul membru de destinație, trebuie să se țină seama de faptul că proba pe care vânzătorul o poate prezenta autorităților fiscale depinde în esență de elementele pe care le primește în acest scop de la cumpărător.

Se reține, de asemenea, că potrivit pct. 55 din Hotărârea Mecsek-Gabona, furnizorului, în speta .X. SRL, **i se poate refuza dreptul de a beneficia de scutirea de TVA pentru livrarile intracomunitare de bunuri, cu condiția să se dovedească, în lumina unor elemente obiective, că acesta din urmă nu și-a îndeplinit obligațiile care îi reveneau în materie de proba sau că stia ori ar fi trebuit să știe că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă comisă de persoana care a achiziționat bunurile și că nu a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita propria participare la această fraudă.**

Totodată, se reține că, potrivit practicii comunitare în domeniul, organele fiscale trebuie să aibă în vedere **prevalența fondului asupra formei** în ceea ce privește analiza documentelor de transport, respectiv vor avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii stabilind dacă operațiunea în cauză este reală sau nu, considerând sau nu justificată aplicarea scutirii, respectiv colectarea taxei.

În acest sens, organul de soluționare a contestației reține opinia constantă a direcției de specialitate, respectiv Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimată prin adresele nr. .X./19.12.2014, nr. .X./14.06.2016, nr. .X./01.07.2016, anexate în copie la dosarul cauzei.

Având în vedere cele precizate mai sus, organul de soluționare a contestației reține că din documentele existente la dosarul cauzei și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent, astfel că se află în imposibilitatea de a

se pronunța asupra datorării de către contestatară a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și normele legale aplicabile în materie, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(4) al aceluiași articol și cu pct.11.4 din Ordinul 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 și se va desființa parțial **Decizia de impunere nr. F – PH .X./08.07.2016 întocmită de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru taxă pe valoarea adăugată în sumă de Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii .X. pentru suma de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la reanalizarea situației de fapt în funcție de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele și documentele prezentate de contestatară, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac.

6. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând contribuții sociale obligatorii aferente veniturilor de natură salarială, precum și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea datorează obligațiile mai sus menționate, în condițiile în care tichetele cadou acordate tuturor angajaților nu se încadrează în categoria cheltuielilor sociale.

În fapt, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2011 – 2015, societatea a acordat tuturor salariaților tichete cadou cu ocazia sărbătorilor de Paște și de sfârșit de an. Suma totală a tichetelor cadou acordate a fost de .X. lei, pentru care societatea verificată a reținut impozit pe venit de 16%.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în această perioadă societatea a efectuat cheltuieli sociale, conform prevederilor legale, acordând prime cu ocazia zilei de 8 Martie, ajutoare materiale, ajutoare pentru naștere, ajutoare pentru deces și a decontat costul biletelor de tratament și odihnă, sume înregistrate tot în contul 6458 „Alte cheltuieli privind asigurări și protecție socială”.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat și faptul că tichetele cadou au fost acordate tuturor angajaților, fără aplicarea unor criterii de natură socială, motiv pentru care au stabilit că sumele acordate reprezintă venituri asimilate veniturilor de natură salarială, ce intră în baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează cu titlu de contribuții sociale obligatorii suma totală de .X. lei, sumă pentru care au stabilit obligații fiscale accesorii constând în majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În drept, acordarea de tichete cadou salariaților este reglementată de Legea nr.193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă, care în forma în vigoare în perioada de referință, prevede la art.2 alin.1 următoarele:

„Tichetele cadou se pot utiliza pentru campanii de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, pentru protocol, pentru cheltuielile de reclamă și publicitate, precum și pentru cheltuieli sociale.”

Potrivit acestor prevederi legale, tichetele cadou pot avea diverse utilizări cum ar fi: campanii de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, pentru protocol, pentru cheltuielile de reclamă și publicitate, precum și pentru cheltuieli sociale.

Pentru aplicarea unitară a acestor prevederi legale a fost emisă Hotărârea Guvernului nr.1317/2006 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a dispozițiilor Legii nr. 193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă, act normativ care la pct.2.3 prevede:

„2.3. Angajații persoane fizice care desfășoară o activitate într-o relație de angajare, în baza unui raport de muncă reglementat de Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, sau de o lege specială, pot beneficia de tichete cadou acordate de angajatorii lor, numai pentru destinațiile sau evenimentele care se încadrează în cheltuielile sociale. Angajatorii acordă angajaților proprii tichete cadou, în limita sumei prevăzute în bugetul de venituri de cheltuieli aprobat potrivit legii, într-o poziție distinctă de cheltuieli denumită "Tichete cadou" pentru cheltuieli sociale.”

Potrivit acestor prevederi legale angajații pot beneficia de tichete cadou acordate de angajatorii lor, numai pentru destinațiile sau evenimentele care se încadrează în cheltuielile sociale.

Mai mult, la pct.9.1 din același act normativ este stipulat:

„Angajatorul împreună cu organizațiile sindicale legal constituite sau cu reprezentanții salariaților, după caz, vor stabili prin Regulamentul intern de acordare a tichetelor de creșă și a tichetelor cadou prevederi referitoare la:

a) stabilirea concretă a activităților, destinațiilor și evenimentelor care se încadrează în cheltuielile sociale, pentru care se vor acorda salariaților

tichete cadou și tichete de creșă și care vor face obiectul contractelor comerciale de prestări de servicii cu unitățile emitente de tichete de creșă și de tichete cadou;

b) unitatea emitentă a tichetelor de creșă cu care vor contracta prestarea serviciilor corespunzătoare și a tichetelor cadou în cazul cheltuielilor sociale;

c) unitățile emitente de tichete de creșă cu care vor contracta prestarea serviciilor corespunzătoare, în cazul în care copiii salariaților sunt înscrși la creșe care au încheiate contracte comerciale de prestări de servicii cu unități emitente diferite, ținând seama de prevederile art. 10 alin. (1) și (2) din Legea nr. 193/2006, cu modificările ulterioare. În acest caz are prioritate prevederea art. 10 alin. (1) din Legea nr. 193/2006, cu modificările ulterioare, respectiv creșa la care este înscris copilul salariatului;

d) valoarea lunară a tichetelor cadou;

e) valoarea lunară a tichetelor de creșă în limita valorii nominale prevăzute la art. 7 alin. (1) din Legea nr. 193/2006, cu modificările ulterioare, și data la care se distribuie salariaților;

f) criteriile de selecție privind stabilirea salariaților care primesc tichete cadou și/sau tichete de creșă, ținând seama de condițiile concrete de lucru în care își desfășoară activitatea unele categorii de salariați, de prioritățile socioprofesionale și de alte elemente specifice activității;

g) documentația pe care trebuie să o prezinte salariatul angajatorului în vederea acordării de tichete de creșă;

h) criterii și perioade pentru care salariații nu primesc tichete cadou și tichete de creșă;

i) criterii de stabilire a unității emitente cu care vor contracta achiziționarea tichetelor cadou și/sau a tichetelor de creșă.”

Având în vedere aceste prevederi legale, se reține faptul că tichetele cadou pot fi considerate cheltuieli sociale doar în măsura în care sunt acordate ca parte a politicii sociale, sunt diferențate între beneficiari și sunt acordate pentru situații sociale.

De asemenea, potrivit art.55 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada de referință, veniturile de natură salarială reprezintă „toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.”

Alin. 2 al aceluiași act normativ prevede la lit.k:

„(2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor în vederea impunerii.

Mai mult, legiuitorul a prevăzut la alin.4 al art.55 mai sus invocat următoarele:

„Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:

a) ajutoarele de înmormântare, ajutoarele pentru pierderi produse în gospodăriile proprii ca urmare a calamităților naturale, ajutoarele pentru bolile grave și incurabile, ajutoarele pentru naștere, veniturile reprezentând cadouri pentru copiii minori ai salariaților, cadourile oferite salariaților, contravaloarea transportului la și de la locul de muncă al salariatului, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator pentru salariații proprii sau alte persoane, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă.

Cadourile oferite de angajatori în beneficiul copiilor minori ai angajaților, cu ocazia Paștelui, zilei de 1 iunie, Crăciunului și a sărbătorilor similare ale altor culte religioase, precum și cadourile oferite angajatelor cu ocazia zilei de 8 martie sunt neimpozabile, în măsura în care valoarea cadoului oferit fiecărei persoane, cu orice ocazie din cele de mai sus, nu depășește 150 lei.

Potrivit normelor legale mai sus invocate, nu se încadrează în categoria veniturilor de natură salarială și nu intră în baza de calcul a obligațiilor sociale aferente cadourile oferite în beneficiul copiilor minori ai angajaților, cu ocazia Paștelui, zilei de 1 iunie, Crăciunului și a sărbătorilor similare ale altor culte religioase, precum și cadourile oferite angajatelor cu ocazia zilei de 8 martie.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei respectiv din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F - PH .X./08.07.2016, se reține că .X. a acordat în perioada 2011 – 2015, tuturor salariaților, tichete cadou cu ocazia sărbătorilor de Paște și de sfârșit de an, fără a exista criterii pentru identificarea situațiilor prin care cheltuielile efectuate să intre în categoria cheltuielilor sociale, așa cum sunt acestea definite la art..55 din Codul fiscal citat mai înainte. Sumele astfel acordate, chiar dacă au fost primite cu ocazia unor sărbători, nu au reprezentat ajutoare sau acțiuni sociale, ci au fost rezultatul unor relații contractuale de muncă.

În speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție exprimate prin Decizia 6051/2013, potrivit căreia „în raport de dispozițiile art.55 alin.1 din Codul fiscal și pct.68 din HG nr.44/2004, în mod greșit reclamanta a considerat că tichetele cadou se încadrează în categoria cheltuielilor sociale, în sensul art.55 alin.4 lit.a din Codul fiscal. Sub acest aspect, instanța de fond a reținut că respectivele cheltuieli reprezentând tichete cadou ar constitui o cheltuială socială doar în măsura în care are rolul de a ajuta salariatul cu diverse ocazii, când acesta este nevoit a suporta

cheltuieli mai mari decât în mod obișnuit, rezultând astfel că aceste cheltuieli sunt condiționate de apariția unui eveniment care, în principiu, nu ține de persoana angajatului (în mormântare, boală, naștere etc.), așa cum rezultă din interpretarea sistematică a dispozițiilor art.55 alin.4 lit.a din Codul fiscal, care cuprinde o enumerare strictă a acestor cheltuieli sociale. În speță, așa cum a reținut de altfel și expertul fiscal desemnat în cauză, cheltuielile reprezentând tichete cadou au fost rezultatul unor obligații asumate de petentă, căpătând astfel un caracter obligatoriu și nereprezentând o cheltuială socială pentru că nu au fost acordate cu scopul de a suplini cheltuieli neprevăzute și nici cu titlul de cadouri oferite în beneficiul copiilor minori ai angajaților cu ocazia sărbătorilor expres reglementate și angajatorilor cu ocazia zilei de 8 martie. Astfel, aceste venituri nu pot avea decât natură salarială.”

În ceea ce privește obligarea societății la plata contribuțiilor sociale stabilite prin Decizia de impunere nr.F – PH .X./08.07.2016, se reține faptul că nefiind cheltuieli sociale, sumele acordate cu titlul de tichete cadou tuturor angajaților reprezintă venituri de natură salarială, care în conformitate cu prevederile art.55 alin.2 lit.k din Codul fiscal, se includ în baza de calcul a contribuțiilor sociale aferente salariilor.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale aplicabile în materie, în vigoare la data efectuării operațiunilor, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății ca fiind datorate contribuții sociale în sumă totală de **.X. lei**, astfel:

- contribuția la asigurări sociale datorată de angajator	.X. lei
- contribuția la asigurări sociale datorată de angajat	.X. lei
- contribuția la fondul de accidente de munca și boli profesionale	.X. lei
- contribuția pentru fondul de șomaj datorată de angajator	.X. lei
- contribuția pentru fondul de șomaj datorată de angajat	.X. lei
- contribuția la fondul de garantare a creanțelor salariale	.X. lei
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator	.X. lei
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajat	.X. lei
- contribuția pentru concedii și indemnizații	.X. lei

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia în susținerea celor afirmate prin contestație a depus un „punct de vedere obținut de la autoritatea fiscală” care susține afirmațiile sale, punct de vedere care, în temeiul prevederilor art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, trebuia avut în vedere de organele de inspecție fiscală la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare, acesta nu poate fi reținut în susținerea favorabilă a cauzei din următoarele considerente:

La dosarul contestației se regăsește, în copie, adresa nr..X./11.02.2016 prin care au fost solicitate direcției de specialitate „informații cu privire la deductibilitatea la calculul impozitului pe profit a sumelor primite de către salariați sub forma tichetelor cadou cu ocazia Crăciunului.”

Precizăm că acest aspect, respectiv deductibilitatea cheltuielilor cu tichetele cadou acordate salariaților la calculul profitului impozabil a fost avut în vedere de organele de inspecție fiscală, care deși au fost înregistrate de societate ca nedeductibile fiscal, au fost reîncadrate de organele de inspecție fiscală ca deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, urmare recalculării bazei impozabile aferente contribuțiilor sociale obligatorii și introducerii acestor sume în fondul de salarii, ca avantaje de natură salarială. Astfel nu a fost majorată baza de impozitare a profitului impozabil cu contravaloarea acestor tichete, ci s-a stabilit că acordarea acestor beneficii tuturor salariaților reprezintă pentru angajați venituri de natură salarială care intră în baza de impunere pentru stabilirea obligațiilor de natura contribuțiilor sociale.

În consecință, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F – PH 63//08.07.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – PH .X./08.07.2016, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând contribuții sociale obligatorii aferente veniturilor de natură salarială, precum și pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii, având în vedere principiul de drept conform căruia „accessorium sequitur principale”, precum și faptul că societatea nu aduce argumente referitoare la modul de calcul al obligațiilor accesorii în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

Pentru considerentele aratate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulate de .X. SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. F – PH .X./08.07.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul

Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii .X., pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- impozit pe profit .X. lei
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit .X. lei
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit .X. lei

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de .X. SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. F – PH .X./08.07.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii .X., pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- contribuția la asigurări sociale datorată de angajator .X. lei
- majorări de întârziere aferente contribuției la asigurări sociale datorate de angajator .X. lei
- penalități de întârziere aferente contribuției la asigurări sociale datorate de angajator .X. lei
- contribuția la asigurări sociale datorată de angajat .X. lei
- majorări de întârziere aferente contribuției la asigurări sociale datorate de angajat .X. lei
- penalități de întârziere aferente contribuției la asigurări sociale datorate de angajat .X. lei
- contribuția la fondul de accidente de munca și boli profesionale .X. lei
- majorări de întârziere aferente fondului de accidente de munca și boli profesionale .X. lei
- penalități de întârziere aferente fondului de accidente de munca și boli profesionale .X. lei
- contribuția pentru fondul de șomaj datorată de angajator .X. lei
- majorări de întârziere aferente fondului de șomaj datorată de angajator .X. lei
- penalități de întârziere aferente fondului de șomaj datorată de angajator .X. lei
- contribuția pentru fondul de șomaj datorată de angajat .X. lei
- majorări de întârziere aferente fondului de șomaj datorată de angajat .X. lei
- penalități de întârziere aferente fondului de șomaj datorată de angajat .X. lei
- contribuția la fondul de garantare a creanțelor salariale .X. lei
- majorări de întârziere aferente fondului de garantare a creanțelor salariale .X. lei
- penalități de întârziere aferente fondului de garantare a creanțelor salariale .X. lei
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator .X. lei
- majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator .X. lei
- penalități de întârziere aferente contribuției pentru

asigurări de sănătate datorată de angajator	.X. lei
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajat	.X. lei
- majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajat	.X. lei
- penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajat	.X. lei
- contribuția pentru concedii și indemnizații	.X. lei
- majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații	.X. lei
- penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații	.X. lei

3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. F – PH .X./08.07.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii .X., pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată	.X. lei
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată	.X. lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată	.X. lei

urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel Pitești sau la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,
.X.**