

DECIZIA nr. 443 din 29.06.2016 privind solutionarea
contestatiei formulata de **ABC SRL**,
cu sediul în, Bucuresti,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr., inregistrata sub nr. de catre Administratia Sector ... a Finantelor Publice cu privire la contestatia formulata de ABC SRL nr.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-Sq xxx/2015, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-Sq yyy/2015 și comunicată sub semnătură și ștampilă în data de prin s-au stabilit diferențe suplimentare de obligații fiscale în plus și în minus în sumă totală de T lei, din care obligații fiscale suplimentare de plată în sumă de P lei și obligații fiscale în minus de M lei.

Prin contestația formulată societatea contestă suma de **C lei**, din care:

- CP lei impozit pe profit;
- AP lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- S1 lei impozit pe veniturile din salarii;
- S2 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- S3 lei CAS angajator;
- S4 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CAS angajator;
- S5 lei CAS angajat;
- S6 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CAS angajat;
- S7 lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale (CAAMBP);
- S8 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CAAMBP;
- S9 lei ajutor de șomaj angajator;
- D1 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente ajutor de șomaj angajator;
- D2 lei ajutor de șomaj angajat;
- D3 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente ajutor de șomaj angajat;
- D4 lei contribuția la fond garantare plata creanțelor salariale;
- D5 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției la fondul garantare plata creanțelor salariale;
- D6 lei CASS angajator;
- D7 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CASS angajator;
- D8 lei CASS angajat;

- D9 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CASS angajat;
- D10 lei contribuția pentru concedii și indemnizații (CCI);
- D11 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CCI.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare și având în vedere prevederile art. 352 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 3 a Finantelor Publice au efectuat inspectia fiscala la ABC SRL, pentru perioada 01.03.2013-30.09.2014 pentru TVA, perioada 01.10.2009-31.12.2013 pentru impozit pe profit și perioada 01.10.2009-31.12.2014 pentru impozitul pe venit și contribuții sociale obligatorii.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-Sq yyy/2015, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-Sq xxx/2015, prin care s-a stabilit s-au stabilit diferențe suplimentare de obligații fiscale datorate în plus în sumă de **P lei și în minus de M lei, în total T lei** pentru toate categoriile de obligații fiscale, mai puțin TVA.

II. Prin contestatia formulata ABC SRL solicita anularea partiala a deciziei de impunere nr. F-Sq xxx/2015 sustinand urmatoarele:

Sub aspect procedural, nu a fost respectat dreptul la ascultare al contribuabilului prevăzut de art. 9 din Codul de procedură fiscală întrucât ultimul termen în care se putea depune punctul de vedere era 23.06.2015, dată la care erau deja întocmite RIF-ul în forma finală și decizia de impunere, astfel că dreptul la ascultare a fost acordat formal și nu efectiv, societatea fiind lipsită de posibilitatea de exercitarea unei căi de atac înainte de luarea unei decizii negative. A fost depășit termenul de maximum 3 luni pentru durata unei inspecții fiscale, ceea ce atrage nulitatea deciziei de impunere, societatea fiind vătămată prin accesoriile calculate la debitele stabilite suplimentar. De asemenea, inspecția fiscală s-a derulat cu depășirea mandatului prevăzut în avizul nr. F-S3 1/19.01.2015 referitor la obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale pentru impozitul pe venit și contribuțiile sociale obligatorii, deși în RIF se face vorbire la două avize. Omisiunea comunicării avizului de inspecție fiscală conduce la nulitatea RIF-ului și a deciziei de impunere emisă în baza acestuia, societatea fiind vătămată prin debitele și accesoriile stabilite suplimentar în lipsa unui aviz comunicat.

Pe fondul cauzei, ABC SRL contestă parțial impozitul pe profit stabilit prin nerecunoșterea pierderii fiscale și determinarea de bază impozabilă suplimentară.

În privința cheltuielilor cu drepturile asupra unor brevete de invenții obținute prin cesiune de la titularul acestora și a cheltuielilor cu taxele achitate la OSIM, societatea consideră că a aplicat corect tratamentul contabil și fiscal pentru aceste brevete în raport cu prevederile Legii nr. 64/1991 privind brevetele de invenție și ale pct. 72-74 din O.M.F.P. nr. 3.055/2009, amortizându-le pe o perioadă de 5 ani prin aplicarea unei politici prudente, bazată pe raționamentul profesional și care respectă prevederile art. 24 alin. (10) din Codul fiscal. În susținere sunt depuse două anexe care dovedesc înregistrarea brevetelor de invenție având societatea drept beneficiar unic la WIPO și achitarea taxelor la OSIM.

Referitor la serviciile facturate de BTZ SRL, societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu trebuiau să ignore contractul și studiile aferente, chiar dacă erau redactate în limba engleză, acestea având obligația să solicite subscrisei traducerea documentelor în cauză, în baza rolului activ și să dea prioritate principiului prevalenței substanței asupra formei transpus la art. 11 alin. (1) din Codul fiscal și art. 14 alin. (2) din Codul de procedură fiscală.

Pentru serviciile prestate s-au întocmit documente de predare-primire, atașate în anexele 3 și 4 împreună cu traducerea contractului și a celor 3 studii (nu unul, cum a reținut echipa de control), iar aprecierea că nu există documente justificative pentru prestarea serviciilor este neadevărată și contrară situației de fapt. Referitor la destinația studiului, conform art. 21 din Codul fiscal, sunt deductibile cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, deductibilitatea nefiind condiționată de realizarea efectivă a veniturilor, ci doar de urmărirea acestui scop prin efectuarea lor. În cazul societății achiziția serviciilor se justifică prin prisma obiectului de activitate secundar declarat la registrul comerțului - activități de inginerie și consultanță tehnică, cercetare-dezvoltare în alte științe naturale și inginerie și alte activități profesionale, științifice și tehnice.

Societatea consideră că decizia organului fiscal nu este motivată pe bază de constatări proprii și că respectivele cheltuieli îndeplinesc cele trei condiții cumulative de la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal. Împrejurarea că pentru aceleași cheltuieli s-a emis decizia de impunere nr. 39/2014 prin care s-a respins deductibilitatea TVA, iar contestația subscrisei a fost respinsă în calea administrativă de atac nu poate să conducă la aceeași soluție și în cadrul unui alt act administrativ fiscal care vizează aceleași tranzacții, dar cu impozite diferite, în condițiile în care prevederile art. 145 și art. 146 din Codul fiscal referitoare la deductibilitatea TVA nu au legătură de cauzalitate cu prevederile art. 21 din Codul fiscal referitoare la deductibilitatea cheltuielilor pentru impozitul pe profit.

În privința cheltuielilor nedeductibile referitoare la un răcitor, amortizarea unei șalupe, utilitățile nefacturate chirișilor și cheltuielile de protocol societatea precizează că nu formulează contestație.

Referitor la impozitul pe venit și contribuțiile sociale obligatorii, ABC SRL susține că echipa de control a ignorat prevederilor pct. 1 din Normele emise în aplicarea art. 7 alin. (1) pct. 2.1 din Codul fiscal care nu permit reconsiderarea ca activități dependente a activităților ce generează venituri din profesii libere și din drepturi de autor întrucât veniturile realizate de cei doi prestatori prin contracte care prevăd cesiunea unor drepturi de autor – domnii AG și PR – se încadrau în categoria celor reglementate de Legea nr. 8/1996. În plus, cheltuielile cu serviciile furnizate de cele două persoane se încadrează în prevederile art. 1 din Legea nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale.

În privința accesoriilor, societatea susține că nu le poate individualiza pe fiecare sursă/debit în parte, dar înțelege să le conteste în baza principiului "accesoriul urmează principalul" și consideră nelegală defalcarea accesoriilor ulterior depunerii contestației.

În concluzie, ABC SRL solicită desființarea parțială a actului administrativ fiscal atacat, cu consecința recunoașterii pierderii fiscale și exonerării de la plata debitelor nelegal și netemeinic stabilite în sarcina subscrisei.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestate, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele :

3.1. Referitor la aspectele procedurale

Cauza supusa solutionarii este daca aspectele semnalate de contestatoare vizând nerespectarea dreptului de ascultare, depășirea duratei de efectuare a inspecției fiscale și nevizarea inspecției pentru unele din obligațiile fiscale supuse verificării sunt întemeiate și de natură să atragă nulitatea deciziei de impunere emise în urma inspecției.

În fapt, în baza avizelor nr. 1/19.01.2015 și nr. 6/28.04.2015 societatea ABC SRL a fost supusă inspecției fiscale în perioada 03.02.2015-17.06.2015, inspecția fiind înscrisă în registrul unic de control la poziția nr. 6/03.02.2015. Societatea a fost înștiințată că în data de 17.06.2015 ora 13,00 se va desfășura discuția finală cu privire la rezultatele inspecției fiscale, iar reprezentatul legal al societății a avut obiecțiuni cu privire la rezultatele inspecției, punctul de vedere fiind înregistrat sub nr.17.06.2015. Prin punctul de vedere exprimat administratorul societății nu a adus argumente care să conducă la modificarea concluziilor echipei de inspecție fiscală.

În drept, potrivit art. 9, art. 46, art. 101, art. 104, art. 102, art. 107 și art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 9. - (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".

"Art. 46. - **Lipsa unuia dintre elementele** actului administrativ fiscal, **referitoare la** numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), **atrage nulitatea acestuia**. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu".

"Art. 101. - (1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin **transmiterea unui aviz de inspecție fiscală**".

"Art. 102. - (3) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:

a) în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil aflat în procedura de insolvență;

b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat sau încrucișat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;

c) **pentru extinderea inspecției fiscale la perioade, impozite, taxe și contribuții, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală**".

"Art. 104. - (1) **Durata efectuării** inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, **în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni**".

"Art. 107. - (1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

(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.

(3) Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.

(4) **Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.**

(5) **Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept**".

"Art. 109. - (1) **Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală**, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere factual și legal.

(3) **Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:**

a) **deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;**

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.

(4) Deciziile prevăzute la alin. (3) se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale”.

În speta, se constată că ABC SRL reclamă faptul că nu i-a fost respectat dreptul la ascultare și inspecția fiscală s-a derulat cu depășirea duratei de 3 luni și pentru impozite și contribuții sociale neavizate.

Aceste sustineri ale contestatoarei sunt neîntemeiate și contrare dispozițiilor legale antecitate și situației de fapt rezultate din dosarul cauzei, având în vedere următoarele:

În primul rând, în privința dreptului la ascultare al contribuabilului, pretins încălcat, se reține că **punctul de vedere al societății a fost depus în cadrul termenului de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale (17.06.2015)**, fiind înregistrat la **registratura** organului fiscal sub nr./17.06.2015. Prin acest punct de vedere administratorul societății declară că ”vă aduc la cunoștință că nu sunt de acord cu constatările cuprinse în proiectul raportului de inspecție înmănat la data de 17.06.2015 ... îmi rezerv dreptul de a contesta, în termenul legal de 30 de zile, concluziile raportului de inspecție fiscală”.

Prin urmare, susținerea contestatoarei privind încălcarea dreptului la ascultare **este vădit neîntemeiată și, în plus, pur speculativă**, de vreme ce nici nu a depus vreun alt punct de vedere până la data pretinsă de 23.06.2015, în condițiile în care decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală, chiar dacă au fost emise în data de 22.06.2015, i-au fost aduse la cunoștință ulterior, în data de 25.06.2015.

În al doilea rând, termenul de 3 luni pentru efectuarea inspecției fiscale **este un termen de recomandare** și nu unul sancționator, de decădere, astfel că eventuala nerespectare a acestui termen nu poate determina decăderea organelor de inspecție fiscală din dreptul de a finaliza inspecția fiscală. Dimpotrivă, rolul reglementării de către legiuitor a unui termen de efectuare a inspecției fiscale este acela de a afecta cât mai puțin activitatea curentă a contribuabililor, pe lângă acela de utilizare eficientă a timpului destinat inspecției fiscale, dovadă fiind și prevederile art. 105 alin. (2) din Codul de procedură fiscală. Or, societatea nu a invocat niciun aspect concret din care să reiasă că inspecția fiscală derulată i-a afectat activitatea curentă. În plus, societatea omite faptul că a fost supusă, în fapt, **la două inspecții fiscale**, una în baza avizului nr. 1 din 19.01.2015 începând cu data de 03.02.2015 și alta în baza avizului nr. 6 din 28.04.2015 începând cu data de 13.05.2015, astfel că depășirea duratei de efectuare a primei inspecții fiscale apare ca justificată, în condițiile în care rezultatele primei inspecții au fost influențate de rezultatele celei de-a doua inspecții fiscale. Nici susținerea privind vătămarea reprezentată de accesoriile calculate la debitele stabilite suplimentar nu poate fi reținută, în condițiile în care accesoriile se calculează până la data achitării obligațiilor de plată, iar eventuala desființare a actului pentru motivul invocat, așa cum reclamă contestatoarea, nu ar conduce decât la repunerea acesteia în situația anterioară, cu

consecința reverificării și extinderii perioadei de calcul a accesoriilor pentru debitele respective.

În al treilea rând, se reține că societatea a fost avizată în privința extinderii inspecției fiscale pentru impozitul pe venit și contribuțiile sociale obligatorii prin avizul de inspecție fiscală nr...../28.04.2015 **înmănat sub semnătură și ștampilă în data de 11.05.2015**, noua inspecție fiscală urmând să înceapă cu data de 13.05.2015, astfel că apare ca **vădit nereală** susținerea acesteia privind realizarea inspecției fiscale pentru aceste impozite și contribuții în lipsa avizului și cu consemnarea unor date eronate în raportul de inspecție fiscală.

În sfârșit, referitor la nulitatea actelor administrative fiscale invocată, în speță **este evident ca nu poate fi vorba de nulitatea sau nevalabilitatea actelor emise in urma inspectiei fiscale, câtă vreme actele emise contin elementele obligatorii prescrise de legea fiscală, față de care societatea si-a prezentat, amplu si documentat, motivele pe care înțelege să le invoce în contradictoriu cu poziția organelor de inspectie fiscala și fără ca aspectele reclamate să-i pricinuiască o vatamare ce nu poate fi inlaturata decat prin anulara acestor acte** in raport de prevederile art. 46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare care stipuleaza in mod expres care sunt cauzele care atrag nulitatea actelor administrative fiscale.

Având în vedere cele anterior prezentate, se reține că aspectele procedurale invocate de ABC SRL sunt neîntemeiate și urmează a fi respinse ca atare.

3.2. Referitor la impozitul pe venit, contribuțiile sociale obligatorii și accesoriile aferente în sumă de S+D lei

Cauza supusă soluționării este dacă organul de solutionare se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei, in conditiile in care obligatiile de plata individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-Sq xxx/2015 în cuantum de S+D lei au fost anulate de organul fiscal prin decizia nr.-.../25.04.2016 în urma aplicării Legii nr. 209/2015.

În fapt, potrivit raportului de inspectie fiscala nr. F-Sq yyy/2015 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. F-Sq xxx/2015 echipa de control a procedat, în temeiul art. 7 alin. (1) din Codul fiscal, la reîncadrarea veniturilor realizate în perioada 2010-2014 de domnii AG și PR în baza contractelor de prestări servicii încheiate cu societatea ABC SRL drept venituri de natură salarială în loc de venituri din activități independente, așa cum le-a calificat societatea.

În urma acestei reîncadrări au fost stabilite diferențe suplimentare de impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii, după cum urmează:

- S1 lei impozit pe veniturile din salarii;
- S2 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe

- veniturile din salarii (S21 lei dobânzi + S22 lei penalități);
- S3 lei CAS angajator;
 - S4 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CAS angajator (S41 lei dobânzi + S42 lei penalități);
 - S5 lei CAS angajat;
 - S6 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CAS angajat (S61 lei dobânzi + S62 lei penalități);
 - S7 lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale (CAAMPB);
 - S8 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CAAMPB (S81 lei dobânzi + S82 lei penalități);
 - S9 lei ajutor de șomaj angajator;
 - D1 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente ajutor de șomaj angajator (D11 lei dobânzi + D12 lei penalități);
 - D2 lei ajutor de șomaj angajat;
 - D3 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente ajutor de șomaj angajat (D31 lei dobânzi + D32 lei penalități);
 - D4 lei contribuția la fond garantare plata creanțelor salariale;
 - D5 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției la fondul garantare plata creanțelor salariale (D51 lei dobânzi + D52 lei penalități);
 - D6 lei CASS angajator;
 - D7 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CASS angajator (D71 lei dobânzi + D72 lei penalități);
 - D8 lei CASS angajat;
 - D9 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CASS angajat (D91 lei dobânzi + D92 lei penalități);
 - D10 lei contribuția pentru concedii și indemnizații (CCI);
 - D11 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente CCI (D111 lei dobânzi + D112 lei penalități)
- S+D lei total obligații fiscale suplimentare de plată.**

Prin contestația formulată societatea ABC SRL contestă impozitul pe venit și contribuțiile sociale obligatorii stabilite în urma reconsiderării veniturilor realizate de domnii AG și PR și reclamă încadrarea situației în prevederile art. 1 din Legea nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale.

În urma demersurilor întreprinse de organul de soluționare a contestației, cu adresa nr. 22199/11.05.2016 Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice a transmis **decizia de anulare a obligațiilor fiscale nr. MBS3-DEJ-0000383/25.04.2016**, emisă în temeiul Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale și comunicată prin poștă cu confirmare de primire.

Prin această decizie societății ABC SRL i s-au anulat obligații fiscale totale de 654.917 lei, printre care și **obligațiile privind impozitul pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii în cuantum de S+D lei stabilite prin**

decizia de impunere nr. F-Sq xxx/X2015 (în fapt, potrivit fotocopiei existente la dosar, decizia nr. F-Sq xxx este datată2015), respectiv:

- impozit pe salarii: debit – S1 lei, majorări – S21 lei și penalitate – S22 lei;
- CAS angajator: debit – S3 lei, majorări – S41 lei și penalitate – S42 lei;
- CAS angajat: debit – S5 lei, majorări – S61 lei și penalitate – S62 lei;
- contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale CAAMPB: debit – S7 lei, majorări – S81 lei și penalitate – S82 lei;
- ajutor de șomaj angajator: debit – S9 lei, majorări – D11 lei și penalitate – D12 lei;
- ajutor de șomaj angajat: debit – D2 lei, majorări – D31 lei și penalitate – D32 lei;
- contribuția la fond garantare plata creanțelor salariale: debit – D4 lei, majorări – D51 lei și penalitate – D52 lei;
- CASS angajator: debit – D6 lei, majorări – D71 lei și penalitate – D72 lei;
- CASS angajat: debit – D8 lei, majorări – D91 lei și penalitate – D92 lei;
- contribuția pentru concedii și indemnizații (CCI): debit – D10 lei, majorări – D111 lei și penalitate – D112 lei.

Cu adresa nr. /26.05.2016 organul de soluționare a contestației a solicitat societății să comunice dacă își mai menține contestația înregistrată sub nr.2015 și, în caz afirmativ, să cuantifice expres debitele și accesoriile pentru care înțelege să-și mențină contestația în raport cu debitele și accesoriile aferente pentru care înțelege să renunțe la contestație.

Deși adresa a fost transmisă la sediul social al societății, indicat în contestație și declarat și înregistrat la Registrul Comerțului și la organele fiscale, trimiterea poștală a fost înapoiată cu mențiunea ”expirat termen păstrare”.

În drept, potrivit prevederilor art. 205 și art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 205. - (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

(2) **Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.**”

“Art. 206. - (2) **Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat**, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, precum și faptul că obligațiile de plată individualizate prin decizia de impunere nr. F-Sq xxx/2015 în sumă de S+D lei reprezentând impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile

sociale obligatorii **au fost anulate** prin decizia nr.-.../25.04.2016 urmează a se respinge ca fiind ramasă fără obiect contestația ABC SRL înregistrată sub nr.2015 pentru obligațiile fiscale anulate în temeiul Legii nr. 209/2015.

3.3. Referitor la impozitul pe profit

Prin decizia de impunere nr. F-Sq xxx/2015 organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 3 a Finanțelor Publice au stabilit în sarcina ABC SRL o diferență suplimentară de impozit pe profit în sumă de Y lei urmare verificării bazei impozabile pentru perioada 01.10.2009-31.12.2013, după cum urmează:

An	Conform societate		Conform inspecție		Diferențe	
	bază	impozit	bază	impozit	bază	impozit
2009	-B1		-R1		F1	
2010	-B2		-R2		F2	
2011	B3	I1	R3	I4	F3	I7
2012	B4	I2	R4	I5	F4	I8
2013	-B5		R5	I6	F5	I9
Total	-B6	I3	R6	Z	F6	Y

Diferența suplimentară de bază impozabilă în sumă de **F6 lei** ce a condus la nerecunoașterea pierderii fiscale declarate de societate și stabilirea de profit impozabil la sfârșitul perioadei verificate provine din:

- CH1 lei cheltuieli nedeductibile cu amortizarea brevetelor de invenție achiziționate de la domnul MV în baza contractului de cesiune a dreptului la acordarea brevetelor de invenție;
- CH2 lei cheltuieli nedeductibile cu diverse taxe aferente cererilor de brevet de invenție;
- CH3 lei cheltuieli nedeductibile cu serviciile facturate de societatea BTZ SRL;
- (-) CH4 lei cheltuieli deductibile suplimentare reprezentând fond salarii și contribuții sociale obligatorii stabilite în urma reîncadrării plăților efectuate către domni AG și PR în baza contractelor de prestări de servicii drept venituri de natură salarială;
- CH5 lei cheltuieli nedeductibile cu achiziționarea a 2 bucăți răcitor (CH51 lei), amortizarea unei șalupe (CH52 lei), utilități nerefacturate chiriașilor (CH53 lei) și de protocol (CH54 lei).

Prin contestația formulată ABC SRL solicită reexaminarea deciziei de impunere, cu consecința recunoașterii pierderii declarate de societate, mai puțin pentru suma de CH5 lei, pe care societatea precizează că înțelege să nu o conteste, pentru această sumă aferentă bazei impozabile corespunzându-i un impozit pe profit

corespunzător de $CH5 \times 16\% = K$ lei, astfel că diferența de impozit pe profit ce face obiectul contestației este în sumă de Y lei – K lei = CP lei, organul de soluționare urmând să se pronunțe strict în limita aspectelor litigioase ce fac obiectul contestației.

3.3.1. Referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea brevetelor de invenție în sumă de CH1 lei și a taxelor achitate la OSIM în sumă de CH2 lei

Cauza supusă soluționării este dacă sunt deductibile cheltuielile înregistrate cu titlu de "amortizare brevete de invenție" și taxele aferente, în condițiile în care societatea a achiziționat numai dreptul la acordarea unor brevete de invenție, fără să facă dovada că a și brevetat vreo invenție, că scopul concret al achiziției a fost obținerea în viitor de venituri impozabile ori că, eventual, motive economice concrete au condus la imposibilitatea ori lipsa de profitabilitate a brevetării invențiilor.

În fapt, din raportul de inspecție fiscală nr. F-Sq yyy/2015 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. F-Sq xxx/2015 reiese că organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea brevetelor de invenție și a taxelor aferente pe motiv că cererile de acordare a brevetelor nu sunt brevete și nu se pot încadra ca și mijloace fixe, în conformitate cu prevederile art. 24 alin. (10) și alin. (11) lit. a) din Codul fiscal, respectiv art. 21 alin. (1) din Codul fiscal.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea ABC SRL a achiziționat de la domnul MV dreptul la acordarea în orice țară a brevetelor de invenție asupra invențiilor ce fac obiectul cererilor de brevet nr. G1/18.06.2009, nr. G2/18.06.2009, nr. G3/18.06.2009, nr. G4/18.06.2009, nr. G5/18.06.2009, nr. G6/18.06.2009 și nr. G7/18.06.2009 și a achitat taxe la OSIM aferente acestor cereri, dar nu a făcut dovada că aceste cereri s-au concretizat în obținerea brevetelor de invenție.

În drept, potrivit art. 21 și art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 21. - (1) **Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

i) **amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;**"

"Art. 24. - (10) **Cheltuielile aferente achiziționării de brevete**, drepturi de autor, licențe, mărci de comerț sau fabrică și alte imobilizări necorporale **recunoscute din punct de vedere contabil**, cu excepția cheltuielilor de constituire și a fondului comercial, precum și cheltuielile de dezvoltare care din punct de vedere contabil reprezintă imobilizări necorporale **se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe perioada contractului sau pe durata de utilizare**, după caz. Cheltuielile aferente achiziționării sau producerii programelor

informatice se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe o perioadă de 3 ani. **Pentru brevetele de invenție** se poate utiliza și metoda de amortizare degresivă sau accelerată”.

Referitor la recunoașterea contabilă a imobilizărilor necorporale, la pct. 73 și pct. 81 din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE și cu Directiva a VII-a a CEE, aprobate prin O.M.F.P. nr. 3.055/2009 se precizează următoarele:

”73. - (1) O imobilizare necorporală trebuie recunoscută în bilanț dacă se estimează că va genera beneficii economice pentru entitate și costul său poate fi evaluat în mod credibil”.

”81 - (1) Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare reprezentând aport, achiziționate sau dobândite pe alte căi, se înregistrează în conturile de imobilizări necorporale la costul de achiziție sau valoarea de aport, după caz. În această situație valoarea de aport se asimilează valorii juste.

(3) **Brevetele**, licențele, mărcile comerciale, drepturile și alte active similare **se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deține**”.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, pentru a fi deductibile, cheltuielile cu imobilizările corporale trebuie să îndeplinească cele două condiții esențiale stabilite de legea fiscală și anume cheltuielile să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și să respecte regulile de amortizare.

În speță, din contractul de cesiune a dreptului la acordarea brevetului invenție de către și între societatea ABC SRL în calitate de cesionar și domnul MV în calitate de cedent, încheiat de părți la data de 14 octombrie 2009 rezultă următoarele:

- cedentul este titularul dreptului la acordarea brevetelor de invenție asupra invențiilor ce fac obiectul cererilor de brevet nr. G1/18.06.2009, nr. G2/18.06.2009, nr. G3/18.06.2009, nr. G4/18.06.2009, nr. G5/18.06.2009, nr. G6/18.06.2009 și nr. G7/18.06.2009 înregistrate la OSIM;

- cesionarul dorește să dobândească drepturile la acordarea brevetelor de invenție asupra invențiilor întrucât dorește să investească în punerea lor în aplicare și exploatarea acestora;

- obiectul contractului îl constituie cedarea exclusivă, totală și definitivă a dreptului la acordarea în orice țară din lume a brevetelor de invenție asupra invențiilor cedentului în schimbul plății de către cesionar a prețului de 100.000 euro, echivalent în lei la data plății, pentru toate invențiile;

- cesionarul va plăti cedentului cu titlu de bonificație, în termen de cel mult 2 ani, dar nu mai târziu de 3 luni de la data valorificării, suma de J1 euro pentru fiecare invenție, respectiv suma de J2 euro, dacă și numai dacă, cel puțin una din invenții este brevetată și cesionarul, din valorificarea respectivei invenții prin industrializare, subcesionare sau acordare de licență obține o sumă care să acopere

contravaloarea compensației și a cheltuielilor anterioare efectuate de cesionar în vederea înregistrării, protejării și valorificării respectivei invenții.

În baza contractului societatea a achitat domnului MV suma de CH11 lei în data de 13.10.2009 și suma de CH12 lei în data de 15.10.2009, a achitat taxe la OSIM și a calculat amortizare, înregistrând aceste cereri de brevet de invenție în contul contabil 205 "Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare".

În conformitate cu art. 45 alin. (1) din Legea nr. 64/1991 privind brevetele de invenție "*Dreptul la brevet, dreptul la acordarea brevetului și drepturile ce decurg din brevet pot fi transmise în tot sau în parte*".

Rezultă că, potrivit contractului și dispozițiilor legale în materie, **ceea ce a achiziționat societatea** în luna octombrie 2009 **este dreptul la acordarea** în orice țară din lume a brevetelor de invenție asupra invențiilor realizate de inventatorul MV și pentru care existau deja înregistrate cereri de acordare la OSIM **și nu brevetele de invenție**, astfel că prețul achitat inventatorului pentru dreptul de a obține brevetele de invenție este doar o parte a costului de achiziție necesar obținerii brevetelor.

Contrar susținerilor societății, **documentele prezentate în anexa A la contestație nu fac dovada înregistrării brevetelor de invenție la WIPO, ci dovada înregistrării cererilor de acordare a brevetelor la nivel internațional** – cereri internaționale PCT prin intermediul OSIM ca oficiu receptor (a se vedea pg. 32 din Publicația OMPI nr. 917 – seria ISBN 978-92-805-1342-4), **ca etapă în procesul de brevetare a unei invenții**. De altfel, contestatoarea cunoaște foarte bine faptul că o cerere de acordare a unui brevet de invenție nu este totuna cu brevetul de invenție, dovada fiind faptul că societatea deține și brevete de invenție eliberate și înregistrate de autoritățile competente în materie.

Ca atare, constatarea organelor de inspecție fiscală în sensul că societatea nu deține niciun brevet de invenție în urma achiziționării dreptului de a obține aceste brevete se constată a fi întemeiată, astfel că amortizarea costurilor/cheltuielilor efectuate în vederea obținerii brevetelor înainte de obținerea lor nu se justifică nici din punct de vedere fiscal nici din punct de vedere contabil, în condițiile nu a achiziționat brevetele de invenție, ci dreptul la acordarea lor, iar costurile aferente trebuiau să fie înregistrate în contul 233 "Imobilizări necorporale în curs de execuție" până la momentul obținerii brevetelor de invenție.

În ceea ce privește deductibilitatea în raport de veniturile impozabile, se reține că numai cheltuielile efectuate în scopul obținerii acestor venituri pot fi deductibile la determinarea profitului impozabil.

În acest sens, susținerea societății că deductibilitatea poate fi justificată prin **prisma obiectului de activitate** (coduri CAEN specifice activităților de cercetare-dezvoltare, inginerie și consultanță tehnică) nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât **legea fiscală în vigoare pe perioada verificată condiționa deductibilitatea de scopul obținerii de venituri impozabile**. În acest context, legătura dintre achiziția drepturilor la acordarea

brevetelor de invenție și obiectul de activitate al societății reprezintă **doar o premisă pentru deductibilitate**, societatea având obligația să și demonstreze că scopul achiziției a fost de a obține, cel puțin în viitor, venituri impozabile.

Or, contestatoarea **nu a invocat în susținerea contestației niciun aspect concret legat de afacerea** ”achiziția dreptului la acordarea brevetelor de invenție” și nici **nu a adus nicio dovadă** care să poată susține îndeplinirea cerinței legii fiscale – achiziție în ”scopul obținerii de venituri impozabile”, respectiv: documentația care a stat la baza deciziei conducerii societății de a achiziționa cererile de acordare a brevetelor de invenție, studii ori rapoarte asupra domeniilor ce fac obiectul brevetelor, documentația ce a stat la baza cuantificării prețului de cesiune de J3 euro, dar mai ales a bonificației de J4 euro/invenție etc. (o sumă atât de exactă implică, în mod logic, și elementele concrete pentru calcul) întrucât dintr-o asemenea documentație ar fi rezultat și legătura dintre scopul achiziției și veniturile ce-ar fi putut fi obținute de societate, **organul de soluționare neputând el însuși prezuma ”scopul” și ”venitul impozabil” urmărit de societate în urma achiziției/afacerii.**

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că societatea nu a făcut nici dovada rezultatelor ulterioare obținute după înregistrarea cererilor de acordare a brevetelor la WIPO, respectiv informațiile privind potențiala brevetabilitate a invențiilor oferite de PCT sub forma rapoartelor internaționale de cercetare documentară și a opiniilor scrise ale autorității internaționale de cercetare documentară, deși asemenea informații reprezintă unul din avantajele de care se bucură solicitanții PCT (rezidenți a unei țări membre PCT – Tratatul de Cooperare în domeniul Brevetelor) care-și înregistrează cererile la nivel internațional. Mai mult, contestatoarea nu a invocat defel motivele economice concrete care să explicitizeze ce anume s-a întâmplat cu cererile pentru acordarea brevetelor de invenție după înregistrarea lor și care ar fi justificat, eventual, imposibilitatea sau lipsa de profitabilitate a brevetării invențiilor.

Or, deductibilitatea fiscală a cheltuielilor ”în scopul obținerii de venituri impozabile” implică și justificarea concretă din punct de vedere economic a achiziției dreptului la acordarea brevetelor de invenție, și nu o simplă invocare la nivel general a deductibilității generale a cheltuielilor, așa cum a procedat societatea prin contestația formulată, având în vedere că, potrivit doctrinei juridice, inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin ”actor incumbit probatio”, principiu regasit si in art. 250 din Noul Cod de procedura civila care prevede ca ”dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin inscrisuri [...]”. În acest sens, conform art. 206 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare **”Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde: [...] d) dovezile pe care se intemeiaza”**.

În consecință, contestația ABC SRL urmează a fi respinsă ca nedovedită pentru acest capăt de cerere.

3.3.2. Referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu studiul întocmit de BTZ SRL în sumă de CH3 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deductibilitatea cheltuielilor aferente unor servicii cu caracter general vizând piața certificatelor verzi și a resurselor energetice regenerabile la nivelul întregii țări, în condițiile în care nu a prezentat studiile aferente celor trei etape convenite contractual cu prestatorul care să ateste prestarea activităților și atingerea obiectivelor detaliate pentru fiecare etapă și legătura concretă a studiilor cu caracter general cu propria-i activitate economică.

În fapt, societatea a încheiat cu BTZ SRL un contract de servicii nr. .../2012, iar pentru justificarea facturilor emise în baza contractului a prezentat un studiu întocmit în limba engleză cuprinzând informații referitoare la întreg teritoriul României.

În temeiul art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au reîncadrat ca nedeductibile cheltuielile aferente întrucât societatea nu a putut justifica prestarea efectivă a serviciilor (studii), societatea neprezentând situații de lucrări, rapoarte de lucru, devize de lucrări sau alte materiale din care să reiasă prestarea și nici nu s-a putut dovedi necesitatea efectuării serviciilor întrucât s-a achiziționat doar un teren aflat în "litigii pentru vecinătăți".

Organele de inspecție fiscală precizează că pentru studiile în sumă de CH31 lei în anul 2012 și CH325 lei în anul 2013 nu a fost admisă nici TVA deductibilă din facturile emise în baza contractului prin raportul de inspecție fiscală nr. .../03.03.2014, pentru care contestația societății a fost respinsă.

În drept, devin incidente prevederile art. 19 și art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 19. - (1) **Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri**, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare".

"Art. 21. - (1) **Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(4) **Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

[...]

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**",

coroborate cu prevederile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Titlului II din Codul fiscal, astfel cum au fost aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

"48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii :

- serviciile trebuie sa fie **efectiv prestate**, sa fie executate in baza **unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului**; prestarea efectiva a serviciilor **se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare**;

- **contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate**".

Ca atare, in cazul serviciilor de management, consultanta, asistenta sau orice alte prestari de servicii, pentru a fi deductibile in sensul legii fiscale cheltuielile aferente trebuie sa indeplineasca mai multe conditii cumulative, respectiv sa aiba la baza contracte economice si sa fie justificate prin prisma prestarii efective a serviciilor si a necesitatii lor in raport de specificul activitatilor desfasurate.

În susținerea contestației ABC SRL invocă principiul prevalenței substanței asupra formei, neexercitarea rolului activ de către organele de inspecție fiscală prin nesolicitarea traducerii documentației și nefundamentarea deciziei pe bază de constatări proprii și contrarietatea constatărilor în raport de situația de fapt în sensul existenței documentelor de predare-primire împreună cu traducerea contractului și a celor 3 studii pentru justificarea prestării serviciilor.

În speță, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că ABC SRL a încheiat cu BTZ SRL contractul .../2012 intitulat "Studiul de dezvoltare a pieței de energie regenerabilă din România. Studiu General de energie regenerabilă". Prețul contractului este de J5 euro plus TVA și are ca obiect descris la art. 2.1. și 2.2 din contract: servicii de inginerie pentru client în conformitate cu anexele 1,2, 3 și cu obligațiile asumate prin contract și furnizarea serviciilor și documentelor relevante cu privire la evaluarea schemei de sprijin a sistemului de energie regenerabilă în România și prognoza evoluției prețurilor pe piața de certificate verzi pe perioada 2012-2030.

Anexa nr. 1 la contract cuprinde termeni și condiții generale, iar anexa nr. 3 cuprinde programul etapelor convenite în anexa nr. 2.

Din anexa nr. 2 a contractului intitulată "preț" reiese că activitatea desfășurată de prestatoare trebuia să se desfășoare în trei etape constând în:

- etapa I: analiza pieței de energie electrică din România și situația actuală a generării de energie electrică din surse regenerabile, cu 7 obiective/aspecte de analiză: evaluare și analiză a cadrului legislativ național și european privind

promovarea SRE, analiza obiectivelor strategice în ceea ce privește generarea de energie din SRE, evaluare și analiză a pieței de certificate verzi din România, evaluarea posibilei utilizări a certificatelor verzi prin posibile acorduri de cooperare cu alte state membre ale UE, stabilirea capacităților instalate SRE și a producției anuale de energie, precum și gradul de îndeplinire a cotelor obligatorii, privire de ansamblu a investițiilor în surse regenerabile pe piața românească, analiza dinamicii capacității de instalare în perioada 2008-2012;

- etapa II: dezvoltarea prognozei noii capacități de instalare de generare a SRE și validarea modelului de prognoză pentru prețurile de piață a certificatelor verzi pentru orizontul de timp 2012-2013, cu 9 obiective/aspecte de analiză: analiza potențialului tehnic și economic de producere a energiei electrice din SRE în România, determinarea și analiza barierelor "non-cost" în dezvoltarea SRE și evaluarea impactului posibil al acestora în dinamica noilor capacități de instalare pentru perioada 2012-2030, analiza CAPEX/OPEX pentru toate tehnologiile SRE relevante, precum și o prognoză a evoluției lor, evaluarea posibilului impact al evoluțiilor previzionate pentru CAPEX și OPEX în decizia de investire, prezentarea evoluției ordinii de merit din costurile totale reduse pentru toate tehnologiile SRE pentru perioada 2012-2030, stabilirea scenariului de referință și a celor patru scenarii alternative, prognoza dinamică a comandării pentru capacitățile de energie din surse regenerabile pentru perioada 2012-2030, pregătirea sau adaptarea unui model de simulare a pieței de certificate verzi din România, în scopul de a prognoza prețul GC până în 2030, validarea modelului de simulare a pieței de certificate verzi din România;

- etapa III: dezvoltarea seturilor de prognoză cu privire la consumul brut final de energie electrică, producția de energie electrică, numărul și prețurile certificatelor verzi, evaluarea impactului integrării SRE în prețul final de energie electrică și accesibilitatea acesteia, cu 3 obiective/aspecte de analiză: elaborarea previziunilor stabilite în ceea ce privește consumul brut final de energie electrică, producția de energie electrică, numărul și prețul certificatelor verzi, evaluarea impactului integrării SRE în prețul final al energiei electrice, evaluarea accesibilității integrării SRE în prețul final al energiei electrice.

În susținerea contestației ABC SRL a prezentat în anexa 3 contractul și anexele la contract, iar în anexa nr. 4 documentele de predare-primire semnate și ștampilate de părți, ca dovadă a recepției serviciilor, în care se afirmă: "Vă rugăm **să regăsiți atașat** Etapa I – Analiza pieței Certificatelor Verzi din România și situația actuală a generării de electricitate din RES (Strategia energetică în România)", "Vă rugăm **să regăsiți atașat** Etapa a II-a – Draftul previziunilor noilor capacități de generare instalate din cadrul RES (Strategiei Energetice a României), validarea modelului de prognoză pentru prețul de piață a certificatelor verzi pentru perioada 2012-2030" și "Vă rugăm **să regăsiți atașat** Etapa a III-a – Dezvoltarea setului de prognoze privind consumul final brut de energie electrică, producerea de energie electrică, numărul și prețul certificatelor verzi, evaluarea impactului integrării RES (Strategiei Energetice a României) în prețul final al energiei electrice și accesibilitatea acesteia".

Prin urmare, din cele ce preced **se poate constata cu puterea evidenței că nici în susținerea contestației societatea nu a înțeles să prezinte cele trei studii invocate ca fiind predate – atașate – la cele 3 documente de predare-primire, deși tocmai acest lucru i-a fost imputat de organele de inspecție fiscală.**

Organul de soluționare a contestației reține că, 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 dreptul de deducere a cheltuielilor înscrise în facturile primite întrucât acest drept a fost conceput de legiuitor nu ca pe o ficțiune**, 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.

De asemenea, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (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.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că **simpliciter achiziția a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat**, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la venituri impozabile și, implicit, la profit impozabil.

Or, în speță societatea ABC SRL **nu a prezentat niciun studiu din cele trei pretins întocmite și primite în baza documentelor de predare-primire**, astfel că susținerea acesteia în sensul existenței documentelor justificative pentru prestarea serviciilor este vădit nejustificată. În acest context, invocarea prevalenței substanței asupra formei și a neexercitării rolului activ de către organele de inspecție fiscală apare ca nejustificată, contestatoarea având posibilitatea să probeze cu prilejul formulării contestației substanța cheltuielilor cu serviciilor facturate de BTZ SRL și să prezinte cele trei prestinse studii întocmite în limba engleză traduse, **fiind evident că activitățile detaliat descrise în anexa nr. 2 la contract nu pot fi considerate ca fiind justificate a fi predate în baza a 2-4 rânduri scrise din trei documente de predare-primire și care, oricum, fac trimitere la "atașuri"**. Cum fiecare etapă convenită contractual și remunerată separat cuprinde

activități/obiective foarte bine definite și detaliate înseamnă că societatea trebuia să demonstreze prestarea efectivă a serviciilor prin studii care să justifice îndeplinirea fiecărei activități pentru care societatea prestatoare a solicitat remunerația convenită.

Nici invocarea nefundamentării deciziei organului de inspecție fiscală pe bază de constatări proprii nu poate fi reținută, în condițiile în care organele fiscale au precizat cu claritate că societatea nu a prezentat studiile sau orice alte documente care să justifice prestarea serviciilor, iar trimiterea la rezultatul unei verificări anterioare pe linie de TVA nu apare decât ca un argument în plus pentru justificarea faptului că societatea nu a demonstrat prestarea efectivă a serviciilor în folosul propriei activități economice. De altfel, și organul de soluționare a contestației constată că, în privința TVA, societatea nu a făcut dovada că a atacat decizia nr./27.10.2014 prin care i s-a respins contestația în ceea ce privește deductibilitatea TVA din facturile emise de BTZ SRL în baza contractului nr.2012.

În ceea ce privește legătura ce trebuie să existe între cheltuieli și venituri, se reține că justificarea economică este indispensabilă pentru deductibilitatea cheltuielilor, chiar dacă, așa cum susține și societatea, deductibilitatea nu presupune și obținerea efectivă de venituri. Așa cum s-a reținut și la pct. 3.3.1 din prezenta decizie, existența unui anume obiect de activitate, chiar și secundar, reprezintă doar o premisă pentru deductibilitatea cheltuielilor, contribuabilii având obligația să și demonstreze că scopul achiziției unor bunuri ori servicii este cel de a obține, cel puțin în viitor, venituri impozabile.

Or, în speță, având în vedere caracterul extrem de general al serviciilor, societatea contestatoare nici **nu a făcut dovada cu documentație adecvată** (hotărâri ale consiliului de administrație, ședințe, corespondență de afaceri etc.) că a contractat studii vizând cadrul general al pieței de energie electrică din surse regenerabile (SRE) din România în scopul efectuării unor investiții în nume propriu în domeniul resurselor energetice regenerabile și că, în mod concret, pe baza acestor studii, a rezultat oportunitatea pasului următor invocat prin contestație, respectiv achiziția unui teren + clădire într-o locație anume de pe teritoriul României. Ca atare, chiar dacă societatea nu a obținut venituri impozabile, **condiția stabilită de legea fiscală pentru deductibilitatea cheltuielilor prin prisma "scopului" implică, în mod logic, existența unor elemente concrete, evaluabile și demonstrabile, pe baza cărora societatea a luat decizia contractării serviciilor, nefiind suficientă simpla percepție** a existenței unei legături între caracterul general al unor servicii și o activitate înscrisă în obiectul de activitate secundar al societății, dar care nu a fost desfășurată niciodată.

Ca atare, organul de soluționare a contestației reține că societatea ABC SRL **nu a prezentat dovezi** care să justifice, pe de o parte, prestarea serviciilor contractate de la BTZ SRL și, pe de altă parte, legătura acestor servicii cu caracter general cu propria-i activitate economică, deși avea această posibilitate conform art. 206 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare **"Contestatia se formulează în**

scris si va cuprinde: [...] d) dovezile pe care se intemeiaza", motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă ca nesusținută cu documente și pentru acest capăt de cerere.

3.3.3 Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de AP lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile aferente impozitului pe profit, în condițiile în care o parte din baza impozabilă stabilită suplimentar în urma inspecției fiscale nu a fost contestată, iar contestația a fost respinsă pentru cheltuielile ce compun baza impozabilă contestată.

În fapt, în urma inspecției fiscale, a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de Y lei, din care societatea nu contestă impozitul pe profit în sumă de K lei, așa cum s-a precizat anterior și au fost calculate accesoriile aferente în sumă de AP lei, din care AP1 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente și AP2 lei penalități de întârziere aferente, calculate din data de 26.03.2011 și până la data de 31.05.2013.

În drept, conform art. 119 și art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) **Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen **dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza

incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120¹. - (1) **Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.**

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Nivelul dobanzii de intarziere stabilit prin O.U.G. nr. 39/2010, în vigoare de la data de 1 iulie 2010 a fost stabilit la 0,05% pentru fiecare zi de intarziere si a fost micșorat la 0,04% pentru fiecare zi de întârziere prin O.U.G. nr. 88/2010, începând cu data de 1 octombrie 2010 și la 0,03% pentru fiecare zi de întârziere prin O.U.G. nr. 8/2014, începând cu data de 1 martie 2014.

Avand in vedere cele retinute anterior prin prezenta decizie, potrivit căroră societatea datorează diferențele de impozit pe profit aferente cheltuielilor contestate, iar pentru o parte din cheltuieli nu a contestat impozitul pe profit aferent, rezultă că aceasta datorează și accesoriile aferente, în virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1), alin. (3) lit. i) și alin. (4) lit. m) și art. 24 alin. (10) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Titlului II din Codul fiscal, astfel cum au fost aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare și art. 9 alin. (1), art. 46, art. 101 alin. (1), art. 102 alin. (3) lit. c), art. 104 alin. (1), art. 107, art. 109, art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 205 alin. (2), art. 206 alin. (2) și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE

1. Respinge ca fiind rămasă fără obiect contestația ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-Sq xxx/2015, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-Sq yyy/2015 de catre Administratia Sectorului 3 a Finantelor Publice pentru obligații fiscale suplimentare de plată (în plus) de natura impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor sociale aferente în sumă totală de S+D lei.

2. Respinge ca nesușinută cu documente și neîntemeiată contestația ABC SRL pentru impozitul pe profit în sumă de CP lei și accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de AP lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.