



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de  
Administrație Fiscală  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor



Str. Apolodor nr.17, Sector 5,  
București, CP 050741  
Tel : +021 319 97 54  
Fax : +021 336.85.48  
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 159 /2015**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**SC .X. SA din .X.,**  
**înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală**  
**sub nr. A\_SLP 578/20.03.2015**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr..X./18.03.2015, înregistrată la Direcția generală de soluționare sub nr.A\_SLP 578/20.03.2015, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SA**, având sediul social în .X., .X., jud. .X., cod de înregistrare fiscală X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.X/2002, prin Cabinet de avocat, .X., conform împuternicirii avocațiale seria CT X/13.01.2015, anexată în original la dosarul cauzei, cu sediul procesual ales în .X., bdul X, jud..X..

SC .X. SA figurează, la data depunerii contestației, la poziția nr.X din Anexa nr.1 „*Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2015*” la OPANAF nr.3661/2014 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili și a Listei contribuabililor mijlocii.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-CT .X./08.12.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-CT .X./08.12.2014, de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., și are ca obiect suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA;

- impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit;
- impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

De asemenea, SC .X. SA contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./08.12.2014 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X..

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-CT .X./08.12.2014 respectiv data de 16.12.2014, conform confirmării de primire a titlului de creanță menționat mai sus, anexată în copie la dosarul cauzei, și de data depunerii prin "prioripost" a contestației, respectiv 13.01.2015, așa cum rezultă din ștampila Oficiului poștal aplicată pe plicul de expediere, anexat în original la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este învestită să se pronunțe asupra contestației formulată de SC .X. SA.

**I. SC .X. SA contestă Decizia de impunere nr.F-CT .X./08.12.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-CT .X./08.12.2014, de organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., precizând următoarele:**

a) Inspecția fiscală a fost efectuată cu încălcarea normelor de procedură fiscală referitoare la perioada supusă verificării, întrucât la data emiterii avizului de inspecție fiscală, societatea avea calitatea de contribuabil mijlociu, iar prin avizul de inspecție fiscală s-au stabilit perioade ce exced perioadei reglementată la art.98 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, respectiv de 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale, astfel că perioada ce putea fi supusă inspecției fiscale este perioada 2009-2011, sens în care apreciază că

efectuarea controlului pentru perioada anterioară acesteia este nelegală.

b) Inspekția fiscală a fost efectuată cu încălcarea normelor de procedură fiscală referitoare la durata inspekției fiscale, întrucât durata inspekției fiscale nu putea depăși 3 luni, potrivit prevederilor art.104 alin.(1)-alin.(3) din Codul de procedură fiscală.

Totodată, societatea susține că inspekția fiscală a fost suspendată în temeiul OPANAF nr.14/2010, începând cu data de 20.03.2013, ordin ce a fost abrogat prin OPANAF nr.467/2013, astfel că aplicând speței dispozițiile art.9 coroborate cu art.5 lit.a) pct.3 și lit.g) pct.2 din OPANAF nr.467/2013, se observă că organele de inspekție fiscală au reluat inspekția fiscală la data de 23.06.2014 și nu cel târziu până la data de 08.11.2013, când acestea aveau obligația reluării inspekției fiscale.

Societatea afirmă că scopul limitării în timp a inspekției fiscale este acela al afectării cât mai puțin a activității curente a contribuabilului, dar și oferirea posibilității de a plăti în cel mai scurt timp de la constatare a obligațiilor fiscale suplimentare stabilite de organul de control, limitând astfel curgerea accesoriilor. Din această perspectivă, societatea apreciază că accesoriile calculate începând cu data de 18.02.2014 sunt nelegale și nu-i pot fi imputate.

c) Inspekția fiscală a fost efectuată cu încălcarea dispozițiilor art.98 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, având în vedere data începerii inspekției fiscale.

Astfel, avizul de inspekție fiscală a fost comunicat societății la data de 18.12.2012, astfel că potrivit art.102 alin.(1) lit.b) din Codul de procedură fiscală, inspekția nu putea începe mai devreme de 15 zile de la data primirii avizului, adică mai devreme de data de 03.01.2013.

Prin urmare, societatea consideră că, întrucât inspekția fiscală a început după data de 01.01.2013, anul 2007 nu mai putea face obiectul inspekției fiscale, fiind împlinit termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, motiv pentru care societatea solicită anularea parțială a raportului de inspekție fiscală și a deciziei de impunere în ceea ce privește obligațiile de plată pentru anul 2007 și accesoriile aferente.

d) În ceea ce privește constatările cuprinse în capitolul "Dosarul prețurilor de transfer – Impozit pe profit și TVA", societatea menționează următoarele:

d.1) Nu contestă suma ajustată în valoare de .X. lei, aferentă diferențelor de chirie pe care societatea nu a putut să le

justifice, aferente perioadei februarie-decembrie 2011, ci contestă modalitatea în care au fost puse în aplicare prevederile legale referitoare la ajustare.

Totodată, societatea susține că, în cazul impozitului pe profit, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de modificările aduse Codului de procedură fiscală ce au fost introduse prin OG nr.2/2012, în vederea evitării dublei impuneri între persoane române afiliate. Astfel, decizia de impunere a fost emisă fără a avea la bază o decizie de ajustare, decizie ce ar fi trebuit comunicată și părții afiliate implicate în tranzacție, respectiv .X. SA, pentru ca și aceasta să poată efectua ajustarea în contabilitate, potrivit art.93<sup>2</sup> din Codul de procedură fiscală.

d.2) În ceea ce privește stabilirea TVA de plată în sumă de .X. lei și accesoriile aferente pentru ajustarea de valoare a chiriei, societatea consideră că aceasta contravine flagrant prevederilor Codului fiscal, întrucât art.11 alin.(2) din acest act normativ, face referire strict la ajustarea veniturilor și cheltuielilor, nu și a TVA.

Astfel, până în anul 2013, din perspectiva TVA, în cazul specific al părților afiliate, nu a avut relevanță faptul că prețul convenit între părți era mai mic decât prețul de piață al bunurilor/serviciilor. Societatea susține că acest lucru a fost confirmat și prin decizia Curții Europene de Justiție din data de 09.06.2011 în cazul Campsa Estaciones de Servicio SA.

SC .X. SA citează prevederile art.137 din Codul fiscal, așa cum au fost modificate prin OG nr.8/2013 pentru modificarea și completarea Codului fiscal, precizând că norma citată este conformă cu dispozițiile art.80 din Directiva 2006/112/CE, care prevede situațiile stabilirii valorii de piață ca bază impozabilă.

În concluzie, în cadrul tranzacțiilor dintre persoanele afiliate în care una dintre părți aplică un regim de deducere a TVA diferit, baza impozabilă va fi constituită din valoarea de piață. Cu alte cuvinte, se va putea ajusta baza impozabilă a unor astfel de tranzacții în măsura în care nu respectă valoarea de piață, numai în cazul în care furnizorul și/sau prestatorul nu au drept de deducere integrală a TVA. Având în vedere că atât CICH SA, cât și .X. SA aplică același regim de TVA, sunt plătitori de TVA pentru toate veniturile realizate, ajustarea TVA în acest caz nu putea fi realizată.

Societatea invocă în sensul celor susținute mai sus, punctul de vedere exprimat de ANAF prin adresa nr..X./21.11.2011.

d.3) În ceea ce privește penalitățile de întârziere, societatea afirmă că acestea au fost calculate de organele de inspecție fiscală cu încălcarea prevederilor legale incidente.

În acest sens, societatea citează prevederile art.120<sup>1</sup> din Codul de procedură fiscală, ce au fost modificate prin art.I pct.2 din OUG nr.50/2013, care la art.II pct.1 stabilește că aceste penalități sunt aplicabile doar obligațiilor de plată scadente după data de 01.07.2013.

Referitor la calculul accesoriilor, societatea susține că acesta este criticabil și din perspectiva omisiunii organului fiscal de a fi avut în vedere lunile în care aceasta avea TVA de recuperat, pentru perioada 25.10.2012-25.09.2013, fiind calculate sume nedatorate.

e) Societatea susține că obligațiile de plată aferente anului 2008 stabilite cu titlu de impozit pe dividende sunt prescrise, potrivit art.36 din Codul fiscal, motiv pentru care solicită anularea deciziei de impunere în ceea ce privește impozitul pe dividende aferent anului 2008 și a accesoriilor aferente acestuia.

Totodată, societatea solicită și recalcularea penalităților de întârziere aferente obligațiilor suplimentare de plată stabilite cu titlu de impozit pe dividende, întrucât acestea au fost calculate cu încălcarea prevederilor art.II pct.1 din OUG nr.50/2013.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., au efectuat la SC .X. SA o inspecție fiscală parțială în ceea ce privește TVA aferentă perioadei 01.01.2007-31.12.2012, impozit pe profit aferent perioadei 01.01.2007-31.12.2011 și impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice aferent perioadei 01.01.2008-31.12.2012, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-CT .X./08.12.2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-CT .X./08.12.2014, contestată.**

a) În ceea ce privește impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- societatea a declarat în anul 2007 în mod eronat în declarația 101 profitul impozabil. În urma recalculării, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, pentru care au calculat accesorii în sumă de .X. lei;

- întrucât pentru anul 2007, organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil, diminuând pierderea înregistrată de societate, a rezultat că din profitul impozabil al anului 2008 nu se mai

scade nicio pierdere, astfel că a rezultat impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, pentru care au calculat accesorii în sumă de .X. lei;

- SC .X. SA a înregistrat pe cheltuieli deductibile contravaloarea leasingului pentru o motocicletă Honda, ce nu a fost folosită în interesul operațiunilor sale impozabile, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 2007-2008 un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei, au diminuat pierderea fiscală pentru perioada 2009-2011 cu suma de .X. și întrucât pe trimestrul I 2009 societatea a înregistrat profit, au calculat accesorii aferente în sumă de X lei;

- în luna aprilie 2011, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma de .X. lei, reprezentând "servicii consultanță" de la .X. din Malta, în condițiile în care nu a justificat necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală aferentă anului 2011 cu această sumă;

- organele de inspecție fiscală au reconsiderat suma de .X. lei, ca fiind cheltuiala nedeductibilă aferentă tranzacțiilor efectuate între persoane afiliate, în baza art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au diminuat pierderea fiscală aferentă anului 2011 cu această sumă.

b) În ceea ce privește TVA, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- societatea avea obligația colectării TVA în sumă de .X. lei aferentă livrărilor facturate către SC .X. SRL Ungaria, în conformitate cu prevederile art.143 alin.(2) lit.a) coroborat cu art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a prezentat decât 13 CMR-uri, completate parțial, aferente celor X de avize de transport emise pentru justificarea scutirii privind taxarea inversă, prevăzută la art.10 alin.(2) lit.b) din OMFP nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare;

- organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă ratelor de leasing pentru o motocicletă Honda, întrucât au constatat că aceasta nu a fost folosită în interesul operațiunilor taxabile ale societății, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru suma de .X. lei reprezentând TVA înscrisă în facturile emise de o persoană afiliată, societatea nu are dreptul de deducere în baza art.145 alin.(2)

lit.a) coroborat cu art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

c) În ceea ce privește impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice:

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2008-2012, societatea a înregistrat pe cheltuieli nedeductibile suma de .X. lei reprezentând:

- sume ridicate de administrator pentru probleme personale, ce au fost înregistrate ca și cheltuieli cu sponsorizarea;
- cheltuieli personale cu chiria, efectuate pentru diverse persoane;
- cheltuieli cu deplasarea pentru asociați;
- cheltuieli de protocol constând în mese restaurant, servicii de turism etc.,

pentru care societatea nu a justificat necesitatea efectuării acestora.

Întrucât prin înregistrarea acestor cheltuieli societatea a diminuat profitul net și ținând cont de faptul că aceasta avea în sold profiturile nete ale anilor precedenți nerepartizate, în conformitate cu art.7 pct.12 coroborat cu art.36 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei reprezintă sume ridicate (dividend net), motiv pentru care au stabilit impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de .X. lei, pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei.

d) Prin Dispoziția nr..X./08.12.2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au dispus societății depunerea de declarații rectificative pentru declarația 101 aferentă anilor 2009-2010, în sensul înregistrării în declarația rectificativă a pierderii fiscale din evidența contabilă.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

**A). Aspecte procedurale:**

a) În ceea ce privește excepția invocată de către societate referitoare la faptul că obligațiile fiscale aferente anilor fiscali 2007 și 2008 au fost stabilite de organele de inspecție fiscală cu încălcarea normelor de procedură fiscală, a dispozițiilor art.91 din OG nr.92/2003

privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, organul de soluționare a contestațiilor reține:

Art. 91 alin.(1) și alin.(2) și art.23 alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„Art. 91

*(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.”,*

„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, se reține că 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.

În ceea ce privește invocarea prescripției dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili impozit pe profit aferent anului 2007, respectiv 2008, precum și impozit pe dividende aferent anului 2008, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere următoarele:

- cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul diferențelor de impozit pe profit, se constată că acesta 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;

- 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;



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".

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anilor 2007 și 2008, declarația anuală se depune până la data de 15 februarie 2008, respectiv 15 februarie 2009, iar prescripția dreptului la acțiune a organului fiscal începe să curgă de la data de 01.01.2009, respectiv 01.01.2010.

Referitor la impozitul pe dividende aferent anului 2008 se reține că:

- obligațiile de plată și de declarare, stipulate la art.36 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile Anexei nr.8 din OPANAF nr.101/2008 privind instrucțiunile de completare a formularului 100 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat", se nasc la termenul de declarare.

- astfel, pentru impozitul pe dividende aferent anului 2008, formularul 100 s-a depus până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a distribuit/plătit dividendul, iar termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale a început să curgă de la data de 01.01.2009.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală au emis Decizie de impunere pentru obligațiile fiscale aferente anilor 2007 și 2008 înăuntrul termenului de prescripție de 5 ani și, pe cale de consecință, dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale nu este prescris.

b) În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia inspecția fiscală a fost efectuată cu încălcarea prevederilor art.98 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

Art.98 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*„(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:*

*a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;*

b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.”

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că, în cazul altor categorii de contribuabili decât contribuabilii mari inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Pentru această categorie de contribuabili, inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, respectiv pe o perioadă de 5 ani, dacă este identificată cel puțin una dintre situațiile prevăzute de art.98 alin.(3) din OG nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, mai sus menționate.

Or, potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, în cazul de față, organele de inspecție fiscală au identificat cel puțin una din situațiile prevăzute de actul normativ mai sus citat.

c) În ceea ce privește excepția invocată de către societate referitoare la durata inspecției fiscale, se rețin următoarele:

- potrivit art.104 alin.(1)-alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“Durata efectuării inspecției fiscale*

*(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.*

*(2) În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni.*

*(3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2).*

*(4) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta.”;*

- inspecția fiscală parțială efectuată la societate a avut la bază Avizul de inspecție fiscală nr.F-CT .X./06.12.2012, potrivit căruia inspecția urma să înceapă în data de 21.12.2012;

- potrivit raportului de inspecție fiscală, inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 21.12.2012-05.12.2014 și a fost suspendată în perioada 29.03.2013-23.06.2014 în baza adresei nr..X./29.03.2013.

- din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în data de 19.03.2013, organele de inspecție fiscală au întocmit în baza art.3 din OPANAF nr.14/2010 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, „Referatul pentru suspendarea inspecției”, întrucât au fost necesare efectuarea mai multor controale încrucișate la furnizorii de bunuri și prestări de servicii interni, precum și solicitarea de informații de tip „SCAC/AF” pentru mai mulți furnizori intracomunitari. Această situație se încadrează în prevederile art.(1) și art.(2) lit.a) și lit.g) din OPANAF nr.14/2010 menționat mai sus.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia scopul limitării în timp a inspecției fiscale este acela al afectării cât mai puțin a activității curente a contribuabilului, dar și oferirea posibilității de a plăti în cel mai scurt timp de la constatare a obligațiilor fiscale suplimentare stabilite de organul de control, limitând astfel curgerea accesoriilor, motiv pentru care apreciază că accesoriile calculate începând cu data de 18.02.2014 sunt nelegale și nu-i pot fi imputate, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât accesoriile aferente unui debit reprezintă o sancțiune pentru neplata debitului, și sunt aferente unor sume care au stat la dispoziția contribuabilului, bugetul de stat fiind prejudiciat prin neîncasarea creanței cuvenite.

Având în vedere că argumentele de natură procedurală nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor urmează a se investi cu soluționarea pe fond a contestației formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-CT .X./08.12.2014.

## **B). Aspecte de fond:**

### **1). Referitor la suma de .X. lei reprezentând:**

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,

**Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere a TVA aferentă chiriei facturată de persoana afiliată, SC .X. SA, în perioada februarie – decembrie 2011, în condițiile în care din instrumentarea speței, nu rezultă care au fost considerentele care au format convingerea organelor de inspecție fiscală privind înlăturarea acestui drept.**

**În fapt**, potrivit art.106 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au solicitat lista clienților și furnizorilor care au calitatea de afiliați.

Organele de inspecție fiscală au verificat conținutul „Dosarului prețurilor de transfer”, rezultând următoarele:

- în cadrul „Dosarului de transfer” prezentat de SC .X. SA, a fost întocmit „Raportul de evaluare” în luna noiembrie 2011 de către un expert evaluator, în urma căruia au fost „evaluate veniturile din închirierea unor active din patrimoniul SC .X. SA din .X.”, determinându-se valoarea „chiriei juste” pentru „hale”, prin metoda comparației, rezultând un preț de X Euro/mp/lună.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada februarie – decembrie 2011, chiria facturată de persoana afiliată, SC .X. SA, a crescut nejustificat.

Având în vedere raportul de evaluare menționat mai sus, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din actul normativ menționat mai sus, organele de inspecție fiscală au ajustat chiria pentru perioada februarie – decembrie 2011, pe considerentul că valoarea acesteia a depășit nejustificat valoarea stabilită pe metrul pătrat prin raportul de evaluare, stabilind suplimentar în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei, pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2011, care precizează:

**„(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

**a) operațiuni taxabile;”**

iar potrivit art.125<sup>1</sup> alin.(1) pct.1 Titlul VI „Taxa pe valoare adăugată”, din același act normativ:

**“(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:**

**1. achiziție reprezintă bunurile și serviciile obținute sau care urmează a fi obținute de o persoană impozabilă, prin următoarele operațiuni: livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, efectuate sau care urmează a fi efectuate de altă persoană către această persoană impozabilă, achiziții intracomunitare și importuri de bunuri;”**

Totodată, art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, stipulează:

**“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

**a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”**

În aplicarea art.146 din Codul fiscal precizat mai sus, pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 31.12.2010, prevede:

**“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct.78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial. [...]”**

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective și se efectuează pe baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin. (5) sau în baza duplicatului facturii, în condițiile în care exemplarul original al facturilor a fost pierdut, sustras sau distrus.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul

său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Cu alte cuvinte, persoana impozabilă pentru a avea drept de deducere a TVA aferentă unui bun/serviciu, trebuie să facă în primul rând dovada achiziționării acestuia, respectiv obținerea bunului/serviciului urmare operațiunii de livrare/prestare, operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a TVA.

Așadar, sintetizând aceste prevederi legale, pentru a avea drept de deducere a TVA înscrisă în facturile primite de la furnizori, reprezentând servicii de închiriere, societatea trebuie să facă dovada prestării serviciilor respective și măsura în care sunt în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că în timpul inspecție fiscale, organele de inspecție fiscală s-au limitat la a solicita dosarul prețurilor de transfer și a constata că valoarea chiriei facturată de persoana afiliată, SC .X. SA, în perioada februarie–decembrie 2011 a depășit nejustificat valoarea stabilită pe metrul pătrat prin raportul de evaluare întocmit în luna noiembrie 2011 de un expert evaluator și nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, respectiv nu au luat în considerare toate aspectele legate de exercitarea dreptului de deducere TVA, ținând cont de faptul că dreptul de deducere este condiționat de îndeplinirea tuturor condițiilor cu caracter cumulativ și obligatoriu impuse de legea fiscală.

Mai mult, întrucât de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv Deciziile Curții Europene de Justiție, relevante în soluționarea speței sunt și Deciziile Curții Europene de Justiție în cazurile C-110/94 (INZO), C-268/83 (ROMPELMAN) prin care Curtea a statuat că autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul TVA și este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate

condițiile pentru acordarea deducerii, dar acest lucru nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activități economice dând naștere la operațiuni taxabile.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice dacă societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă chiriei în baza facturilor emise de SC .X. SA ce cuprind informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Codul fiscal, în baza unuia sau mai multor contracte de închiriere și a altor documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor și dacă aceste servicii au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Având în vedere cele menționate mai sus, în speță devin incidente prevederile stipulate la art.7 alin.(2) și art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea cărora se reține că:

- în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz;

- organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere.

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.216 alin.(3) din OG nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin. (3<sup>^</sup>1) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din OPANAF nr.2906/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-CT .X./08.12.2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-CT .X./08.12.2014 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X., pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,

- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,

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.

2) În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției nr..X./08.12.2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, precum și Deciziei de impunere nr.F-CT .X./08.12.2014 pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA;
- impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit;
- impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de .X. lei;

- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,

**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 contestației, în condițiile în care SC .X. SA nu aduce nicio motivație pe fond în susținerea acestui capăt de cerere.**

**În fapt**, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății obligații suplimentare în sumă de .X. lei, după cum urmează:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei pentru anul 2007 și în sumă de .X. lei pentru anul 2008;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit;
- TVA în sumă de .X. lei aferente livrărilor facturate către SC .X. SRL și TVA în sumă de .X. lei aferente ratelor de leasing pentru motocicletă Honda;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA;
- impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de .X. lei, întrucât organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat ca și cheltuieli nedeductibile suma de .X. lei, diminuând astfel profitul net;



- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

De asemenea, prin Dispoziția nr..X./08.12.2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au dispus societății depunerea de declarații rectificative pentru declarația 101 aferentă anilor 2009-2010, în sensul înregistrării în declarația rectificativă a pierderii fiscale din evidența contabilă.

Prin contestația formulată, SC .X. SA deși contestă Dispoziția nr..X./08.12.2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală și Decizia de impunere nr.F-CT .X./08.12.2014 privind obligația suplimentară în sumă de .X. lei, menționată mai sus, nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației.

În ceea ce privește impozit pe dividende, singurul argument invocat de contribuabil este prescripția organelor fiscale de a stabili impozit pe veniturile din dividende aferent anului 2008, aspect analizat la cap.A pct.a) "Aspecte procedurale" din prezenta decizie.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:  
c) motivele de fapt și de drept;  
d) dovezile pe care se întemeiază; ”**

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

**“Contestația poate fi respinsă ca:  
b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”**

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație, SC .X. SA trebuia 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.

Se reține că, față de măsurile dispuse în Dispoziția nr..X./08.12.2014 și față de constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-CT .X./08.12.2014 cu

privire la obligațiile fiscale suplimentare stabilite în sarcina SC .X. SA prin Decizia de impunere nr.F-CT .X./08.12.2014 în sumă de .X. lei, mai sus detaliată, contestatorul nu a înțeles să motiveze în fapt și în drept contestația, respectiv nu a invocat niciun articol de lege și nu a adus niciun argument prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și nici nu a depus vreun document în susținerea contestației.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

De asemenea, 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 se coroborează cu cele stipulate la art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora „*Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*”

Având în vedere cele de 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.

Se reține totodată, 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.

Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, în baza celor reținute mai sus și având în vedere că SC .X. SA, deși contestă Dispoziția nr..X./08.12.2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală și Decizia de impunere nr.F-CT .X./08.12.2014 privind obligația suplimentară în cuantumul de .X. lei, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente 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, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Dispoziția nr..X./08.12.2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală și Decizia de impunere nr.F-CT .X./08.12.2014 privind obligația suplimentară în cuantumul de .X. lei, menționată mai sus, conform prevederilor pct.2.5 din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: *„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”, se va respinge ca nemotivată contestația* formulată de SC .X. SA, împotriva Dispoziției nr..X./08.12.2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală și Deciziei de impunere nr.F-CT .X./08.12.2014 privind obligația suplimentară în cuantumul de .X. lei, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA;
- impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit;
- impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,

în temeiul cu art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.2906/2014 privind

aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia penalitățile de întârziere au fost calculate de organele de inspecție fiscală cu încălcarea prevederilor art.II pct.1 din OUG nr.50/2013 privind reglementarea unor măsuri fiscale, care în opinia societății stabilește că penalitățile sunt aplicabile doar obligațiilor de plată scadente după data de 01.07.2013, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

Prin OUG nr.39/2010, de modificare și completare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, la art.I pct.11 s-a stipulat:

*“După articolul 120 se introduce un nou articol, articolul 120<sup>1</sup>, cu următorul cuprins:*

*"ART. 120<sup>1</sup>*

*Penalități de întârziere*

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

Conform art.III alin.(1) din OUG nr.39/2010 pentru modificarea și completarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevederile legale mai sus citate au intrat în vigoare începând cu data de 1 iulie 2010.

Totodată, în conformitate cu art.II alin.(2) din același act normativ:

*“(2) Pentru creanțele fiscale care au scadența anterior intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență, începând cu data intrării în vigoare a acesteia se datorează dobânzi și penalități de întârziere. În acest caz, termenele în funcție de care se stabilește nivelul penalității de întârziere prevăzute la art.120<sup>1</sup> încep să curgă de la data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență.”*

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, începând cu data de 01.07.2010, pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale, se datorează penalități de întârziere, nivelul penalităților de întârziere stabilindu-se în funcție de numărul de zile scurse de la scadență până la data la care se realizează stingerea, iar în cazul creanțelor fiscale cu scadența anterior datei de 01.07.2010, în funcție

de numărul de zile scurse de la data de 01.07.2010 până la data la care se realizează stingerea.

Prin OUG nr.50/2013 privind reglementarea unor măsuri fiscale, la art.I pct.11 s-a stipulat:

*“2. Articolul 120<sup>^1</sup> se modifică și va avea următorul cuprins:*

*“ART. 120<sup>^1</sup>*

*Penalități de întârziere*

*(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.[...]”*

*“ART. II*

*(1) Prevederile art.I intră în vigoare la data publicării prezentei ordonanțe de urgență în Monitorul Oficial al României, Partea I, cu excepția pct. 2 care intră în vigoare la data de 1 iulie 2013 și se aplică obligațiilor de plată scadente după data de 1 iulie 2013.*

*(2) Pentru obligațiile de plată cu scadența până la data de 1 iulie 2013 care se sting după această dată, se aplică nivelul de penalitate de întârziere potrivit legislației în vigoare până la data de 1 iulie 2013.”*

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere și pentru debitele stabilite suplimentar de plată scadente până la data de 01.07.2013.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia, pentru perioada 25.10.2012-25.09.2013, la calculul accesoriilor aferente TVA stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de faptul că societatea avea TVA de recuperat, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv din Anexa privind Calculul TVA de plată stabilită suplimentar+majorări și penalități, în perioada octombrie-decembrie 2012, rezultă că societatea nu înregistra TVA de recuperat.

Mai mult, se reține că prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-CT .X./08.12.2014, la pagina nr.10, se precizează că *„la calculul majorărilor și penalităților s-a ținut cont de lunile în care societatea a înregistrat TVA de rambursat, în perioada de la 25.01.2013 și până la 25.09.2014”*.

Acest fapt a fost confirmat și prin adresa nr..X./15.05.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A\_SLP 1088/26.05.2015, prin care organele de inspecție fiscală au precizat că „la calculul majorărilor de întârziere pentru TVA stabilită suplimentar s-a ținut cont de situația înregistrată de societate în fiecare lună, respectiv dacă a fost de plată sau de rambursat.”

**3) În ceea ce privește cheltuiala nedeductibilă în valoare de .X. lei,** pentru diferențele de chirie pe care societatea nu a putut să le justifice, aferente perioadei februarie-decembrie 2011, organul de soluționare a contestației reține că SC .X. SA nu contestă suma ajustată, ci solicită aplicarea prevederilor art.93<sup>2</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, astfel cum au fost modificate prin OG nr.2/25.01.2012 în vederea evitării dublei impuneri între persoane române afiliate.

Or, aceste prevederi au fost publicate în Monitorul Oficial nr.71/30.01.2012 și au intrat în vigoare la data de 02.02.2012, ulterior efectuării operațiunilor, nefiind aplicabile în perioada supusă verificării, fapt pentru care nu poate fi reținută această susținere a contestatarei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.216 alin. (1), alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.11.1 lit.b) și lit.11.6 din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se

## **DECIDE**

1) **Desființarea parțială** a Deciziei de impunere nr.F-CT .X./08.12.2014 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma de .X. lei reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

2). **Respingerea ca nemotivată** a contestației formulată de SC .X. SA împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./08.12.2014 și Deciziei de impunere nr.F-MH X/14.08.2014, în ceea ce privește suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA;
- impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit;
- impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul .X. sau la Tribunalul X în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL**