



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a**  
**Finanțelor Publice – Timișoara**  
**Serviciul Soluționare Contestații**



str. Gheorghe Lazăr nr. 9B  
300081, Timișoara  
Tel: +0256 499 334  
Fax: +0256 499 332

**D E C I Z I E** nr. 3909/ 23.09.2019  
privind modul de soluționare a contestației formulată de societatea **XSRL**  
înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.TMR-DGR ...

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată de A.J.F.P Arad cu adresa nr. ARG\_AIF ... asupra contestației formulate de societatea **XSRL** cu sediul social în municipiul Arad, ... și sediul procesual ales la Cabinet Individual de Avocatură ..., împotriva:

1. Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.... privind suma de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar;

2. Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.....

Contestația este semnată de împuternicitul petentei, av...., potrivit împuternicirii avocațiale nr.... depusă în original la dosarul contestației, fiind astfel respectate prevederile art.269 alin.(1) Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“ART. 269 Forma și conținutul contestației*

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

*[...]*

*e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia.*

*Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.”*

coroborate cu cele ale O.P.A.N.A.F nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“2.1. Dacă contestația este formulată printr-un împuternicit, se va prezenta împuternicirea/mandatul-procura în original, copie legalizată sau duplicat, după caz. Avocatul va prezenta împuternicirea în original sau în copie legalizată.”*

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării Deciziilor contestate, respectiv 05.06.2019, potrivit semnăturii de primire de pe exemplarul deciziei de impunere anexat în copie la dosarul contestației.

Contestația a fost înregistrată la AJFP Arad sub nr.... și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.TMR\_DGR ....

Întrucât sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art. 269 și art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

***Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ...***

I. Prin contestație, petenta susține următoarele:

Prin Punctul de vedere asupra proiectului raportului de inspecție fiscală, administratorul societății a arătat că nu este de acord cu sumele înscrise în Anexa 5 deoarece societatea deține atât documente justificative care constau în comenzile electronice întocmite pe care le va solicita de la furnizorul programului informatic, cât și justificarea cheltuielilor cu serviciile furnizate de către SC A SRL , cheltuieli care au avut un aport însemnat în obținerea rezultatelor financiare pozitive.

Petenta arată că organele de inspecție fiscală susțin că în perioada 2014-2015 societatea a înregistrat cheltuieli reprezentând contravaloarea serviciilor de marketing emise de către SC A SRL, pentru care nu a putut prezenta documente justificative din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate, invocându-se încălcarea prevederilor art. 21 al. (4) lit. m) din Codul fiscal (în vigoare pt. perioada 2014-2015 ) raportat la condițiile prevăzute de pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal .

În acest sens, petenta menționează că organul fiscal încadrează/asimilează cheltuielile de marketing la lit. m) - cheltuielile cu alte prestări de servicii - ca și cheltuieli nedeductibile , în condițiile în care

la art. 21 al. (2) lit. i) din Codul fiscal cheltuielile cu serviciile de marketing sunt considerate cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri, adică sunt permise , iar în HG 44/2004 nu există norme sau condiții prevăzute special pentru efectuarea unor astfel de cheltuieli.

Se mai arată că serviciile desfășurate de SC XSRL au avut în vedere creșterea și diversificarea vânzărilor efectuate de SC XSRL , fiind încheiat un contract în acest sens.

Petenta arată că serviciile de marketing au fost efectiv prestate, cu referire la următoarele materiale corespunzătoare:

- Contractul de prestări servicii încheiat între SC XSRL și SC XSRL ;
- Contractul de utilizare nr. ... din 15.04.2013 încheiat între SC ...SRL și SC XSRL pentru utilizarea unor module ale sistemului integrat pentru automatizare a forței de vânzări - Aplicația Hermes;
- Contractul de comodat încheiat între SC XSRL și SC XSRL privind utilizarea aplicației Hermes;
- Contract de utilizare nr. ... din 30.12.2011 încheiat între SC ...SRL și SC XSRL pentru utilizarea unor module ale sistemului integrat - Aplicația " Neomanager 7 " ;
- Print screen-uri din aplicații din diferite perioade;
- Raport privind vânzările efectuate de SC XSRL ca urmare a activităților desfășurate de SC XSRL , așa cum rezultă din interogarea aplicației Hermes;
- Contracte încheiate între SC XSRL în calitate de vânzător, SC XSRL în calitate de promotor/agent și diferiți clienți/beneficiari, privind identificarea și dezvoltarea oportunităților de piață pentru produsele noi, precum și pentru cele deja existente.

Petenta face referire la Decizia ICCJ nr. 1/2002 prin care se reține că , în conformitate cu art. 167 alin. 1 din Codul de procedură civilă, dovezile se pot încuviința, dacă instanța socotește că ele pot să aducă dezlegare pricinii.

Cu privire la aplicația Hermes petenta precizează că implementarea acestui sistem are următoarele beneficii : organizarea mai eficientă a activității forței de vânzări , îmbunătățirea planificării și controlului atât la nivelul departamentului de vânzări cât și la nivelul fiecărui reprezentant/agent de vânzări în parte , automatizarea activității desfășurate de agenți pe teren datorita acestor tablete pentru agenți și degrevarea agenților de majoritatea sarcinilor administrative (gen aplicare promoții/discounturi, întocmire rapoarte activitate, facturi, chitanțe etc) , pârgii ce permit implementarea și aplicarea unitară a politicilor comerciale prețuri, discounturi, promoții - pentru întreaga forță de vânzări, management unitar pe elementele ce concură la structurarea,

automatizare a și fluidizarea procesului de vânzare; suport extensiv pentru implementarea de acțiuni concertate de promovare și vânzări (ex: lichidarea unor stocuri care se apropie de termenul de expirare, oferte speciale); posibilitatea evaluării permanente a situației întregii echipe de vânzări față de obiectivele stabilite; fidelizarea clienților prin îmbunătățirea serviciilor, creșterea calității actului de vânzare și a prestației agenților pe teren; culegerea de informații relevante din piață - execuție, promovare și monitorizare concurență - utilizând chestionare de trade-marketing.

Necesitatea funcționării aplicației prin achiziția de către SC XSRL este justificată de integrarea cu aplicația Neomanager 7 care are în vedere gestiunea mărfurilor. Așadar, cele două aplicații nu puteau fi achiziționate separat, întrucât funcționează integrat, fiind imposibilă achiziția aplicației Hermes de către SC XSRL, aceasta din urmă neavând nici stocuri de marfă și nici posibilitatea de facturare a mărfurilor.

Referitor la plățile în numerar efectuate de societatea petentă, se susține că sunt legale, neputând constitui un argument pentru dovedirea unei situații de fapt presupuse.

Referitor la constatările organelor de inspecție privind sediul social al SC XSRL, în sensul că figurează la aceeași adresă la care este declarat sediul SC XSRL, petenta precizează faptul că stabilirea sediului social a două persoane juridice la aceeași adresă este permisă de art. 17 Legea societăților nr. 31/90:

De asemenea, în ceea ce privește faptul că SC XSRL nu avea salariați în perioada 01.01.2014 - 18.07.2018, petenta precizează că este perfect legal ca o microintreprindere să obțină venituri fără a avea salariați, respectiv activitatea efectivă putând fi prestată doar de către administratori, stabilindu-se cota de 3% impozit pentru situația în care societatea nu are angajați.

În ceea ce privește persoana dlui ..., petenta arată că acesta a îndeplinit legal atât calitatea de angajat/salariat la SC XSRL, cât și cea de administrator la SC XSRL (contract de mandat), atribuțiile nefiind suprapuse sau identice, așa cum total greșit apreciază inspectorii fiscali.

Prin precizările din fișa postului rezultă evidența specificului și scopului funcției deținute de d-l ... în domeniul administrativ al firmei, fără a avea atribuții de marketing sau în domeniul vânzărilor.

Petenta arată că în această speță nu sunt aplicabile prevederile art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și nici cele prevăzute de art.25 din Legea nr. 227/2015 (noul cod fiscal), întrucât a dovedit faptul că tranzacțiile efectuate între SC XSRL și SC XSRL au avut un scop economic clar, evidențiat și materializat, fiind evidente beneficiile

economice obținute, scopul urmărit fiind de a profesionaliza serviciul de marketing pentru maximizarea profitului obținut prin diversificarea gamei de produse comercializate și prin creșterea volumului vânzărilor .

Se mai menționează că similar prevederilor din forma anterioară anului 2016 a Codului fiscal , cheltuielile de marketing sunt considerate cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice.

Din punct de vedere al respectării, de către organele de inspecție fiscală, a dispozițiilor procedurale, petenta consideră că acestea au încălcat prevederile legale conținute de art. 12 alin. (1) art. 6 alin. ( 2 ) și (3) art. 55 alin. ( 2 ) și alin. ( 3 ) din Legea nr. 207/ 2015 privind Codul de procedură fiscală, deciziile contestate nu sunt motivate în fapt, iar mijloacele de probă utilizate pentru motivarea presupusei situații ilicite sunt insuficiente, uneori chiar insuficient analizate.

În concluzie, prin motivele și argumentele prezentate, formulate petenta solicită admiterea contestației.

**II. Ca urmare a inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Arad – Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:**

În perioada supusă controlului, 01.01.2014-31.12.2017, au fost constatate următoarele deficiențe:

**Anul 2014**

- societatea a înregistrat (in proportie de 100 %) cheltuieli în sumă de ... lei în contul 666 "Cheltuieli cu dobanzile" și în contul 665 "Cheltuieli din diferente de curs" reprezentând contravaloarea dobanzilor/diferențelor de curs facturate de societatile de leasing pentru contractele de leasing aferente autoturismelor utilizate in activitatea societatii (autoturism Honda Accord si Jeep Grand Cherokee ) pentru care nu au fost prezentate documente din care sa reiasa faptul ca aceste autoturisme ar fi fost utilizate exclusiv in scopul activitatii economice.În consecință, suma de ... lei reprezentand 50% din cheltuielile cu dobanzile/diferentele de curs aferente autovehiculelor care nu sunt utilizate exclusiv in scopul activitatii economice, nu este deductibila la calculul profitului impozabil, fiind încălcate prevederile art. 21 alin. 4 lit t) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

- societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de ... lei în contul 6811 "Cheltuieli cu amortizarea" reprezentând contravaloarea amortizării aferente autoturismelor utilizate in activitatea societatii (autoturism Honda Accord si Jeep Grand Cherokee ) care nu este deductibila la calculul profitului impozabil, intrucat incepand cu data de 1 februarie 2013, pentru

autoturismele din categoria M1 cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile în limita a 1.500 lei/lună.

- societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de ... lei în contul 628 "Alte cheltuieli cu servicii executate de terti" reprezentând contravaloarea facturilor în suma de ... lei (servicii de marketing) emise de către XSRL, în condițiile în care societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative din care să rezulte faptul că acestea au fost efectiv prestate, încălcându-se astfel prevederile art.21 alineat 4) lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală societatea a prezentat Contractul de prestări servicii nr.... încheiat între XSRL în calitate de prestator și societatea verificată în calitate de client, pe o perioadă nedeterminată, precum și actele adiționale nr. .. , nr.,... nr.... respectiv nr.... prin care au fost precizate modificări ale sumei lunare de plată .

Din verificarea efectuată se constată că facturile emise de către societatea XSRL au valoarea nominală de până la 4.999 lei, fiind achitate integral în numerar, lunar fiind emise un număr de 4 - 8 facturi .

În urma verificării datelor din aplicația "fiscnet", organele de inspecție fiscală au constatat faptul că :

- societatea XSRL are sediul social situat la aceeași adresă la care este declarat sediul societății XSRL, respectiv în loc. Arad, ... și este înregistrată ca și platitor de impozit pe venitul microintreprinderilor.

- furnizorul respectiv are ca obiect principal de activitate "Alte activități de servicii suport pentru întreprinderi n.c.a." și a declarat că nu avea salariați în perioada 01.01.2014-18.07.2018 (din 19.07.2018 figurează ca angajat, în calitate de director societate comercială d-nul ..., asociat și administrator al XSRL).

- asociații, și în același timp și administratorii ai societății XSRL sunt d-na ... și d-l ..., care sunt asociați și administratori și la societatea XSRL .

În Nota explicativă dată, dna ... precizează că : *"acest contract constă în prestarea serviciilor de agent comercial și găsirea unor potențiali noi clienți. Pe lângă aceste servicii furnizorul era responsabil și de găsirea unor lucrări de construcții în vederea furnizării materialelor necesare.*

*Persoana din cadrul societății furnizoare care a prestat aceste servicii a fost dl.....*

*În ceea ce privește prestatările serviciilor de agent comercial, acestea constau în prezentarea produselor și luarea comenzilor în vederea distribuirii ulterioare de către XSRL. Aceste comenzi erau luate prin*

*intermediul unei tablete si a unui soft informatic ( Hermes) puse la dispozitie furnizorului de catre XSRL, acestea fiind documentele justificative pentru prestarea acestor servicii. Deoarece comenzile erau transmise online prinn intermedul acelui soft direct in programul de facturare, iar societatea noastra a renuntat la abonamentul cu Hermes la data rezilierii contractului cu ..., nu mai avem acces la baza de date a comenzilor inregistrate.*

*Situatia clientilor noi gasiti rezulta tot din comenzile inregistrate in programul de facturare, iar intrucat decontarea serviciilor nu era legata de numarul noilor clienti gasiti, nu s-a tinut o situatie exacta a acestora ".*

Concluzionand, organele de inspectie fiscala fac urmatoarele precizari:

- aferent facturilor emise de catre XSRL si a sumelor inregistrate pe cheltuieli deductibile ( cont. 628 Alte cheltuieli cu servicii prestate de terti), societatea nu a putut prezenta documentele de justificare prevazute de legislatia fiscala in vigoare, si nici nu poate face dovada necesitatii achizitiei de servicii, avand in vedere faptul ca persoana care este mentionata ca fiind prestatoare a acestor servicii, este dl...., in perioada facturilor emise, a fost angatat cu contract de munca in societatea XSRL ca director comercial de la data de 03.05.2007 pana la 08.08.2018, cu norma intreaga ( 8 ore/zi, 48 ore pe saptamana), asa cum rezulta si din pontajele anexa la statele de plata.

- din FISA POSTULUI anexa la Contractul de munca nr...., directorul comercial are ca sarcina de serviciu prevăzută la pct IV - Relatii de reprezentare: " *reprezinta firma fata de clienti, furnizori... precum si fata de alte persoane cu care intra in contact in interes de serviciu "*, iar la cap. VII ATRIBUTIUNI PRINCIPALE - pct.4 " *asigura asistenta administrativa pentru noi proiecte, avand ca sarcina si... analiza pietei in functie de noile proiecte"*

Pe perioada supusa inspectiei fiscale, societatea a avut incadrate diverse persoane ca si agent de vânzări care aveau, conform Fisei postului, ca și sarcini de serviciu:

- administrarea si dezvoltarea portofoliului de clienti si furnizori autohtoni si straini;
- prezentarea, promovarea si vanzarea produselor;
- participarea la negocieri, intocmirea contractelor, monitorizarea derularii si finalizarii acestora;
- stabileste si participa la intalnirile cu clientii si/sau cu furnizorii...

Avand in vedere incadrarea domnului ... ca director comercial precum si calitatea lui de administrator si asociat, reiese faptul ca intra in atributiile conferite postului ocupat gasirea potentialilor clienti.

Mai mult decat atat, baza materiala utilizata, respectiv HERMES, locul in care se desfasoara activitatea (sediul societati XSRL fiind la aceeași adresa cu al societati verificate) precum si tipul activitatii facturate (servicii marketing) certifica ca, in fapt, prestarea este efectiv desfasurata de domnul ... in calitate de director comercial, asociat respectiv administrator.

Lunar, mentenanta pentru programul utilizat in activitatea comerciala, HERMES, este suportata de firma XSRL prin facturile primite de la ...SRL.

Avand in vedere cele mai sus precizate, echipa de inspectie fiscala considera aceste cheltuieli ca fiind cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal incalcandu-se prevederile art. 21 alin. (1) si art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 si punctul 48 din H.G. nr. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare

În consecință, suma de ... lei este considerate cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit aferent anului 2014.

Astfel, echipa de inspectie fiscală a majorat profitul impozabil aferent anului 2014 cu suma de ... lei

### **Anul 2015**

În urma analizării declarației privind impozitul pe profit aferenta anului 2015, s-a constatat faptul că societatea a înscris eronat la rândul 23 "Alte venituri neimpozabile" din declarația privind impozitul pe profit aferenta anului 2015 suma de ... lei, in conditiile in care societatea nu inregistra venituri neimpozabile rezultand un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei, incalcandu-se prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003.

In consecință, suma de ... lei este considerate cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit aferent anului 2015.

S-au constatat aceleași tipuri de deficiențe ca și la anul 2014, după cum urmează:

- înregistrarea, in proportie de 100 %, de cheltuieli în sumă de ... în contul 666 "Cheltuieli cu dobanzile" și în contul 665 "Cheltuieli din diferente de curs" reprezentând contravaloarea dobanzilor/diferențelor de curs facturate de societatile de leasing pentru contractele de leasing aferente autoturismelor utilizate in activitatea societati (autoturism Honda Accord si Jeep Grand Cherokee ) pentru care nu au fost prezentate documente din care sa reiasa faptul ca aceste autoturisme ar fi fost utilizate exclusiv in scopul activitatii economice.În consecință, suma de ... lei reprezentand 50% din cheltuielile cu dobanzile/diferentele de curs aferente autovehiculelor care nu sunt utilizate exclusiv in scopul activitatii economice, nu este deductibila la calculul profitului impozabil, fiind



încălcate prevederile art. 21 alin. 4 lit t) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

- societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de ... lei în contul 6811 "Cheltuieli cu amortizarea" reprezentând contravaloarea amortizării aferente autoturismelor utilizate în activitatea societății (autoturism Honda Accord și Jeep Grand Cherokee ) care nu este deductibilă la calculul profitului impozabil, întrucât începând cu data de 1 februarie 2013, pentru autoturismele din categoria M1 cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile în limita a ... lei/lună.

- societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de ... lei în contul 628 "Alte cheltuieli cu servicii executate de terți" reprezentând contravaloarea facturilor în suma de ... lei (servicii de marketing) emise de către XSRL, în condițiile în care societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative din care să rezulte faptul că acestea au fost efectiv prestate, încălcându-se astfel prevederile art.21 alineat 4) lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

Pe baza aceleiași argumentații de la anul 2014, suma de ... lei este considerată cheltuielă nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2015, echipa de inspecție fiscală majorând profitul impozabil aferent anului 2015 cu suma de ... lei.

## **Anul 2016**

S-au constatat aceleași tipuri de deficiențe ca și la anii 2014 și 2015, după cum urmează:

- înregistrarea, în proporție de 100 %, de cheltuieli în sumă de ... în contul 666 "Cheltuieli cu dobanzile" și în contul 665 "Cheltuieli din diferențe de curs" reprezentând contravaloarea dobanzilor/diferențelor de curs facturate de societățile de leasing pentru contractele de leasing aferente autoturismelor utilizate în activitatea societății (autoturism Honda Accord și Jeep Grand Cherokee ) pentru care nu au fost prezentate documente din care să reiasă faptul că aceste autoturisme ar fi fost utilizate exclusiv în scopul activității economice.În consecință, suma de ... lei reprezentând 50% din cheltuielile cu dobanzile/diferențele de curs aferente autovehiculelor care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, nu este deductibilă la calculul profitului impozabil, fiind încălcate prevederile art. 21 alin. 4 lit t) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

- societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de ... lei în contul 6811 "Cheltuieli cu amortizarea" reprezentând contravaloarea amortizării aferente autoturismelor utilizate în activitatea societății (autoturism Honda Accord și Jeep Grand Cherokee ) care nu este deductibilă la calculul profitului impozabil, întrucât începând cu data de 1 februarie 2013, pentru autoturismele din categoria M1 cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile în limita a ... lei/lună.

- societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de ... în contul 628 "Alte cheltuieli cu servicii executate de terți" reprezentând contravaloarea facturilor în suma de ... lei (servicii de marketing) emise de către XSRL, în condițiile în care societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative din care să rezulte faptul că acestea au fost efectiv prestate, încălcându-se astfel prevederile art.21 alineat 4) lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

Pe baza aceleiași argumentații de la anii 2014 și 2015, suma de ... lei este considerată cheltuielă nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2016, echipa de inspecție fiscală majorând profitul impozabil aferent anului 2016 cu suma de ... lei.

### **Anul 2017**

S-au constatat aceleași tipuri de deficiențe ca și la anii precedenți, după cum urmează:

- înregistrarea, în proporție de 100 %, de cheltuieli în sumă de ... lei în contul 666 "Cheltuieli cu dobanzile" și în contul 665 "Cheltuieli din diferențe de curs" reprezentând contravaloarea dobanzilor/diferențelor de curs facturate de societățile de leasing pentru contractele de leasing aferente autoturismelor utilizate în activitatea societății (autoturism Honda Accord și Jeep Grand Cherokee ) pentru care nu au fost prezentate documente din care să reiasă faptul că aceste autoturisme ar fi fost utilizate exclusiv în scopul activității economice. În consecință, suma de ... lei reprezentând 50% din cheltuielile cu dobanzile/diferențele de curs aferente autovehiculelor care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, nu este deductibilă la calculul profitului impozabil, fiind încălcate prevederile art. 21 alin. 4 lit t) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

- societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de ... lei în contul 6811 "Cheltuieli cu amortizarea" reprezentând contravaloarea amortizării aferente autoturismelor utilizate în activitatea societății (autoturism Honda Accord și Jeep Grand Cherokee ) care nu este deductibilă la calculul

profitului impozabil, intrucat incepand cu data de 1 februarie 2013, pentru autoturismele din categoria M1 cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile în limita a ... lei/lună.

- societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de ... în contul 628 "Alte cheltuieli cu servicii executate de terti" reprezentând contravaloarea facturilor în suma de ... lei (servicii de marketing) emise de către XSRL, în condițiile în care societatea nu a prezentat organelor de inspectie fiscala documente justificative din care să rezulte faptul ca acestea au fost efectiv prestate, încălcându-se astfel prevederile art.21 aliniat 4) lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare și pct.48 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

Pe baza aceleiași argumentații de la anii precedenți, suma de ... lei este considerată cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit aferent anului 2017, echipa de inspectie fiscală majorând profitul impozabil aferent anului 2017 cu suma de ... lei.

În concluzie, organele de inspectie fiscala au stabilit o baza impozabila în suma totala de ... lei cu un impozit pe profit suplimentar în suma totala de ... lei defalcat după cum urmează:

- anul 2014 impozit pe profit în suma de ... lei
- anul 2015 impozit pe profit în suma de ... lei
- anul 2016 impozit pe profit în suma de ... lei
- anul 2017 impozit pe profit în suma de ... lei

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

Societatea **XSRL** are sediul social în municipiul Arad, ... și sediul procesual ales la Cabinet Individual de Avocatură ... din Arad, ... având împuternicirea avocațială nr.280049/18.07.2019 depusă în original la dosarul contestației.

**În fapt**, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr...., organele de inspectie fiscală au stabilit în sarcina petentei un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, ca urmare a majorării bazei impozabile cu suma de ... lei pentru perioada 2014-2017, ca urmare a reconsiderării ca nedeductibile a unor cheltuieli după cum urmează:

- cheltuieli cu dobânzile și din diferente de curs: ... lei
- cheltuieli cu amortizarea : ... lei

- cheltuieli cu servicii executate de terti(societatea XSRL) : ... lei
- venituri neimpozabile înregistrate eronat în declarații fiscale: ... lei.

Prin contestație, petenta își motivează susținerile doar în ceea ce privește cheltuielile cu servicii executate de terti(societatea XSRL) în sumă de ... lei, considerând că aceste cheltuieli îndeplinesc toate caracteristicile unor cheltuieli de marketing, fiind în acest sens deductibile și nu pot fi încadrate în categoria altor prestări de servicii pentru care legea fiscală prevede deținerea anumitor documente pentru a fi deductibile.

### ***Sub aspect procedural***

*În ceea ce privește motivarea în drept a contestației*, petenta face trimitere la mai multe articole din Legea nr. 207/ 2015 privind Codul de procedură fiscală (art. 6, 12 , 55) referitoare la regulile de interpretare a legislației, rolul activ al organelor fiscale, mijloacele de probă, faptul că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de toate actele doveditoare prezentate de petentă, decizia contestată nu este motivată în fapt, susținând nerespectarea dispozițiilor legale conținute de aceste articole și încălcarea lor de către organele de inspecție fiscală.

Organul de soluționare constată că petenta nu prezintă argumente concrete referitoare la modul în care s-au încălcat aceste prevederi, corepunzător fiecărui articol citat, nu nominalizează modul în care organele de inspecție fiscală au încălcat sau nu au respectat prevederile legale invocate, fără a prezenta, în detaliu, situația sau situațiile în care procedura de întocmire a actului administrativ fiscal contestat a fost încălcată și poate fi criticată. În fond, enumerarea , prin citarea conținutului, a unor temeieri de drept, așa cum sunt prezentate în contestație, nu reprezintă altceva decât respectarea dispozițiilor art. 269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„Forma și conținutul contestației*

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

*a) datele de identificare a contestatorului;*

*b) obiectul contestației;*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*[...] „,*

petenta indicând elementele din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecătii.

De asemenea, prin OPANAF Nr. 3709/2015 din 18 decembrie 2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice", la

Anexa 2 – Instrucțiuni de completare a formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice", se precizează:

*"2.1.2. "Motivul de fapt": se înscriu modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de respectare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate.*

*2.1.3. "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat."*

Din analiza deciziei de impunere contestate, se constată că organele de inspecție fiscală au respectat prevederile legale citate, în schimb susținerea petentei referitoare la nemotivarea în fapt a deciziei este una pur teoretică, fără a prezenta în concret aspectele pe care le consideră a fi nemotivate.

### ***Pe fondul cauzei***

Așa după cum arătat anterior, ca urmare a inspecției fiscale, în sarcina petentei a fost stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de ... lei, ca urmare a majorării bazei impozabile cu suma de ... lei pentru perioada 2014-2017 ca urmare a reconsiderării ca nedeductibile a unor cheltuieli după cum urmează:

- cheltuieli cu dobânzile și din diferențe de curs: ... lei
- cheltuieli cu amortizarea : ... lei
- cheltuieli cu servicii executate de terti(societatea XSRL) : ... lei
- venituri neimpozabile înregistrate eronat în declarații fiscale: ... lei.

Deși petenta înțelege să conteste întreaga sumă de ... lei reprezentând impozit pe profit, întreaga argumentație din contestație se referă doar la suma de ... lei reprezentând impozit pe profit ca urmare a recalificării ca nedeductibile a cheltuielilor cu serviciile executate de terti(societatea XSRL) în cuantum de ... lei, pentru perioada 2014-2017.

**În fapt,** în perioada supusă verificării, societatea petentă a înregistrat în contul 628 "Alte cheltuieli cu servicii executate de terti" suma totală de ... lei reprezentând contravaloarea facturilor emise de societatea XSRL pentru servicii de marketing.

Ca și documente justificative petenta a prezentat Contractul de prestări servicii nr.... încheiat între XSRL, în calitate de prestator și

societatea XSRL în calitate de client, pe o perioada nedeterminată, precum și actele adiționale nr. ... și nr.... prin care au fost precizate modificări ale sumei lunare de plată .

În urma verificării în baza de date ANAF, organele de inspectie fiscala au constatat faptul că :

- societatea XSRL are sediul social situat la aceeași adresă la care este declarat sediul societatii XSRL;

- prestatorul respectiv are ca obiect principal de activitate "Alte activitati de servicii suport pentru intreprinderi n.c.a." și a declarat că nu avea salariu în perioada 01.01.2014 - 18.07.2018, d-nul ..., asociat și administrator al societății XSRL figurând ca angajat al acestei societăți din 19.07.2018 , în calitate de director.

- asociații, și în același timp și administratori ai societății XSRL sunt d-na ... si d-l ..., care sunt asociați și administratori și la societatea XSRL .

Întrucât societatea petentă nu a prezentat organelor de inspectie fiscală documente justificative din care să rezulte faptul că acestea au fost efectiv prestate, s-a considerat că au fost încălcate prevederile art.21 al.4) lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, suma de ... lei fiind considerată cheltuială nedeductibilă.

**Prin contestație** petenta consideră că aceste cheltuieli îndeplinesc toate caracteristicile unor cheltuieli de marketing, fiind în acest sens deductibile și nu pot fi încadrate în categoria altor prestări de servicii pentru care legea fiscală prevede deținerea anumitor documente pentru a fi deductibile, prezentând în probațiune o serie de materiale cum ar fi:

- Contractul de prestări servicii încheiat între SC XSRL și SC XSRL ;

- Contractul de utilizare nr. ... din 15.04.2013 încheiat între SC ...SRL și SC XSRL pentru utilizarea unor module ale sistemului integrat pentru automatizare a forței de vânzări - Aplicația Hermes;

- Contractul de comodat încheiat între SC XSRL și SC XSRL privind utilizarea aplicației Hermes;

- Contract de utilizare nr. ... din 30.12.2011 încheiat între SC ...SRL și SC XSRL pentru utilizarea unor module ale sistemului integrat - Aplicația " Neomanager 7 " ;

- Print screen-uri din aplicații din diferite perioade;

- Raport privind vânzările efectuate de SC XSRL ca urmare a activităților desfășurate de SC XSRL , așa cum rezultă din interogarea aplicației Hermes;

- Contracte încheiate între SC XSRL în calitate de vânzător, SC XSRL în calitate de promotor/agent și diferiți clienți/beneficiari, privind

identificarea și dezvoltarea oportunităților de piață pentru produsele noi, precum și pentru cele deja existente.

**În drept**, sunt incidente prevederile art.21 lit.i) din legea 571/2003 privind Codul fiscal aplicabile perioadei 2014-2015 , precum și cele ale art.25 alin.1 din Legea 227/2015 și pct.13 (1) din Normele metodologice de aplicare, pentru perioada 2016-2017:

*“ ART. 21 Cheltuieli*

*(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:*

*i) cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii;”*

*“ ART. 25 - Cheltuieli*

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

Norme metodologice:

*“13. (1) În aplicarea prevederilor art. 25 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice, fără a se limita la acestea, următoarele:*

*c) cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii;”*

Cu alte cuvinte, cheltuielile pentru marketing sunt recunoscute de legea fiscală ca fiind cheltuieli deductibile, efectuate în scopul desfășurării activității economice și realizării de venituri.

Potrivit definiției DEX, marketingul este o activitate comercială care pornește de la cunoașterea curentă și în perspectivă a nevoilor cumpărătorilor. Dintr-o altă perspectivă, marketingul poate fi considerat ca un ansamblu al activităților, metodelor și tehnicilor care au ca obiect studiul cererii consumatorilor și satisfacerii acestei cereri cu produse și servicii.

În speța supusă analizei, între societatea XSRL și societatea ... SRL din Cluj Napoca se încheie 2 contracte de utilizare după cum urmează:

1.Contractul de utilizare nr...., din ale cărui prevederi contractuale cităm:

*“Art.II.1 : Obiectul contractului îl constituie stabilirea condițiilor de cesionare și cesionarea către Cesionar (SC XSRL) a dreptului de utilizare a unor pachete de module ale sistemului integrat pentru managementul resurselor firmelor, “Neomanager 7”, numit în continuare Aplicația...”*

*Art.II.2 : Pachetul funcțional al Aplicației, care cuprinde modulele Contabilitate generală, Comenzi, Aprovizionare, Vânzări, Stocuri și Încasări-Plăți se va numi în continuare Pachet Standard.*

*Art.IV.2: **Cesionarul nu are dreptul de a transmite copii, de a vinde sau de a ceda dreptul de utilizare al modulelor Aplicației unei terțe persoane fizice sau juridice.***

*Art.V.1: Valoarea fără TVA a prezentului contract este de ...euro.”*

2.Contractul de utilizare nr...., din ale cărui prevederi contractuale cităm:

*“Art.II.1 : Obiectul contractului îl constituie stabilirea condițiilor de cesionare și cesionarea către Cesionar (SC XSRL) a dreptului de utilizare a unor module ale sistemului integrat pentru automatizarea forței de vânzări, “HERMES”, numit în continuare Aplicația Hermes...”*

*Art.IV.2: **Cesionarul nu are dreptul de a transmite copii, de a vinde sau de a ceda dreptul de utilizare al modulelor Aplicației Hermes unei terțe persoane fizice sau juridice.***

*Art.V.1: Valoarea fără TVA a prezentului contract este de ...euro.”*

La data de 01.07.2014 între societatea XSRL, în calitate de comodant și societatea A SRL, în calitate de comodat, se încheie un contract de comodat al cărui obiect îl constituie *“utilizarea cu titlu gratuit de către SC ASRL a aplicației Hermes pe seama SC XSRL”*

Ulterior încheierii acestui contract, respectiv în perioada iulie 2014-ianuarie 2015, între societatea ASRL în calitate de prestator/promotor/agent, societatea XSRL în calitate de furnizor și societățile: ....., în calitate de beneficiar (client) se încheie contracte de colaborare al cărui obiect este prevăzut la pct.2 din contract, astfel:

*“Furnizorul comercializează/ofereă produse/servicii în domeniul materiale de construcții și finisaje. Produsele/serviciile furnizorului constau în livrare marfă.*

*Obiectul prezentului contract îl constituie prestarea de către prestator/promotor/agent a serviciilor de marketing în favoarea FURNIZORULUI și BENEFICIARULUI, în scopul obținerii de către aceștia a unuia sau mai multora din următoarele avantaje:...”*



Pentru serviciile prestate societății XSRL de societatea ASRL , conform contractelor încheiate și anterior prezentate, aceasta din urmă facturează petentei servicii de marketing în cuantum de ... lei în perioada 2014-2017, sumă înregistrată de petentă în contul 628 "Alte cheltuieli cu servicii executate de terti" și considerată cheltuială deductibilă.

Prin contestație petenta susține necesitatea utilizării aplicației Hermes, prezentând beneficiile acesteia, fără însă a prezenta concret legătura dintre implementarea acestui sistem și rolul de așa-zis intermediar al societății ASRL între petentă, în calitate de furnizor și clienții beneficiari ai mărfurilor vândute de petentă. Cu atât mai mult cu cât, potrivit prevederilor contractuale, este interzis societății XSRL de a ceda dreptul de utilizare a Aplicațiilor Hermes și Neomanager 7.

De asemenea, petenta susține că *“necesitatea funcționării aplicației prin achiziția de către SC XSRL este justificată de integrarea cu aplicația Neomanager 7 care are în vedere gestiunea mărfurilor. Așadar, cele două aplicații nu puteau fi achiziționate separat , întrucât funcționează integrat”*, în condițiile în care cele două aplicații au fost achiziționate la momente diferite, Neomanager 7 la data de 30.12.2011 și Hermes la 15.04.2013.

Mai mult, aplicația Neomanager 7 reprezintă o aplicație informatică destinată realizării evidențelor contabile pe toate palierele de activitate, respectiv contabilitate generală, producție, comerț, servicii, mijloace fixe, personal-salarizare și nu reprezintă strict un vehicul informatic destinat exclusiv activității din domeniul vânzării a unei entități.

Argumentele petentei referitoare la necesitatea achiziționării celor două aplicații informatice nu sunt relevante în speța supusă soluționării, întrucât organele de inspecție fiscală nu au contestat deductibilitatea cheltuielilor cu achiziția acestora , ci natura cheltuielilor reprezentate de serviciile facturate de societatea ASRL către societatea XSRL, în condițiile în care :

- era interzisă societății XSRL cesionarea dreptului de utilizare a aplicațiilor;
- societatea XSRL nu a prezentat niciun document/probă din care să reiasă necesitatea efectuării cheltuielilor cu serviciile prestate de societatea ASRL;
- eficiența și necesitatea utilizării programelor informatice în identificarea clienților în scopul creșterii cifrei de afaceri putea fi realizată de societatea petentă, având în vedere atât interdicțiile din contractele de achiziție a aplicațiilor, cât și lipsa salariilor angajați la societatea ASRL în perioada 2014-2017;

- **contractul de comodat încheiat între societatea XSRL și societatea ASRL** privind cesionarea dreptului de utilizare a aplicației Hermes **este datat 01.07.2014, în condițiile în care societatea ASRL este înmatriculată la ORC Arad sub nr.....**

- așa după cum am arătat, marketingul poate fi considerat ca un ansamblu al activităților, metodelor și tehnicilor care au ca obiect studiul cererii consumatorilor și satisfacerii acestei cereri cu produse și servicii. Or din contractele încheiate între 3 părți - societatea ASRL în calitate de prestator/promotor/agent, societatea XSRL în calitate de furnizor și societățile beneficiare enumerate anterior, nu reiese natura metodelor și tehnicilor utilizate de societatea ASRL pentru ca serviciile facturate societății XSRL să aibă caracter de servicii marketing.

Mai mult, două dintre aceste contracte, respectiv cele încheiate cu societatea ...SRL și societatea ... SRL sunt datate 01.07.2014, în condițiile în care, așa cum am precizat anterior, societatea ASRL este înmatriculată la ORC Arad sub nr.....

Concluzia care se impune din considerentele prezentate este aceea că serviciile facturate de societatea ASRL către societatea XSRL nu prezintă specificul unor servicii de marketing, putând fi asimilate cel mult unor servicii de consultanță pentru care cheltuielile aferente sunt deductibile în condițiile respectării unor cerințe specifice prevăzute de Codul fiscal și anume:

*“ART. 21 Cheltuieli*

*(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;”*

*Norme metodologice*

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

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

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

Pentru perioada 2014-2015 în care sunt aplicabile prevederile legale antecitate din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, petenta nu a justificat nici necesitatea efectuării cheltuielilor cu prestarea serviciilor de către societatea ASRL și nici prestarea efectivă a acestor servicii prin rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

În ceea ce privește perioada 2016-2017, sunt aplicabile prevederile art.11 alin.(1) și art.25 alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal:

*“ ART. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal*

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

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

*ART. 25 - Cheltuieli*

*(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice...”*

Așa după cum am precizat, petenta nu a făcut dovada de necontestat că serviciile prestate de societatea ASRL au fost necesare, prestate efectiv și efectuate în scopul desfășurării activității economice, motiv pentru care măsura luată de organele de inspecție fiscală de ajustare a efectelor fiscale produse, la petentă, prin înregistrarea pe cheltuieli deductibile a contravalorii acestor servicii, este una legală și conformă cu starea de fapt.

Mai mult, potrivit jurisprudenței naționale, se reține că în repetate rânduri Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat, de exemplu :

- prin Decizia nr...., Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că „*urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate*”, precum și faptul că „*efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate*”.

- prin Decizia nr...., Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat ca:

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

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

- prin Sentința Civilă nr.... a Curții de Apel București, rămasă definitivă prin Decizia nr.... a Înaltei Curți de Casație și Justiție, se precizează, pornind de la prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, că:

*„(...) pentru a stabili dreptul de deducere a TVA, organul fiscal trebuie să analizeze, de la caz la caz, natura juridică a prestațiilor respective și dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, ceea ce presupune că, în unele cazuri, analiza să aibă în vedere nu numai factura, (...) ci și alte elemente care rezultă din documentele justificative pe care le poate solicita și pe care le apreciază relevante.”*

- prin Decizia nr...., Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat, definitiv, că:

*“(....) deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factura sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.(...)”*

Referitor la materialul probatoriu depus de petentă, facem precizarea că toate contractele de colaborare încheiate între 3 părți contractante și pe care le-am menționat anterior sunt elaborate cu prevederi contractuale la modul general, având același obiect de activitate, fără specificații (“*livrare marfă*”), fără a fi prevăzute termene de livrare, cuantumul onorariului, avantajele concrete obținute de societatea XSRL ca urmare a încheierii acestor contracte, iar persoana împuternicită de societatea ASRL în calitate de prestator, pentru a colabora cu societatea XSRL în calitate de furnizor este dl...., asociat și administrator la ambele societăți.

În considerarea celor prezentate, se reține că argumentele și susținerile petentei referitoare la asimilarea serviciilor prestate de societatea ASRL ca fiind servicii de marketing, sunt nerelevante, iar

probele prezentate în susținere sunt neconcludente, astfel că în mod legal organele de inspecție fiscală au calificat **suma de ... lei ca fiind cheltuială nedeductibilă pentru perioada 2014-2017, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.**

În speță se va face aplicațiunea art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală și a O.P.A.N.A.F nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

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

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”.*

Referitor la **impozitul pe profit în sumă de ... lei stabilit suplimentar prin majorarea bazei impozabile cu suma de ... lei** reprezentând cheltuieli nedeductibile aferente dobânzilor și diferențelor de curs valutar (... lei), amortizării (... lei) și înregistrării eronate în declarația 101 a sumei de ... lei cu titlu de venituri neimpozabile, petenta nu aduce niciun fel de argumente sau motive pentru care înțelege să conteste această sumă, fiind astfel încălcate prevederile art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„Forma și conținutul contestației*

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

*a) datele de identificare a contestatorului;*

*b) obiectul contestației;*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*[...]*

Aceste prevederi se coroborează cu cele ale pct.2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

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

Față de prevederile legale citate mai sus, se reține că în contestație, petenta trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, aspect de care petenta nu a ținut seama.

Arătarea motivelor de fapt și de drept în cuprinsul contestației contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile petentei.

**Indicarea motivelor de fapt** constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse analizei, o relatare succintă a faptelor .

Motivarea trebuie să fie în același timp suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

**Motivele de drept** trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină contestația. Astfel, petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecății.

Incidente speței sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. ... pronunțată în dosarul nr. 1781/59/2014, care reține că:

*“În ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] lei, este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art. 217 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.*

*În același sens, prevederile pct. 11.1 alin. (1) lit. b) din OPANAF nr. 450/2013 stabilesc că, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării, contestația va fi respinsă ca nemotivată.”*

Pe cale de consecință, în lipsa indicării motivelor de fapt și de drept care au determinat petenta să conteste suma de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar prin majorarea bazei impozabile cu suma de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile aferente dobânzilor și diferențelor de curs valutar (... lei), amortizării (... lei) și înregistrării eronate în declarația 101 a sumei de ... lei cu titlu de venituri neimpozabile, se va face aplicațiunea art.279 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală *“Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborat cu prevederile

pct.11.1 lit.b) din OPANAF Nr. 3741/2015 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

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

***Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-***

***....***

Societatea **XSRL** a formulat contestație împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.... pentru suma de ... lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală în sumă de ... lei înregistrată de petentă în perioada 01.01.2018-31.12.2018 .

**În fapt**, prin actul administrativ fiscal atacat, organele de inspecție fiscală au stabilit, pentru perioada 01.01.2018-31.12.2018 cheltuieli nedeductibile în sumă totală de ... lei, cu care au diminuat pierderea fiscală, după cum urmează:

a) societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de ... lei în contul 6811 “Cheltuieli cu amortizarea” reprezentând contravaloarea amortizării aferente autoturismelor utilizate în activitatea societății (autoturism Honda Accord si Jeep Grand Cherokee ) care nu este deductibilă la calculul profitului impozabil, întrucât începând cu data de 1 februarie 2013, pentru autoturismele din categoria M1 cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile în limita a ... lei/lună;

b) societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de ... lei în contul 628 "Alte cheltuieli cu servicii executate de terti" reprezentând contravaloarea facturilor reprezentând servicii de marketing emise de către societatea XSRL, în condițiile în care societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative din care să rezulte faptul ca acestea au fost efectiv prestate.

**Prin contestație**, petenta menționează că decizia contestată nu este motivată în fapt, iar cu privire la aspectele de fond nu face nicio precizare expresă cu trimitere la suma de ... lei pe care organele de inspecție fiscală au considerat-o cheltuială nedeductibilă și cu care a fost diminuată pierderea în sumă de ... lei.

**În drept**, OPANAF nr.3.706/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale" , la Anexa 2 precizează:

## “ANEXA 2

### INSTRUCȚIUNI

#### de completare a formularului "Decizie privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale"

Formularul "Decizie privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale pentru comunicarea rezultatelor inspecțiilor fiscale atât la persoane juridice, cât și la persoane fizice, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Formularul "Decizie privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale" se va completa la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale pentru obligațiile fiscale pentru care s-a constatat că baza de impozitare se modifică, dar fără stabilirea de obligații fiscale."

„2. "Date privind obligațiile fiscale supuse inspecției fiscale" va cuprinde:

2.1.1. "Motivul de fapt": se vor înscrie constatările care au condus la concluzia că baza de impunere se modifică."

Din analiza deciziei contestate, se constată că organele de inspecție fiscală au respectat prevederile legale citate, în schimb susținerea petentei referitoare la nemotivarea în fapt a deciziei este una pur teoretică, fără a prezenta în concret aspectele pe care le consideră a fi nemotivate.

În speță, baza impozabilă în sumă de ... lei determinată de petentă și reprezentând pierdere înregistrată în perioada 01.01.2018-31.12.2018, a fost diminuată, în urma controlului, cu suma de ...lei, fără stabilirea de obligații fiscale, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au întocmit Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.....

În cauza dedusă judecății, petenta nu aduce argumente referitoare la suma de ... lei , contrar prevederilor art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“ ART. 269 Forma și conținutul contestației

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”



motiv pentru care organul de soluționare concluzionează că cheltuielile în sumă de ... lei nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, urmând ca pierderea înregistrată de petentă să fie diminuată cu această sumă.

Pe cale de consecință, referitor la contestația împotriva Deciziei nr. nr.... privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale privind suma de ... lei, se va face aplicațiunea art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și a O.P.A.N.A.F nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

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

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*

Având în vedere considerentele expuse în cuprinsul prezentei și în temeiul prevederilor art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

## DECIDE

1.Respingerea, ca nemotivată, a contestației formulată de societatea XSRL împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr....privind suma de ...lei reprezentând impozit pe profit ;

- Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.... privind suma de ... lei.

2. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de societatea XSRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr....privind suma de ... lei reprezentând impozit pe profit .

3. Prezenta decizie se comunică la:

- Cabinet Individual de Avocatură ... din Arad, ...
- DGRFP Timișoara – A.J.F.P Arad-Inspekția Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6 din OPANAF nr.3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale, la Tribunalul Arad, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

.....  
DIRECTOR GENERAL