

DECIZIA nr. 1117/09.08.2016
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X SA din mun. X, județul X,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X/28.04.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov, prin adresa nr. X/28.04.2016 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X/28.04.2016, asupra contestației formulate de **S.C. X S.A.**, având domiciliul fiscal în mun. X, str. X (Pavilion administrativ), nr. X, jud. X.

Contestația, înregistrată la registratura D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X/11.04.2016, a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/2016*, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/2016 și **are ca obiect suma de A lei** compusă din:

- B lei impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată;
- C lei dobânzi/ majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- D lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- E lei taxa pe valoarea adăugată;
- F lei dobânzi/ majorări de întârziere aferente TVA;
- J lei penalități de întârziere aferente TVA.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data primirii sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/2016, respectiv data de **16.03.2016** și data înregistrării contestației la registratura D.G.R.F.P. Brașov, respectiv data de **11.04.2016**, așa cum rezultă din ștampila aplicată de registratura acestei instituții pe contestația în original.

Petenta mai solicită prin contestația depusă în condițiile precizate mai sus și anularea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/07.03.2016. Contestația pentru acest capăt de cerere a fost soluționată prin Decizia nr. X/2016, anexată la dosarul contestației, emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la nivelul Regiunii Brașov- Serviciul Inspecție Fiscală 1 care este organul competent de soluționare a contestației formulate împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/07.03.2016, conform prevederilor art 266 alin. (5) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația este formulată prin reprezentant legal Președintele Consiliului de administrație Y și convențional prin av. dr. Z, fiind anexată în original Împuternicirea avocațială seria BV 93500/2016 și prezintă în original semnătura avocatului împuternicit Z.

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

X S.A. din municipiul X, jud. X, prin avocatul împuternicit Z.

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.A. din X solicită anularea în parte a Deciziei de impunere nr. F-X/2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2016, acte emise de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la nivelul Regiunii Brașov – Activitatea de Inspecție Fiscală, aducând în susținerea contestației următoarele argumente:

Pe linie de procedură

Cu privire la aspectele contestate contribuabilul susține că organele fiscale nu au indicat motivul de fapt și de drept pentru care au stabilit obligații fiscale suplimentare iar Raportul și Decizia de impunere cuprind erori.

Astfel:

- referitor la împrumuturile acordate fără dobândă, organul fiscal nu a argumentat motivul pentru care acestea nu pot exista în mod legal fără dobândă;
- în ceea ce privește situația sumelor ridicate de acționari în temeiul Hotărârii Consiliului de Administrație, din cele reținute de organele fiscale nu reiese temeiul de drept al încadrării sumelor ca împrumuturi și nu este indicat temeiul faptic al reîncadrării acestor sume;
- referitor la TVA colectată aferentă cuantumului lucrărilor de construcție ce trebuiau executate pentru beneficiarul W, dispozițiile legale citate nu sunt aplicate în situația subscrisei.

Petenta precizează că indicarea **motivului de fapt și a temeiului de drept** în baza cărora au fost stabilite obligații fiscale suplimentare reprezintă condiții de validitate ale actului administrativ fiscal, iar lipsa lor atrage, conform prevederilor art. 43, 48 și 46 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, nulitatea relativă a actului, deoarece poate cauza o vătămare a drepturilor și intereselor legitime.

Pe fond

1) Referitor la deducerea cheltuielilor reprezentând pierderi din creanțe în sumă de G lei

Petenta precizează că a înregistrat pe cheltuieli deductibile creanța în cuantum de G lei în baza prevederilor art. 21 alin. 2 lit. n pct. 4 din Codul Fiscal, deoarece debitorul înregistra dificultăți financiare majore care îi afectau întregul patrimoniu.

Petenta precizează că dacă o societate are o creanță față de o altă societate cu privire la care a fost declarat falimentul va putea deduce creanța respectivă chiar și dacă societatea deține bunuri, în măsura în care creanța este prescrisă și societatea a nu a putut sau nu a dorit să se înscrie la masa credală.

Astfel, contestatara consideră că sunt îndeplinite toate cele 4 condiții care reies din prevederile dispozițiilor art. 21 alin. (2) lit. n) punctul 4, respectiv creanța să nu fie încasată, creanța să nu mai poată fi încasată, debitorul să înregistreze dificultăți majore și patrimoniul debitorului să fie afectat.

În susținere contribuabilul face referire la declararea oficială, la începutul anului 2008, a crizei economice mondiale, fapt care a dus la intrarea în 2009 a României în recesiune, stare care s-a menținut și în anul 2010 când SC Q SA a intrat în insolvență.

Petenta afirmă că nu s-a înscris la masa credală deoarece a apreciat că este foarte puțin posibil ca societatea debitoare să-și îndeplinească obligația de plată având în vedere vechimea datoriilor, starea patrimonială a acesteia și nivelul datoriilor bugetare și garantate înregistrate, astfel că a înregistrat și dedus în mod legal creanța, iar organele fiscale nu puteau calcula un profit impozabil suplimentar în sumă

de G lei și nu puteau obliga societatea la plata impozitului aferent acestei sume.

2) Referitor la contravaloarea de H lei a lucrărilor care au făcut obiectul contractului de antrepriză încheiat cu beneficiarul W

În susținerea contestației, petenta precizează că înscrierea în contul 332 s-a realizat ținându-se cont de stadiul fizic al lucrărilor, pe măsura încorporării materialelor în contul 602 și că situațiile de lucrări întocmite nu sunt semnate și nu fac dovada recepționării de către beneficiar, motiv pentru care lucrările nu pot fi considerate finalizate din punct de vedere legal.

Contribuabilul afirmă că societatea nu a înregistrat în contul 332 lucrările de construcții în quantum de H lei deoarece acestea nu au fost executate fizic, astfel că nu poate fi obligată la plata impozitului pe profit aferent bazei impozabile suplimentare în sumă de H lei.

3) Referitor la împrumuturile acordate și primite

3.1. Împrumuturile acordate în temeiul Acordului

Petenta aduce în susținere următoarele argumente:

- conform Acordului încheiat între cele 9 societăți, sumele care fac obiectul contractelor de împrumut nu sunt purtătoare de dobânzi;
- conform principiului libertății contractuale reglementat de Codul civil "părțile sunt libere să încheie orice contracte și să determine conținutul acestora respectând ordinea publică și dispozițiile legii" condiții în care contractele încheiate între părți în temeiul voinței lor liber exprimate, constituie „legea părților” și sunt opozabile terților și deci și organelor fiscale;
- scopul încheierii Acordului și a contractelor de împrumut fără dobândă a fost susținerea reciprocă a activității economice a părților contractante în vederea continuării activităților cu scop lucrativ;
- și SC X SA a primit împrumuturi fără dobândă care i-au permis să depășească dezechilibrul financiar în care s-a aflat în anumite perioade, (art. 70 alin. 1 din Legea 31/1990);
- nicio dispoziție legală nu prevede că o persoană juridică nu poate acorda împrumuturi fără dobândă;
- în conformitate cu dispozițiile referitoare la dobânda convențională și legală, doar părțile pot stabili dacă sumele de bani sunt sau nu purtătoare de dobânzi și quantumul acestora (art. 1 din OG 13/2011);
- nu este autorizată ca instituție de credit sau instituție financiară nebanară motiv pentru care nu putea, în mod legal, să acorde împrumuturi cu dobândă;
- dispozițiile art. 11 alin. 1 din Codul fiscal nu sunt aplicabile în cauză, deoarece, în sens juridic, reîncadrarea tranzacției desemnează modificarea temeiului de drept în baza căruia a fost încheiat contractul, în cazul în care părțile au făcut o încadrare juridică greșită. Astfel, organele fiscale au modificat o singură clauză contractuală fapt care nu este o reîncadrare deoarece contractul de împrumut a rămas tot un contract de împrumut;
- prin reîncadrarea tranzacției a fost afectat principiul libertății contractuale și dispozițiile legale care prevăd că numai părțile pot prevedea dobânda;
- sunt respectate dispozițiile art. 1 din Legea 31/1990 întrucât societatea a fost înființată în vederea desfășurării de activități cu scop lucrativ pe care le și desfășoară;
- prevederile art. 23, alin. 5 din Legea 571/2003 se referă la împrumuturile obținute iar în speță este vorba despre împrumuturile acordate.

3.2 Sumele acordate în temeiul Hotărârii Consiliului de Administrare

Petenta precizează că prin Hotărârea Consiliului de Administrație al SC X SA s-

a stabilit că acționarii pot primi sume de bani din disponibilitățile societății, fără ca aceste sume să fie asimilate dividendelor și care se vor compensa oricând prin reducerea deținerilor de capital social. Astfel că, sumele ridicate de acționari din disponibilitățile societății reprezintă o restituire anticipată a aporturilor acționarilor generată de reducerea capitalului social.

În susținere, contestatara mai afirmă că sumele nu pot fi considerate împrumuturi având în vedere faptul că lipsește contractul de împrumut și că sumele nu se mai restituie societății, motiv pentru care în sens juridic nu este vorba despre un împrumut.

3.3 Împrumuturile primite

Petenta precizează că în temeiul Acordului încheiat între societăți a beneficiat de împrumuturi fără dobândă și că a fost creditată și prin intermediul unor contracte fără dobândă încheiate cu persoane fizice. Referitor la aceste împrumuturi primite, petenta afirmă că organele de control au considerat în mod eronat unele dintre contractele în care are calitatea de împrumutător ca fiind contracte prin care a fost creditată (exemplu Contractul din 12.01.2009, Contractul din 15.01.2009).

Contribuabilul afirmă că gradul de îndatorare evidențiat în bilanțurile contabile, și reținut în mod eronat de organele de control pentru a determina dacă dobânzile datorate pentru împrumuturile de la alte entități care nu sunt autorizate de BNR sunt deductibile, nu s-a calculat conform prevederilor art. 23 din Codul fiscal, societatea ținând cont și de datoriile la stat, datoriile către furnizori etc, care nu reprezintă capital împrumutat. Astfel în mod greșit nu s-a acordat drept de deducere pentru dobânzile, aferente unor împrumuturi contractate fără dobândă.

Contestatara susține că raportând doar sumele prin care a fost creditată societatea la capitalul propriu rezultă un grad de îndatorare mai mic decât trei.

4) Referitor la TVA colectată în sumă de E lei

Petenta arată că prevederile art. 126 și 129 din Codul fiscal nu sunt relevante în cauză deoarece lucrările nu au fost efectuate cu titlu gratuit, în fapt motivul necolectării TVA fiind acela că prima parte a lucrărilor nu a fost recepționată, iar a doua nu a fost executată. Totodată contestatara afirmă că termenul de 1 an pentru decontarea lucrărilor la care organele de control fac referire, nu este prevăzut pentru prestările de servicii de construcții montaj. Astfel, pentru lucrările de construcții montaj faptul generator intervine la data la care sunt emise situațiile de lucrări sau în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiar.

Contribuabilul precizează că situațiile de lucrări nu au fost semnate motiv pentru care nu s-a născut obligația de colectare a TVA.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/2016, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov - Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.A., un **impozit pe profit în sumă de X lei**, pentru care s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, perioada supusă verificării fiind 01.01.2010 – 30.09.2015. Tot prin decizia de impunere **F-X/2016** s-a stabilit **TVA suplimentară de plată în sumă de X lei**, perioada supusă verificării fiind 01.01.2010 – 30.09.2015, pentru care s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

Având în vedere faptul că petenta contestă parțial aspectele cu influență fiscală

prezentate de organele de control în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/2016, în continuare vor fi prezentate constatările organelor de control doar cu privire la aspectele contestate.

Conform celor menționate în Raportul de inspecție fiscală, în perioada 23.11.2015-07.12.2015, la S.C. X S.A a fost efectuat un control inopinat în urma căruia s-a încheiat Procesul verbal nr. X/08.12.2015. Ca urmare a controlului inopinat, a fost emis Avizul de inspecție fiscală F-X/08.12.2015, care a fost comunicat agentului economic la data începerii inspecției fiscale, respectiv în data de 09.12.2015, în conformitate cu prevederile art. 102 alin. 3 lit. b) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Inspecția fiscală privind impozitul pe profit și TVA pentru perioada ianuarie 2010- septembrie 2015 s-a efectuat sub rezerva verificării ulterioare, în conformitate cu prevederile art. 90 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003/R, în baza documentelor și informațiilor solicitate de organele de control și puse la dispoziție de contribuabil.

În perioada verificată S.C. X S.A. a desfășurat activitate de fabricare a varului și ipsosului cod Cod CAEN 2352 (declarat ca obiect principal de activitate) și prestări servicii în domeniul construcțiilor la sediul beneficiarilor din România, deținând mijloace materiale (utilaje și echipamente tehnologice) specifice. De asemenea, societatea a înregistrat venituri din vânzarea în sistem cu ridicata de autocamioane, autobuze marca Roman, autosășuri și piese auto, în baza Contractului de Dealer Autorizat nr. 428/20.02.2013 încheiat cu SC R SA.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/2016 contestate, s-au stabilit următoarele:

1) Referitor la deducerea cheltuielilor reprezentând pierderi din creanțe în sumă de G lei

Conform constatărilor inspectorilor fiscali, în luna decembrie 2011 societatea a înregistrat în contul 654 „Cheltuieli cu pierdere din creanțe” suma de G lei reprezentând pierderi din creanțe. Contribuabilul a considerat aceste cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit deși nu deține documente justificative, respectiv hotărâri judecătorești definitive și irevocabile de declarare a falimentului, condiție prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. n) din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal.

În vederea lămuririi stării de fapt fiscale, organele de control au solicitat în scris reprezentantului contribuabilului, prin Nota explicativă înregistrată la SC X SA sub nr. 80/17.02.2016, documente și informații legate de acest aspect. În răspunsul formulat se precizează că sumele înregistrate în categoria cheltuielilor deductibile în valoare de G lei reprezintă contravaloare facturilor cu o vechime mai mare de 3 ani emise către societatea S.C. Q S.A., împotriva căreia la data de 07.09.2011 s-a deschis procedura falimentului.

Din informațiile publicate pe Portalul Tribunalului X, Secția a II-A Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal, înscrise în Dosarul X/ 62/2010, reiese că S.C. Q S.A., se află în procedura insolvenței simplificate– materie faliment.

Astfel, conform prevederilor art. 21 alin. (4) lit. o) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu există o sentință definitivă și irevocabilă de declarare a falimentului, echipa de control a constatat că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege pentru deducerea cheltuielilor în suma de G lei și a determinat un impozit pe profit suplimentar în sumă de G1 lei, pentru care s-au calculat dobânzi în sumă de G2 lei și penalități în sumă de G3 lei.

2) Referitor la echilibrarea veniturilor cu suma de H lei reprezentând cheltuieli cu materiale încorporate în lucrările care au făcut obiectul

contractului de antrepriză încheiat cu beneficiarul W

În luna septembrie 2010, în baza Contractului de antrepriza încheiat între SC X S.A. în calitate de prestator și W, în calitate de beneficiar, contribuabilul a demarat lucrări de construcții la imobilul situat în loc. X nr. 15.

În perioada ulterioară semnării contractului, operatorul economic a înregistrat în contabilitate, pentru lucrarea de construcții din loc. X, cheltuieli în sumă totală de H1 lei. Dintre acestea, suma de H2 lei a fost înregistrată în contul 602- *Cheltuieli cu materii prime și materiale*, iar suma de H3 lei reprezintă, conform Devizului de lucrări prezentat, cheltuieli cu manopera, transport betoane, etc.

Societatea a înregistrat în evidența financiar-contabilă prin formula contabilă 332- *Servicii în curs de execuție* = 711 *Venituri aferente producției în curs de execuție*, suma totală de H4 lei.

Astfel, echipa de control a constatat că agentul economic verificat nu a evidențiat în mod corect echilibrarea cheltuielilor ce intră în componența costului efectiv al lucrărilor în curs de execuție prin intermediul conturilor de venituri clasa 7, rezultând o diferență în sumă de H lei, sumă cu care a fost majorat profitul impozabil al anului 2011. Pentru profitul impozabil stabilit suplimentar în sumă de H lei, a fost determinat un impozit pe profit suplimentar în sumă de H5 lei, pentru care s-au calculat dobânzi în sumă de H6 lei și penalități în sumă de H7 lei.

3) Referitor la împrumuturile acordate și primite

Din documentele verificate s-a constatat că în perioada verificată S.C. X S.A. a acordat și a primit împrumuturi fără dobândă pentru/de la persoane afiliate, împrumuturi care au fost înregistrate în contul 461- *Debitori diverși*, în acest sens fiind încheiate Acorduri/ Contracte de împrumut. Astfel:

3.1. Împrumuturi acordate

Pentru justificarea sumelor puse la dispoziție diferitelor persoane juridice, contribuabilul verificat a prezentat organelor de control:

- Acordul înregistrat la SC X SA sub nr. 14 din data de 01.01.2001;
- Contractul cadru de împrumut/creditare societate încheiat în data de 19.01.2009 între SC X SA în calitate de împrumutător/ creditor și SC FCB SA în calitate de împrumutat;
- Contractul cadru de împrumut/creditare societate încheiat în data de 15.01.2009 între SC X SA în calitate de împrumutător/ creditor și SC PM SA în calitate de împrumutat.

Din analiza acestor documente s-au constatat următoarele:

A) În anul 2001, între societățile afiliate SC P SA, SC X SA, SC L SA, SC PR SA, SC PPM SA, SC LP SRL, SC Q SA, SC I SA și SC CF SA, a fost încheiat Acordul înregistrat la SC X SA sub nr. 14 din data de 01.01.2001, prin care părțile își asumă angajamentul să încheie contracte bilaterale de împrumut, la cererea uneia din părți, în funcție de nevoile financiare ale acesteia. Acordul este încheiat pentru o perioadă nedeterminată și prevede posibilitatea încheierii contractelor de împrumut între părți și în formă verbală.

Părțile au stabilit ca rambursarea sumelor puse la dispoziție să fie efectuată deîndată ce dificultățile financiare care au impus împrumutul au încetat și că sumele nu sunt purtătoare de dobândă, urmând a fi restituite în același quantum în care au fost primite, la care se poate adăuga diferența de curs valutar.

B) Obiectul contractului de creditare încheiat cu SC FCB SA îl reprezintă creditarea de către SC X SA, în scopul acoperirii nevoilor curente ale societății, creditare care poate fi efectuată în mai multe tranșe, în funcție de nevoile de numerar

ale societății, astfel încât să se asigure o bună desfășurare a activității SC FCB SA.

C) Obiectul contractului de creditare încheiat cu SC PM SA îl reprezintă creditarea de către SC X SA , în scopul acoperirii nevoilor curente ale societății, creditare care poate fi efectuată în mai multe tranșe, în funcție de nevoile de numerar ale societății, astfel încât să se asigure o bună desfășurare a activității SC PM SA.

3.2. Sumele acordate în temeiul Hotărârii Consiliului de Administrare

Pentru justificarea sumelor puse la dispoziție diferitelor persoane fizice (W, RV, NA), contribuabilul verificat a prezentat organelor de control Hotărârea Consiliului de Administrație al SC X SA din data de 07.01.2008, prin care a fost aprobată efectuarea de plăți/sume de bani din disponibilitățile societății către acționari fără ca aceste sume să fie asimilate dividendelor, sume ale căror quantum să fie oricând compensat prin sume născute ulterior – cesiuni de creanță, creditări societate etc. sau prin aplicarea prevederilor Decretului 167/1958 privind termenul de prescripție.

Având în vedere prevederile art. 1 din Legea 31/1990 privind societățile comerciale, art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 6 din O.G. nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au reîncadrat tranzacțiile de acordare/primire împrumuturi fără dobândă, între persoane fizice și juridice afiliate, pentru a reflecta conținutul economic al acestora.

În urma reîncadrării acestor tranzacții, organele de control au calculat, pentru sumele puse la dispoziție fără dobândă de către S.C. X S.A. în perioada verificată, venituri impozabile din dobânzi în sumă totală de I lei.

Pentru calcularea veniturilor din dobânzi organele de control au utilizat rata dobânzii prevăzută la art. 23 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv rata dobânzii de referință stabilită de Banca Națională a României pentru sumele acordate în lei și rata de 6%, stabilită prin H.G. nr. 296/2010 pentru modificarea pct. 70¹ din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, pentru sumele în valută.

Drept urmare, echipa de inspecție fiscală a influențat cu suma de I lei rezultatele financiare aferente perioadelor corespunzătoare lunilor în care veniturile din dobânzi trebuiau înregistrate în evidența contabilă și au stabilit în speță un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de I1 lei pentru care au calculat dobânzi în sumă de I2 lei și penalități în sumă de I3 lei.

3.3. Împrumuturile primite

Urmare a analizei efectuate, echipa de inspecție fiscală nu a stabilit cheltuieli cu dobânzile aferente împrumuturilor primite de la acționari și societățile afiliate, întrucât potrivit anexelor la Bilanțurile încheiate pentru anii fiscali 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, gradul de îndatorare stabilit a fost mai mare de 3.

Astfel, cheltuielile cu dobânzile aferente împrumuturilor primite nu puteau fi tratate ca fiind cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, fiind incidente prevederile art. 23 alin. 1 și 2 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

4) Referitor la TVA colectată în sumă de E lei

Conform documentelor prezentate, în perioada verificată, contribuabilul a înregistrat în contabilitate, pentru lucrarea de construcții din loc. X, nr. 15, cheltuieli cu serviciile prestate în beneficiul persoanei fizice W în sumă totală de H1 lei. Societatea a înregistrat în evidența financiar-contabilă prin formula contabilă 332- *Servicii în curs de execuție* = 711 *Venituri aferente producției în curs de execuție*, suma totală de H4 lei.

Astfel, echipa de control a constatat că agentul economic verificat nu a evidențiat în mod corect echilibrarea cheltuielilor ce intră în componența costului efectiv al lucrărilor în curs de execuție prin intermediul conturilor de venituri clasa 7, rezultând o diferență în sumă de H lei, sumă cu care a fost majorat profitul impozabil al anului 2011.

Având în vedere ca societate nu a valorificat aceste servicii de construcții executate la imobilul menționat, și nu a înregistrat TVA colectată pentru operațiunea mai sus menționată, în baza prevederilor art. 126, art. 129 alin. 1 și 4 coroborat cu art.134¹din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, la data de 31.12.2011 echipa de inspecție a tratat această operațiune ca fiind operațiune impozabilă în sfera TVA, asimilată livrărilor de servicii pentru care societatea avea obligația colectării TVA, și a determinat o taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de E lei, pentru care s-au calculat dobânzi în sumă de F lei și penalități în sumă de J lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documente existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

3.1. Referitor la aspectele procedurale

Cauza supusă soluționării este dacă motivele invocate de contestatară privind modul de completare a deciziei de impunere atrag nulitatea acesteia.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la nivelul Regiunii Brașov – Activitatea de Inspecție Fiscală au emis raportul de inspecție fiscală nr. F-X/2016 și Decizia de impunere nr. F-X/2016, comunicate societății, acestea fiind semnate de echipa de inspecție fiscală care a întocmit actul de inspecție fiscală, avizate de șef serviciu și aprobate de șef administrație adjunct, purtând ștampila organului fiscal.

Prin contestatia formulată, S.C. X S.A. invocă faptul că în actul administrativ fiscal organele de control nu au indicat motivul de fapt și de drept pentru care au stabilit anumite obligații fiscale suplimentare, precizând că aceste lipsuri duc la nulitatea relativă a actului, deoarece pot cauza o vătămare a drepturilor și intereselor legitime.

În drept, potrivit art. 43 și art. 46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: “Art. 43 - (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente: a) denumirea organului fiscal emitent; b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele; c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz; d) obiectul actului administrativ fiscal; e) motivele de fapt; f) temeiul de drept; g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii; h) ștampila organului fiscal emitent; [...]”.

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

În ceea ce privește formularul "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, stabilite de inspecția fiscală" modalitatea de completare a

acestui este reglementată de Ordinul 1021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, care la Anexa 2 precizează:

“Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată, precum și pentru comunicarea modului de soluționare cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care se stabilesc diferențe față de suma solicitată la rambursare.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice se va completa la încheierea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și/sau accesorii aferente acestora, înscrise în "Raportul de inspecție fiscală", întocmit la încheierea acesteia.[...]"

2.1.2. "Motivul de fapt": se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat-o din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

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. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta.

Din textele legale antecitate rezultă că elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedură fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Se reține că în cauza în speță, actul administrativ fiscal este Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice F-X/2016, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la nivelul Regiunii Brașov, în baza Raportului de inspecție fiscală F-X/2016. Din actul administrativ fiscal contestat, se constată că la punctele 2.1.2 „Motivul de fapt” și 2.1.3. ”Motivul de drept” din Decizia de impunere precum și în Raportul de inspecție fiscală sunt prezentate detaliat aspectele cu influență fiscală și articolele de lege în baza cărora a fost stabilit impozit pe profit și TVA suplimentară astfel, rezultând că susținerea societății contestatoare privind vătămarea sa prin neînscrierea motivelor de fapt și a temeiurilor de drept, este neîntemeiată.

Referitor la afirmațiile petentei că „a trebuit să deducă temeiul de drept” și că temeiul de drept „nu este incident în cauză” acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației deoarece, așa cum vom arăta la soluționarea pe fond a contestației, articolele de lege invocate la motivarea în drept a Deciziei de impunere, au stat în mod legal la baza fundamentării constatărilor organelor de control.

De asemenea, având în vedere că în cuprinsul contestației societatea face referire la temeiul de drept invocat de organele de inspecție fiscală la stabilirea diferențelor de impozit pe profit și TVA, rezultă că aceasta avea cunoștință despre articolele de lege indicate de inspecția fiscală.

Asa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice "vom folosi noțiunea de nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță" (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscală. Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Cât privește lipsa ori înscrierea eronată a celorlalte elemente din conținutul actului administrativ fiscal, precum și nerespectarea unor reguli privind condițiile procedurale legate de emiterea actului, nu este sancționată cu nulitatea absolută, ci pot determina anulabilitatea actului, așa cum s-a arătat și în literatura de specialitate (D. Dascalu, C. Alexandru, *Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedura fiscală*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130). Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativă), având în vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedură civilă coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, „(1) *Actul de procedură este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia.*”

În raport de conținutul și forma Deciziei de impunere nr. F-X/2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2016, se reține că aceasta a fost întocmită cu respectarea dispozițiilor art. 43 alin. 2 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală și că poartă semnătura membrilor echipei de inspecție fiscală care au întocmit actul de inspecție fiscală, fiind avizată de șef serviciu și aprobată de șef administrație adjunct, purtând ștampila organului fiscal, astfel încât nu sunt întrunite condițiile care să atragă nulitatea absolută.

Față de cele anterior prezentate, rezultă că Decizia de impunere nr. F-X/2016 cuprinde toate elementele prevăzute de legislația în vigoare, inclusiv cele prevăzute la art. 46 din Codul de procedură fiscală, astfel constatându-se că **excepțiile de procedură invocate** de S.C. X S.A. sunt neîntemeiate și **urmează a fi respinse**.

Față de cele anterior prezentate, organul de soluționare va proceda la analiza pe fond a contestației.

3.2. Pe fond

3.2.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de G1 lei și la accesoriile aferente în sumă de G4 lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile cu pierderea înregistrată la scoaterea din evidență a unei creanțe pentru care nu a fost prezentată Hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă de declarare a falimentului, în condițiile în care societatea nu a

prezentat documente în susținerea contestației de natură să justifice o altă stare de fapt decât cea reținută în urma inspecției fiscale.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2011 contribuabilul verificat a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma de G lei reprezentând pierderi din creanțe.

La solicitarea organelor de control petenta a precizat în scris că aceste sume reprezintă „contravaloare facturi cu o vechime mai mare de 3 ani emise către societatea Q SA.”

Deoarece societatea nu a putut prezenta hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă de declarare a falimentului acestui debitor, conform prevederilor art. 21 alin. 4 lit. o) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuiala în sumă de G lei a fost considerată nedeductibilă fiscal la determinarea profitului impozabil și au fost calculate un impozit pe profit suplimentar în sumă de G1 și accesorii în sumă de G4 lei.

În contestația depusă societatea susține că suma de G lei reprezintă cheltuială deductibilă conform art. 21 alin. 2 lit. n) deoarece reprezintă pierdere înregistrată la scoaterea din evidența a creanțelor neîncasate în cazul prevăzut la pct. 4, respectiv debitorul SC Q SA prezenta dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul, la acest contribuabil fiind deschisă procedura falimentului.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. 4 lit. o) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

o) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art. 22 precum și pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, în alte situații decât cele prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. n). În această situație, contribuabilii care scot din evidență clienții neîncasați sunt obligați să comunice în scris acestora scoaterea din evidență a creanțelor respective, în vederea recalculării profitului impozabil la persoana debitoare, după caz;”

Conform prevederilor art. 21 alin. 2 lit. n) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

n) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, în următoarele cazuri:

- 1. procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;*
- 2. debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori;*
- 3. debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesori;*
- 4. debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că legiuitorul a stabilit drept cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art. 22, precum și pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, în alte situații decât cele prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. n) din Codul fiscal.

Totodată, se reține că legiuitorul a înțeles să accepte deducerea la calculul profitului impozabil pierderile din creanțe neîncasate de la clienți la care procedura de faliment a fost închisă în baza hotărârii judecătorești sau dacă debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul.

Mai mult, prin Decizia nr. 10 din 2 decembrie 2004 a Comisiei fiscale centrale, pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată și accize, aprobată prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1895/2004, aceste prevederi legale ale legii fiscale au fost explicitate, stabilindu-se „În accepțiunea Codului fiscal, **data declarării falimentului este data pronunțării hotărârii judecătorești finale de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 64/1995, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă.**”

Pentru suma de G lei, societatea prezintă în susținerea contestației extrase din Buletinul procedurilor insolvenței referitoare la S.C. Q S.A. precum și după situațiile financiare anuale publicate pe pagina de internet a ANAF pentru această societate, din care rezultă că societatea Q SA a înregistrat pierdere în anii fiscali 2010-2014, că la acest contribuabil s-a deschis procedura de insolvență conform prevederilor Legii 85/2014 și că nu s-a înscris în Tabelul preliminar al creditorilor, de unde rezultă că petenta nu a întreprins demersurile legale în vederea recuperării totale sau parțiale a creanței de la debitorul său aflat în procedura insolvenței. De altfel, contribuabilul afirmă că nu s-a înscris la masa credală deoarece a apreciat că „este foarte puțin posibil ca societatea debitoare să-și acopere datoriile” față de SC X SA și a considerat că nu se impune să risipească timp și resurse.

Petenta anexează în susținere o fișă denumită „Drepturile și obligațiile nelichidate pe conturi și repartitori” din care reiese că la 31.12.2011, avea de încasat de la SC Q SA suma de doar 9.944,62 lei care nu era în afara termenului de prescripție a dreptului de acțiune de 3 ani, facturile fiind datate în aprilie 2009- iunie 2011. Pentru diferența de 182.125 lei petenta nu aduce niciun document în susținere, astfel că nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației afirmațiile petentei cu privire la prescrierea creanțelor sau la debitorul care a fost trecut pe creanțe neîncasate, deoarece nu sunt probate cu documente.

Societatea contestatoare a invocat prevederile art. 21 alin. (2) lit. n) pct. 4 din Codul fiscal, respectiv dificultățile financiare majore înregistrate de debitor care îi afectează întreg patrimoniul, dar nu a făcut dovada că pierderile din creanțe în sumă totală de G lei, înregistrate pe cheltuieli în anul 2011, au avut drept cauză vreuna din situațiile excepționale prevăzute de legiuitor la pct. 32¹ din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal – aprobate prin H.G. nr. 44/2004, care explicitează astfel "dificultățile financiare majore":

“ 32¹. Dificultățile financiare majore care afectează întregul patrimoniu al debitorului sunt cele care rezultă din situații excepționale determinate de calamități naturale, epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război.”, astfel încât motivațiile petentei se constată a fi neîntemeiate.

În speță sunt incidente prevederile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d), art. 270 alin. (1) și art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Art. 269 Forma și conținutul contestației

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

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; ”

„Art.270 Termenul de depunere a contestației

(1) Contestația se va depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.”

„Art. 276 Soluționarea contestației

(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.***

coroborate cu prevederile punctelor 2.6 din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.

Astfel, organul de soluționare reține că societatea nu aduce probe care sa combată și să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.

Ținând cont de prevederile art. 276 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora **“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”**, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată un impozit pe profit în sumă de **G1 lei**, aferent cheltuielilor cu pierderile din creanțe pentru care nu au fost prezentate hotărâri judecătorești privind închiderea procedurii falimentului.

Față de cele prezentate mai sus și **întrucât argumentele și documentele aduse de contestatară nu sunt în măsură să combată constatările organului de inspecție fiscală**, considerând prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, mai sus citate, coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

“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”

urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de G1 lei suplimentar de plată, stabilit prin Decizia de impunere F-X/2016.

În ceea ce privește dobânzile în sumă de G2 lei și penalitățile de întârziere în sumă de G3 lei reprezentând obligații de plată accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de G1 lei, precizăm că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Întrucât, pentru impozitul pe profit în sumă de G1 lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația și pentru obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi în sumă de G2 lei și penalități de întârziere în sumă de G3 lei**, conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul".

3.2.2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de H5 lei cu accesoriile aferente în sumă de H8 lei și la TVA în sumă de E lei cu accesoriile aferente în sumă de K lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au reîntregit profitul impozabil al S.C. X S.A. cu venituri aferente costurilor lucrărilor de construcție în curs de execuție în sumă de H lei și au colectat TVA în sumă de E lei aferentă lucrărilor nefacturate, în condițiile în care societatea nu a prezentat

documente în susținerea contestației de natură să justifice o altă stare de fapt decât cea reținută în urma inspecției fiscale.

În fapt, în perioada verificată contribuabilul a înregistrat pe cheltuieli suma totală de H1 lei (H2 lei înregistrate în contul 602- *Cheltuieli cu materii prime și materiale* în perioada sept. 2010-dec. 2011, iar suma de H3 lei cheltuieli pentru care s-au întocmit situații de lucrări în luna iunie 2010) aferentă lucrărilor de construcții efectuate pentru beneficiarul persoană afiliată W, la imobilul situat în Timișul de Jos, Șos. Națională nr. 15.

Din această sumă, petenta a înregistrat în evidența financiar-contabilă prin formula contabilă 332- *Servicii în curs de execuție = 711 Venituri aferente producției în curs de execuție*, suma totală de H4 lei.

Echipa de control a majorat profitul impozabil al anului 2011 cu suma de H lei (H1- H4 lei) și a determinat impozit pe profit suplimentar în sumă de H5 lei, pentru care s-au calculat dobânzi în sumă de H6 lei și penalități în sumă de H7 lei.

În susținerea contestației, petenta precizează că înscrierea în contul 332 s-a realizat ținându-se cont de stadiul fizic al lucrărilor, pe măsura încorporării materialelor în contul 602 și că situațiile de lucrări întocmite nu sunt semnate și nu fac dovada recepționării de către beneficiar, motiv pentru care lucrările nu pot fi considerate finalizate din punct de vedere legal. Contribuabilul mai afirmă că societatea nu a înregistrat în contul 332 lucrările de construcții în cuantum de H lei deoarece acestea nu au fost executate fizic.

Petenta face referire la prevederile Ordinului nr. 915/465/415 din 2008 pentru aprobarea condițiilor contractuale generale și speciale la încheierea contractelor de lucrări, care a fost abrogat prin Ordinul nr. 1059/555/306 din 20 mai 2009, deci anterior perioadei verificate.

În drept, speței analizate, referitor la impozitul pe profit, îi sunt aplicabile prevederi art. 16 alin. (1), 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

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

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

coroborate cu prevederile pct. 12 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform căruia:
„12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, în soluționarea contestației se reține că profitul se calculează ca diferență dintre venituri și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal și că sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. De asemenea, legiuitorul mai statuează că cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea

profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991/R, cu modificările și completările ulterioare și care sunt efectuate pentru realizarea veniturilor din același exercițiu fiscal.

În cauza în speță sunt aplicabile și prevederile Ordinului nr. 3055/2006 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene, care la pct. 256 (1) stabilește veniturile din exploatare, în care sunt incluse și:

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

iar la alin. 2 și 3 precizează:

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

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

Totodată la punctul 52 din același Ordin este prevăzut că:

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

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

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

Având în vedere starea de fapt redată de către organele de inspecție fiscală în actele atacate și susținerile petentei, în soluționarea contestației se reține că pentru lucrarea efectuată imobilul din loc. X, contribuabilul a înregistrat cheltuieli în sumă totală de H1 lei, deci nu poate fi reținută în susținerea favorabilă a contestației afirmația petentei că lucrările de construcții în cuantum de H lei nu au fost realizate fizic.

Astfel, s-a stabilit că societatea contestatară a înregistrat pe seama anului 2011 cheltuielile aferente unor lucrări efectuate pe parcursul acestui an și care nu au fost facturate, din care suma de H lei nu a fost înregistrată ca venituri din servicii în curs de execuție, fiind astfel denaturat rezultatul anului 2011 și implicit și profitul impozabil al acestei perioade fiscale.

În condițiile date, se retine ca în mod corect, organele de control au procedat la echilibrarea rezultatului anului 2011 pentru lucrările în curs de execuție, prin reîntregirea veniturilor impozabile cu suma de H lei.

Având în vedere cele precizate anterior și prevederile legale citate, incidente în speță, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Lege 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit suplimentar de plată în suma de H5 lei, stabilit prin Decizia de impunere F-X/2016 contestată.**

Referitor la dobânzile în sumă de H6 lei și penalitățile de întârziere în sumă de H7 lei reprezentând obligații de plată accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de H5 lei, precizăm că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Întrucât, pentru impozitul pe profit în sumă de H5 lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația și pentru obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi în sumă de H6 lei și penalități de întârziere în sumă de H7 lei,** conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul".

Pe linie de TVA, se constată că pentru lucrările efectuate la imobilul situat în loc. X nr. 15, pentru care au fost înregistrate cheltuielile în sumă totală de H1 lei la care s-a făcut referire mai sus, echipa de inspecție a colectat TVA în sumă de E lei, pentru care a calculat dobânzi în sumă de F lei și penalități în sumă de J lei.

În contestația formulată, petenta arată că motivul necolectării TVA este acela că prima parte a lucrărilor nu a fost recepționată, în condițiile în care legea fiscală prevede că pentru lucrările de construcții montaj faptul generator intervine la data la care sunt emise situațiile de lucrări ... sau în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiar iar a doua nu a fost executată.

Contribuabilul precizează că situațiile de lucrări nu au fost semnate, motiv pentru care nu s-a născut obligația de colectare a TVA.

În drept, în materia taxei pe valoarea adăugată sunt aplicabile prevederile art. 134, 134¹ alin.1 și 4, art.134² alin.1, art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada de referință:

art. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) *Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

(2) *Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

(3) *Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.*

[...]

art.134¹- Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) **Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor,** cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

[...]

(4) *Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii*

similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.

art.134² - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

art.155 – Facturarea

(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”

Potrivit prevederilor legale sus enunțate, faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator. Pentru serviciile decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt lucrările de construcții montaj, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste lucrări sunt acceptate de beneficiar. De asemenea, factura se emite până cel târziu în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei.

De asemenea, potrivit prevederilor art. 6 din Legea contabilității 82/1991:

„art. 6 alin. (1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Legiuitorul prevede deci că orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate și că documentele justificative angajează și răspunderea celor care le-au înregistrat în contabilitate.

Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, starea de fapt redată de către organele de inspecție fiscală în actele atacate și susținerile petentei, în soluționarea contestației se rețin următoarele aspecte cu privire la lucrările de construcții efectuate la imobilul din loc. X nr. 15:

- contribuabilul nu a prezentat nici la control și nici în susținerea contestației autorizația de construcție/modernizare pentru imobilul din loc. X nr. 15 și nici contractul de antrepriză încheiat cu W la care face referire în Nota explicativă formulată la cererea organelor de control. Pe cale de consecință organul de soluționare nu poate ține cont de precizarea petentei că situațiile de lucrări prezentate nu sunt semnate de beneficiar, legea fiscală prevăzând că faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări iar în timpul controlului au fost prezentate situațiile de lucrări întocmite în luna iunie 2010;
- conform centralizatorului situații de lucrări anexat la dosar, în luna iunie 2010 contribuabilul a întocmit situații de lucrări în valoare totală de H3 lei, sumă care a fost înregistrată pe venituri din producția în curs de execuție (cont 711). Având în vedere faptul că petenta nu a prezentat documente din

care să reiasă o altă situație de fapt și prevederile legale citate mai sus, se reține că aceasta avea obligația să întocmească factura pentru aceste lucrări până cel târziu în 15 iulie 2010;

- În ceea ce privește prevederile legale privind exigibilitatea TVA, statuate la art.134¹ alin.1 și 4, art.134² alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora exigibilitatea intervine la data faptului generator, respectiv la data emiterii situațiilor de lucrări sau la data la care aceste situații sunt acceptate de către beneficiar, acestea trebuie interpretate în sensul că persoanele impozabile trebuie să emită aceste situații de lucrări sau să le accepte în conformitate cu prevederile contractuale, astfel că inacțiunea petentei nu o scutește pe aceasta de respectarea prevederilor legale în materie contabilă și fiscală;
- în perioada septembrie 2010- noiembrie 2011 pe contul de cheltuieli cu materiile prime și materialele „602” pentru imobilul din loc. X au fost înregistrate cheltuieli în sumă totală de H2 lei, și s-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa aferentă, iar pentru această perioadă nu au fost prezentate situații de lucrări. Din aceste cheltuieli petenta a trecut pe venituri din producția în curs de execuție doar suma de X lei, rezultând o diferență de H lei (H2 - X lei) cu care a fost reîntregit venitul impozabil de către organele de control. Având în vedere faptul că petenta nu a prezentat documente din care să reiasă o altă situație de fapt și prevederile legale citate mai sus, rezultă că aceasta avea obligația să întocmească factura pentru lucrările în care au fost încorporate aceste materiale până cel târziu în 15 decembrie 2011. Se reține în speță că suma de H2 lei nu include și cheltuielile cu manopera;
- petenta afirmă că lucrările nu au fost terminate și că nu au fost realizate cu titlu gratuit dar nu prezintă în susținere niciun document din care să reiasă ce lucrări urmează a fi realizate, prețul la care s-a agreat că vor fi realizate, termenul de finalizare etc, astfel că organul de inspecție a fost îndreptățit să ia în calcul și realizarea unor prestări de servicii cu titlu gratuit în favoarea acționarului majoritar, aplicând prevederile art. 129 alin. 4 lit. b și art. 137alin. 1) lit. d) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal;
- Conform situațiilor de lucrări, în sem. I 2010 au fost realizate lucrări de împrejmuire bolțari, construcție imobil și execuție piscină fazele ajungând la turnare beton în piscină, până la tencuială exterioară în cazul gardului, și zidărie în cazul imobilului, iar în perioada sept. 2010-decembrie 2011 au fost înregistrate cheltuieli cu materiale ex. prize, geam termoizolant, vopsea, granit, cazan, obiecte sanitare, obiecte de iluminat, robineți, tapet, gresie, ceea ce duce la concluzia că lucrările erau la stadiu de amenajare interioară.

Această concluzie este susținută de cele precizate în **Raportul auditorului statutar asupra situațiilor financiare la 31.12.2014** unde la rubrica „Bazele opiniei cu rezerve, alte prezentări asupra situațiilor financiare” se vorbește despre valoarea serviciilor și lucrărilor în curs de execuție care continuă să prezinte o valoare semnificativă la 31.12.2014, în valoarea serviciilor și lucrărilor în curs de execuție de X1 lei la 31.12.2014, pentru care nu s-au întocmit facturi, regăsindu-se și „lucrările la imobilul din loc. X, proprietate a fostului acționar majoritar”

În fapt, întrucât nu a emis facturile de lucrări pentru persoana fizică W și nu a colectat TVA, SC X SA și-a diminuat TVA de plată la bugetul statului cu suma de E

lei, astfel că, **având în vedere cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale incidente în cauză**, se constată că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală stabilit TVA suplimentar de plată în sumă de E lei.

Drept urmare, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„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;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SA împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoanele juridice nr. F-X/2016 emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov- Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2016, în ceea ce privește TVA în sumă de E lei.

Referitor la dobânzile în sumă de F lei și penalitățile de întârziere în sumă de J lei reprezentând obligații de plată accesorii aferente TVA stabilită suplimentar în sumă de E lei, precizăm că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Întrucât, pentru TVA în sumă de E lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația și pentru obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi în sumă de F lei și penalități de întârziere în sumă de J lei**, conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul".

3.2.3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de I1 lei și la accesoriile aferente în sumă de I4 lei

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au reîntregit în mod legal profitul impozabil al S.C. X S.A. cu venituri din dobânzi aferente sumelor de bani puse la dispoziție gratuit asociaților, persoane fizice și împrumuturilor acordate fără dobândă persoanelor juridice române afiliate.

În fapt, în perioada verificată S.C. X S.A. a pus la dispoziție sume de bani din disponibilitățile societății, gratuit, pentru societăți afiliate sau pentru unii dintre asociații săi.

Având în vedere prevederile art. 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 38 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea operațiunilor de creditare efectuate de S.C. X S.A. în beneficiul unor asociații și al unor persoane juridice afiliate și au reîntregit veniturile acestora prin calcularea de dobânzi pentru împrumuturile acordate.

Ca urmare a reîntregirii veniturilor înregistrate de S.C. X S.A. prin calculul de dobânzi pentru împrumuturile acordate de aceasta în perioada ianuarie 2010-septembrie 2015, baza impozabilă pe profit s-a modificat cu suma totală de I lei, astfel impozitul pe profit stabilit suplimentar fiind în sumă de I1 lei. Aferent impozitului pe profit organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă totală de I4 lei.

Din analiza susținerilor părților și a prevederilor legale aplicabile în speță, organul de soluționare reține următoarele:

Referitor la împrumuturile acordate

În perioada verificată petenta a acordat împrumuturi altor societăți comerciale cu care se află în relație de afiliere, respectiv către SC PM SA, SC FCB SA, SC Q SA, SC LAC SA, SC P SA, SC LP SRL, SC PV SRL, SC PS SRL, SC L SA, SC I SA și SC PP SRL. Pentru justificare a fost prezentat acordul înregistrat la SC X SA sub nr. 14/01.01.2001 și diferite contracte de creditare în care nu este prevăzută dobândă, suma care urmează a fi împrumutată sau termenul de rambursare.

Contrar afirmațiilor petentei că operațiunile de creditare au fost necesare, oportune și **eficiente** organul de soluționare reține următoarele:

- în perioada verificată SC X SA a creditat fără să perceapă dobândă și are la 30.09.2015 o creanță în sumă de X lei, față de societatea afiliată SC FCB SA, care are ca obiect principal de activitate „Alte activități sportive” CAEN 9319 și care înregistrează mari dificultăți financiare starea curentă fiind „în insolvență”;
- Conform declarațiilor 394 depuse la organul fiscal, în perioada verificată SC X SA a declarat achiziții în sumă totală de X lei de la SC PM SA și livrări de X1 lei către aceeași societate, astfel că volumul relațiilor comerciale dintre cele două societăți nu justifică acordarea acestei societăți a împrumuturilor fără dobândă care la 30.09.2015 însumează X2 lei pentru SC PM SA și X3 lei pentru punctul său de lucru din loc. Y.

În contestația depusă petenta invocă prevederi ale Codului civil referitoare la principiul libertății contractuale (art. 1169 Noul Cod Civil) și la împrumutul de consumație (art. 2158 și 2159 Noul Cod Civil), dar organul de soluționare reține că prevederile Codului fiscal sunt completate de cele ale Codului Civil în situații în care acesta nu conține prevederi exprese cu privire la anumite aspecte, ceea ce înseamnă că atunci când Codul fiscal cuprinde prevederi exprese, cum sunt cele privind împrumutul între persoane afiliate incidente în cazul în speță, se aplică aceste norme de drept prevăzute în Codul fiscal. De altfel, chiar principiul libertății contractuale invocat de petentă stipulează că în determinarea conținutului contractelor, părțile trebuie să respecte „dispozițiile legii”.

Referitor la sumele acordate asociaților W, RV și NA

Prin Hotărârea Consiliului de Administrație al SC X SA din data de 07.01.2008, prin care a fost aprobată efectuarea de plăți/sume de bani din disponibilitățile societății către acționari fără ca aceste sume să fie asimilate dividendelor, sume ale căror quantum să fie oricând compensat prin sume născute ulterior –cesiuni de creanță, creditări societate etc. sau prin aplicarea prevederilor Decretului 167/1958 privind termenul de prescripție. Se constată deci că această Hotărâre nu face referire la nicio reducere a deținerilor de capital social așa cum afirmă petenta iar societatea nu a declarat la ORC nicio reducere de capital în perioada verificată. Astfel, conform dispozițiilor art. 204 din Legea nr. 31/1990, la fel ca și în celelalte cazuri de modificare a actului constitutiv, reducerea capitalului social trebuie hotărâtă de adunarea asociaților, constatată printr-un înscris în forma prevăzută de lege, trebuie menționată în registrul comerțului și publicată în Monitorul Oficial. Petenta nu a adus în susținerea celor afirmate niciun document.

Se reține din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei că persoanele fizice W, NA și RV au restituit toate sumele puse la dispoziție de societate, fiind contrazise cele afirmate de contestatară că sumele nu se mai restituie societății motiv pentru care în sens juridic nu este vorba despre un împrumut.

Astfel, din documentele aflate la dosarul cauzei se constată că, de exemplu, la data de 01.07.2015 a fost încheiat contractul de cesiune de creanțe nr. 731 prin care W, în calitate de cedent, a cesionat cu titlu oneros cesionarului NA toate drepturile pe care le deține în legătură cu creanța în valoare de X lei pe care o deținea împotriva debitorului cedat SC X SA. Având în vedere faptul că, la rândul lui dl NA datora aceeași sumă societății X SA, a fost încheiată o convenție de stingere a datoriilor reciproce, soldul contul 461 pentru NA devenind astfel zero. Același tip de documente au fost întocmite și pentru stingerea sumei de X lei din datoria pe care W o avea față de X SA, în acest caz cedentul fiind SC P SA (contractul de cesiune creanțe nr. 730/01.07.2015 anexat la dosarul cauzei).

În drept, așa cum este stipulat și la art. 1 din Legea nr.31/1990 a societăților comerciale, republicată:

“(1) În vederea desfășurării de activități cu scop lucrativ, persoanele fizice și persoanele juridice se pot asocia și pot constitui societăți cu personalitate juridică, cu respectarea dispozițiilor prezentei legi.”

Rezultă că, persoanele fizice și persoanele juridice se pot asocia și pot constitui societăți comerciale în vederea efectuării de acte de comerț. Astfel, din punctul de vedere al scopului generic al unei societăți comerciale, rezultă în mod cert că aceasta nu are aptitudinea de a acorda împrumuturi fără dobândă deoarece acest tip de operațiune nu poate fi calificată ca fiind un act de comerț. Cu alte cuvinte, societățile comerciale nu au aptitudinea legală de a face gratuități nici chiar în cazul acordării de împrumuturi firmelor afiliate.

Din punct de vedere al scopului concret al fiecărei persoane juridice (scop stabilit prin actul constitutiv), **o societate comercială poate acorda împrumuturi numai dacă are trecut în obiectul de activitate și efectuarea de activități de creditare** ceea ce presupune îndeplinirea tuturor condițiilor restrictive reglementate de unele acte normative cu aplicabilitate în domeniul activităților financiar-bancare emise de Banca Națională a României. Prin urmare, inserarea în actul constitutiv a unor obiecte de activitate de acest gen poate fi realizată numai în cazul instituțiilor de credit, respectiv bănci, organizații cooperatiste de credit, bănci de economisire și creditare în domeniul locativ etc.

Totuși din punct de vedere al B.N.R., în măsura în care operațiunea are caracter ocazional și nu are ca sursă fonduri rambursabile atrase de la public, ea poate fi realizată în mod liber, nefiind supusă niciunor prevederi speciale. Împrumutul în afara creditului bancar are ca temei prevederile art. 2158 alin. 2 din Legea 287/2009 privind Codul Civil conform căruia:

„(2) Atunci când o persoană acordă un împrumut fără a o face cu titlu profesional, nu îi sunt aplicabile dispozițiile legale privind instituțiile de credit și instituțiile financiare nebancale.”

Referitor la precizarea petentei că împrumuturile au fost necesare, oportune și eficiente precizăm că, potrivit prevederilor art. 1 din Legea nr. 12/1990 privind protejarea populației împotriva unor activități de producție, comerț sau prestări de servicii ilicite, republicată:

„art. 1 Următoarele fapte reprezintă activități de producție, comerț sau prestări de servicii ilicite și constituie contravenții, dacă nu au fost săvârșite în astfel de condiții încât să fie considerate, potrivit legii penale, infracțiuni:

a) efectuarea de activități de producție, comerț sau prestări de servicii, după caz, fără îndeplinirea condițiilor stabilite prin lege.”

Astfel că, din punct de vedere juridic, **societatea care acordă împrumutul va trebui să facă dovada necesității, oportunității și eficienței acestei operațiuni de creditare** pentru a nu intra sub incidența celor prevăzute în Legea nr. 12/1990.

În speță, organele de control au aplicat prevederile art. 11 alin.1 și art. 19, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este stipulat:

„art. 11 alin. (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

„art. 19 Reguli generale- Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.[...]

Față de cele de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, trebuie să aibă în vedere reflectarea conținutului economic al tranzacțiilor efectuate de aceasta, în acest scop putând să nu ia în considerație anumite tranzacții sau să reîncadreze forma acestora.

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Legea fiscală nu vorbește despre reîncadrarea contractelor, cum în mod eronat interpretează petenta, ci despre reîncadrarea tranzacției „pentru a reflecta conținutul economic”, în cauză reîncadrarea unor credite acordate fără dobândă, a unei activități fără scop lucrativ, în credite cu dobândă.

Din raportul de inspecție fiscală nr. F-X/2016 se reține că organele de inspecție fiscală au procedat în conformitate cu prevederile art. 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“art. 6 - Exercițarea dreptului de apreciere -Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

Având în vedere precizările inițiale privind posibilitatea unei societăți comerciale de a acorda credite cu dobândă zero, precum și prevederile legale mai sus citate, se constată că organele de inspecție fiscală în mod legal au influențat rezultatul fiscal al perioadei verificate stabilind că, pentru împrumuturile acordate pentru persoane fizice și juridice afiliate, contribuabilul trebuia să perceapă dobândă, aceasta fiind un venit impozabil la determinarea impozitului pe profit datorat de societate.

Pentru determinarea veniturilor din dobânzi organul fiscal a aplicat prevederile art. 23 alin. 5 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile H.G. 296/2010 pentru modificarea pct. 70¹ din Normele metodologice de aplicare a codului fiscal, dat în aplicarea art. 23 alin. 5 lit. b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal conform cărora:

“art. 23 alin. (5) În cazul împrumuturilor obținute de la alte entități, cu excepția celor

prevăzute la alin. (4), dobânzile deductibile sunt limitate la:

- a) nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei; și
- b) nivelul ratei dobânzii anuale de 9% pentru împrumuturile în valută. Acest nivel al ratei dobânzii se aplică la determinarea profitului impozabil aferent anului fiscal 2004. Nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută se actualizează prin hotărâre a guvernului”

Norme de aplicare

„70¹ Pentru determinarea profitului impozabil începând cu anul fiscal 2010, nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută este de 6%”

În speță, organul de soluționare reține că petenta a acordat credite unor persoane juridice și fizice afiliate așa cum este definită ea la art. 7 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

”Art.7. - (1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: [...]

„21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

[...]

b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;

(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;

(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua”

În drept, dată fiind relația de afiliere dintre părți, articolele Codului fiscal mai sus citate sunt completate de prevederile art. 11 alin. 2 și ale art. 19, alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“art. 11 alin. (2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de

profit;

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”

„art. 19 alin. (5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.”

Totodată, prevederile pct. 38 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, precizează:

“38. Când un contribuabil acordă un împrumut (credit) unei persoane afiliate sau atunci când acesta primește un astfel de împrumut (credit), indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru asemenea serviciu este constituit din dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului, respectiv împrumutului.

În cazul serviciilor de finanțare între persoane afiliate, pentru alocarea veniturilor se analizează:

a) dacă împrumutul dat este în interesul desfășurării activității beneficiarului și a fost utilizat în acest scop;

b) dacă a existat o schemă de distribuție a profitului.

Încadrarea împrumutului în schema de distribuție a profitului va fi presupusă dacă la data acordării împrumutului nu se așteaptă în mod cert o rambursare a împrumutului sau dacă contractul conține clauze defavorabile pentru plătitor.

Atunci când se examinează dobânda, trebuie luate în considerare: suma și durata împrumutului, natura și scopul împrumutului, garanția implicată, valuta implicată, riscurile de schimb și costurile măsurilor de asigurare a ratei de schimb, precum și alte circumstanțe de acordare a împrumutului.

Raportarea condițiilor de împrumut are în vedere ratele dobânzii aplicate în împrejurări comparabile și în aceeași zonă valutară de o persoană independentă. De asemenea, trebuie să se țină seama de măsurile pe care persoanele independente le-ar fi luat pentru a împărți riscul de schimb (de exemplu: clauze care mențin valoarea împrumutului în termeni reali, încheierea unui contract de devize pentru plată la termen pe cheltuiala împrumutătorului).”

Astfel, în cazul în care contribuabilul acordă un împrumut unei persoane afiliate, indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru asemenea serviciu este constituit din dobânda care ar fi agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului. De asemenea, la examinarea dobânzii trebuie luate în considerare: suma și durata împrumutului, natura și scopul împrumutului, garanția implicată, valuta implicată, riscurile de schimb și costurile măsurilor de asigurare a ratei de schimb precum și alte circumstanțe de acordare a împrumutului iar ratele dobânzii trebuie aplicate în împrejurări comparabile și în aceeași zonă valutară de o persoană independentă.

La pct. 24 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004 se definește termenul de “preț de piață” ca fiind determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate, iar tranzacțiile necontrolate sunt acelea care se desfășoară între persoane independente.

Din textele de lege invocate mai sus se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, respectiv în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer. Prețurile de transfer sunt prețurile la care o companie transferă bunuri și proprietăți sau prestează servicii către companii afiliate. Analizarea tranzacțiilor între persoane afiliate se datorează așa numitei practici de "transfer al prețurilor", practică care constă în efectuarea de tranzacții la prețuri "speciale" și/sau în condiții speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și impozitelor datorate. Principalul obiectiv în evaluarea prețurilor de transfer este acela de a preveni pierderea unor impozite prin practicarea unor prețuri artificiale provenite din transferul profitului în țări cu taxare redusă. Astfel, în vederea determinării cu o cât mai mare exactitate a taxelor și impozitelor care ar trebui să revină fiecărei jurisdicții fiscale în condiții de piață liberă, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

Legiuitorul prevede dar nu limitează, metodele de calcul pentru prețul de piață, fundamentale fiind liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

Strict la situația împrumuturilor între persoane afiliate, prevederile pct. 38 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea art. 11 din Codul fiscal, stabilesc fără niciun echivoc că indiferent de scopul sau destinația împrumutului, prețul pieței pentru acest serviciu este constituit din dobânda și comision de administrare al creditului agreeate între persoanele independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile.

În fapt, în spatele deciziei de acordare a unui împrumut stă o analiză mult mai complexă pe care creditorul o are în vedere, stabilită prin normele interne ale fiecărui creditor, analiză care, pe lângă cele prezentate mai sus, are în vedere și situația economică a solicitantului de credit.

Referitor la raportarea dobânzii la rata de referință a BNR în stabilirea veniturilor din dobânzi, reținem că aceasta a fost luată în vedere de organul de control fiscal întrucât reflectă nivelul minim utilizat între persoane independente în termenii comerciali de piața liberă. Astfel, organul fiscal și-a exercitat dreptul legal de apreciere a stării de fapt și a reîncadrat operațiunile pentru a reflecta conținutul lor economic cât mai aproape de prețul de piață, așa cum prevede art. 11 alin. 1 din Legea 571/2003 coroborat cu pct. 38 din HG 44/2004. În plus, așa cum precizează și societatea în cuprinsul contestației, nivelul deductibil al dobânzilor acceptate de Codul fiscal se limitează la nivelul dobânzii de referință a BNR comunicată pentru ultima luna din trimestru în cazul împrumuturilor în lei.

Referitor la împrumuturile primite

În fapt, urmare a analizei efectuate, echipa de inspecție fiscală nu a stabilit cheltuieli deductibile cu dobânzile aferente împrumuturilor primite de la acționari și societățile afiliate, întrucât potrivit anexelor la Bilanțurile încheiate pentru anii fiscali 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, gradul de îndatorare stabilit a fost mai mare de 3, astfel că, cheltuielile cu dobânzile aferente împrumuturilor primite nu puteau fi tratate ca fiind cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, fiind incidente prevederile art. 23 alin. 1 și 2 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la aceste împrumuturi primite, petenta afirmă că organele de control au considerat în mod eronat unele dintre contractele în care are calitatea de împrumutător ca fiind contracte prin care a fost creditată (exemplu Contractul din 12.01.2009, Contractul din 15.01.2009).

Contribuabilul afirmă că gradul de îndatorare evidențiat în bilanțurile contabile, și reținut în mod eronat de organele de control, nu s-a calculat conform prevederilor art. 23 din Codul fiscal, astfel că în mod greșit nu s-a acordat drept de deducere pentru dobânzile, aferente unor împrumuturi fără dobândă.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare reține că petenta a primit la rândul ei împrumuturi cu dobândă zero de la persoane afiliate. Se mai reține că prin reconsiderarea tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul lor economic organele de control au stabilit că societatea trebuia să plătească dobândă pentru sumele primite și că aceasta este deductibilă în condițiile prevăzute la art. 23 alin. 5 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal citate mai sus.

Organul de soluționare constată că, în analiza efectuată, echipa de inspecție a avut în vedere gradul de îndatorare calculat de petentă în Nota 9 la bilanțurile contabile și nu a efectuat un calcul propriu al acestui indicator conform prevederilor art. 23. Astfel, deoarece gradul de îndatorare evidențiat în Nota 9 la bilanțurile contabile anuale era mai mare decât 3, organul de inspecție nu a stabilit cheltuieli deductibile cu dobânzile aferente împrumuturilor primite de la acționari și societățile afiliate.

Referitor la afirmația petentei că gradul de îndatorare din anexele la bilanț nu s-a calculat conform prevederilor art. 23 din Codul fiscal, societatea luând în considerare și datoriile la stat, datoriile la furnizori, din analiza situațiilor financiare anuale, organul de soluționare reține că gradul de îndatorare s-a calculat prin raportarea Sumelor datorate instituțiilor de credit care trebuie plătite într-o perioadă mai mare de 1 an (Secțiunea G- Datorii rândul 2 din bilanț) la total capitaluri proprii din bilanț.

Luând spre exemplu anul 2014 se constată că gradul de îndatorare din Anexele la bilanț la 31.12. 2014 este de 55,5% calculat astfel: $(X/Z) \times 100$, în care suma de X lei reprezintă soldul creditor al contului 1621- **Credite bancare**, și deci nu conține datoriile la stat, datoriile la furnizori așa cum a afirmat petenta, în condițiile în care creditele primite de la persoane afiliate au fost înregistrate în creditul contului 462- **Creditori diverși**, care prezintă la 31.12.2014 un sold de W lei. Din acest sold dacă luăm în calcul doar sumele datorate persoanelor fizice RV (X lei) și W (Y lei) care sunt în sold și la 31.12.2013, raportat la capitaluri proprii rezultă un grad de îndatorare de 7,16% deci mai mare decât trei.

Același lucru reiese și din analiza documentelor financiar-contabile ale anului 2013 în care gradul de îndatorare din Anexele la bilanț la 31.12. 2013 este de 60,02 % calculat astfel: $(X/Z) \times 100$, în care suma de X lei reprezintă soldul creditor al contului 1621- **Credite bancare**, și deci nu conține datoriile la stat, datoriile la furnizori așa cum a afirmat petenta, în condițiile în care creditele primite de la persoane afiliate au fost înregistrate în creditul contului 462- **Creditori diverși**, care prezintă la 31.12.2013 un sold de W lei. Din acest sold dacă luăm în calcul doar sumele datorate persoanelor fizice RV (X lei) și W (X lei), raportat la capitaluri proprii rezultă un grad de îndatorare de 7,54% deci mai mare decât trei.

Organul de soluționare a contestației reține, referitor la greșelile de redactare ale organelor de control, pe care petenta le aduce în discuție, că nu sunt în măsură să modifice sumele și concluziile preluate în actul administrativ fiscal atacat, și nu aduc niciun prejudiciu societății verificate.

În concluzie, reținând cele ce rezultă din analiza documentelor financiar-

contabile ale petentei și având în vedere că petenta nu prezintă un mod de calcul prin care să probeze afirmația că raportând doar sumele prin care a fost creditată societatea la capitalul propriu rezultă un grad de îndatorare mai mic decât trei, organul de soluționare constată că în mod legal echipa de inspecție nu a acordat drept de deducere pentru dobânda aferentă creditelor primite de SC X SA de la persoane afiliate.

În drept, conform prevederilor art. 23 alin. 1 și 2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal:

„art. 23 Cheltuieli cu dobânzile și diferențe de curs valutar

(1) Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit. Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale.”

(2) În condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar, aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare, sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile alin. (1), până la deductibilitatea integrală a acestora. Dreptul de reportare a cheltuielilor cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar al contribuabililor care își încetează existența ca efect al unei operațiuni de fuziune sau divizare se transferă contribuabililor nou-înființați, respectiv celor care preiau patrimoniul societății absorbite sau divizate, după caz, proporțional cu activele și pasivele transferate persoanelor juridice beneficiare, potrivit proiectului de fuziune/divizare. Dreptul de reportare a cheltuielilor cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar al contribuabililor care nu își încetează existența ca efect al unei operațiuni de desprindere a unei părți din patrimoniul acestora, transferată ca întreg, se împarte între acești contribuabili și cei care preiau parțial patrimoniul societății cedente, după caz, proporțional cu activele și pasivele transferate persoanelor juridice beneficiare, potrivit proiectului de divizare, respectiv cu cele menținute de persoana juridică cedentă.

Față de cele prezentate mai sus și considerând prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, mai sus citate, coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

“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”

întrucât argumentele și documentele aduse de contestatară nu sunt în măsură să combată constatările organului de inspecție fiscală, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de 11 lei.

Referitor la dobânzile în sumă de 12 lei și penalitățile de întârziere în sumă de 13 lei reprezentând obligații de plată accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de 11 lei, deoarece prin prezenta decizie organul de soluționare a contestației a respins contestația cu privire la acest debit, potrivit principiului de drept “accessorium sequitur principale” **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația și cu privire la**

majorările de întârziere/ dobânzile în sumă de 12 lei și penalitățile de întârziere în sumă de 13 lei.

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

D E C I D E:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/2016, emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov- Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **A** lei, reprezentând:

- B lei impozit pe profit;
- C lei dobânzi/majorărie de întârziere aferente impozitului pe profit;
- D lei penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit;
- E lei TVA;
- F lei dobânzi/majorărie de întârziere aferente TVA;
- J lei penalitățile de întârziere aferente TVA.

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