

DECIZIE nr. 3673/31.07.2019

privind soluționarea contestației formulate de Societatea X SRL, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /21.12.2019 și respectiv TMR_DGR ... /29.01.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Inspecție Fiscală cu adresa nr. HDG_AIF ... /13.12.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /21.12.2018, asupra contestației formulate de

Societatea X SRL,
CUI: RO ...

cu sediul în Sat ... , oraș ... , nr., jud. Hunedoara

înregistrată la registratura AJFP Hunedoara sub nr. HDG_REG ... /06.12.2018, la Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara sub nr. HDG_AIF ... /07.12.2018 și la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /21.12.2018 (pentru capătul de cerere privind Decizia de impunere nr. F-TM .../15.10.2018 și Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM .../15.10.2018 emise de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii – Inspecție Fiscală).

Dosarul contestației a fost completat ulterior de către AJFP Hunedoara – Activitatea de Colectare cu adresa nr. ... /10.01.2019, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /29.01.2019 (pentru capătul de cerere privind Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. /20.11.2018 emisă de AJFP Hunedoara).

Societatea X SRL formulează contestație împotriva:

- Deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM .../15.10.2018 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../15.10.2018 emise de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii – Inspecție Fiscală și a
- Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. /20.11.2018 emisă de AJFP Hunedoara.

În ceea ce privește contestația formulată de X SRL împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../15.10.2018, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere factic și legal

consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile art. 93 alin. (1) și alin. (2), a art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. (...)

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;”
coroborat cu prevederile art.272 alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 272 - Organul competent

(...)

(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în quantum de până la 3 milioane lei;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în quantum de până la 3 milioane lei;

c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de quantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.”

coroborat cu prevederile pct. 5.4. din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5.4. Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta. În situația în care se contestă, totuși, doar raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal organul de soluționare competent va solicita contestatarului, ca în termen de 5 zile să precizeze dacă înțelege să conteste și titlul de creanță, iar, în caz contrar, contestația va fi respinsă ca inadmisibilă.”

Pe cale de consecință, având în vedere că petenta a formulat contestație și împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .../15.10.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii – Inspecție Fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara se va investi cu soluționarea contestației referitoare la Decizia de impunere nr. F-TM .../15.10.2018 care reprezintă titlu de creanță.

Suma totală contestată este în cuantum de... **lei** defalcată astfel:

» obligațiile fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere nr. F-TM .../15.10.2018, pentru suma totală de ... lei:

- ... – impozit pe profit suplimentar
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată

» obligațiile fiscale accesorii stabilite prin Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii nr. /20.11.2018 (contestată parțial – total contestat ... lei):

- **dobânzi** în sumă totală de ... **lei**, din care:
 - aferente impozitului pe profit ... lei și
 - aferente TVA ... lei
- **penalități** de întârziere în sumă totală de ... **lei**, din care:
 - aferente impozitului pe profit ... lei și
 - aferente TVA ... lei.

Contestația a fost semnată de mandatarul legal al petentei, dl. ... , la dosarul cauzei fiind depusă cu adresa FN/13.06.2019, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /18.06.2019, procura specială, în original, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (decizia de impunere nr. F-TM .../15.10.2018 fiind comunicată prin remitere sub

semnătură la data de 24.10.2018, iar Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii nr. /20.11.2018 fiind comunicată la data de 27.11.2018, contestația fiind înregistrată la registratura AJFP Hunedoara sub nr. HDG_REG ... /06.12.2018)

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. A. Petenta solicită anularea în întregime a Deciziei de impunere nr. F-TM .../15.10.2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../15.10.2018, prin care în sarcina sa s-au stabilit obligații fiscale suplimentare de natura impozitului pe profit (... lei) și taxei pe valoarea adăugată (... lei), în considerarea următoarelor:

- Anul 2014

În opinia petentei, în mod eronat, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuiala în sumă de ... lei ca fiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil și respectiv nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, provenite din factura de achiziție nr. .../26.06.2014 emisă de furnizorul F SRL ... nr. ... /25.06.2013 pe motivul că acest contribuabil a fost declarat inactiv prin Decizia ANAF nr. ... /25.06.2013 care “nu a fost comunicată societății noastre și ca atare nu ne este opozabilă.”

Argumentele sale se bazează pe Decizia CJUE pronunțată în cauza C-101/16 Paper Consult SRL, pe care o citează parțial.

- Anul 2015

Petenta consideră, contrar celor constatate de organele de inspecție fiscală, deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile în sumă de ... lei înregistrate în rulajul contului 6863, reprezentând cheltuieli aferente diminuării capitalului social al Societății X C SRL (cheltuiala aferentă unei pierderi de capital), în vederea acoperirii pierderilor contabile ale acestei societăți la care petenta X SRL deținea 99,99% din capitalul social care reprezentau conform art. 7 pct. 31 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal “titluri de participare” raționamentul pe care petenta îl dezvoltă pornind tocmai de la acest fapt.

a) Aspecte fiscale:

Pornind de la ipoteza că această cheltuială se încadrează în sintagma “*titluri de participare*”, petenta citează art. 21 alin. (1) Cod fiscal coroborat cu pct- 23 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal care conduc la concluzia că “la momentul efectuării operațiunii înregistrate în anul 2015 în rulajul contului 6863 cheltuielile respective erau deductibile fiscal.”

Petenta subliniază faptul că în cuprinsul Legii nr. 571/2003 nu există o definiție a noțiunii de “depreciere” a titlurilor de participare, opinia sa fiind conformă cu sensul gramatical al cuvântului “depreciere” însă în sensul legii

fiscale, motiv pentru care trebuie să se aibă în vedere și cauza economică ce conduce la acest rezultat.

Raportându-se la starea de fapt concretă, petenta arată că societatea vizată (L ... SRL) s-a aflat în imposibilitatea obiectivă de a reduce valoarea nominală a titlurilor de participare sub valoarea nominală de emisiune prevăzută la art. 11 alin. (1) din Legea nr. 31/1990 motiv pentru care s-a redus numărul acestora ca efect al pierderii și diminuării capitalului social subscris.

Petenta arată că modul restrictiv de interpretare al organelor de inspecție fiscală face imposibilă respectarea condiției impuse prin art. 21 din Legea nr. 571/2003 detaliate prin pct. 45 din HG nr. 44/2004. lipsind de eficiență tectul legal de o manieră generală în toate situațiile în care valoarea de emisiune a titlurilor de participare este la minimum legal.

Invocând dispozițiile art. 13 din Legea nr. 571/2003, petenta subliniază că normele legale se emit cu scopul de "a produce efecte", iar în situația în care după aplicarea regulilor de interpretare, acestea rămân neclare, ele se interpretează în "favoarea contribuabilului", organele de inspecție fiscală încălcând aceste reglementări legale.

Astfel, petenta arată că "reglementarea introdusă prin punctul 23 lit. i) din Hotărârea Guvernului nr. ...0/2012 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, dat în aplicarea art. 21 alin. (1) din Codul fiscal conține un element de imprecizie prin lipsa unei definiții legale a conceptului de "depreciere a titlurilor de participare", reglementare care a fost interpretată de inspectorii fiscali în exercitarea dreptului lor de apreciere de o manieră restrictivă în defavoarea contribuabilului, făcându-se o diferență între contribuabili în funcție de criteriul valorii nominale a titlurilor de participare.", fapt care în opinia sa încalcă art. 56 alin. (2) din Constituția României referitor la principiul egalității în materie fiscală și al justei așezări a sarcinilor fiscale, invocând astfel discriminarea fiscală, precum și principiul neutralității fiscale consacrat la art. 3 lit. a) din Legea nr. 571/2003.

În considerarea regulilor de interpretare specifice analogiei, petenta arată că "În concret, în cazul de față avem două situații asemănătoare atât în privința cauzei economice (o pierdere de capital investit) cât și formei în care se înregistrează această pierdere în registrul public ținut de ORCT Hunedoara (se diminuează participația la capitalul social al unei societăți indiferent de modalitatea prin reducerea valorii nominale sau reducerea numărului de titluri) care sunt tratate din punct de vedere fiscal de o manieră diferită."

În opina petentei, rațiunea economică a constituirii participațiilor de capital a fost realizarea de venituri din dividende, venituri considerate ca fiind obținute din România conform art. 12 lit c) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, venituri impozabile conform art. 14 lit a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, acestea devenind neimpozabile doar în condițiile încadrării în prevederile art 20 lit a).

Astfel petenta consideră că organul de inspecție fiscală a ales să aplice un principiu general de drept fiscal reglementat la art. 21 alin. (4) lit. r) în detrimentul unei norme incidente cu caracter special și derogatoriu reglementate la art. art. 21 alin (1) detaliat la pct. 23. din Normele metodologice, încălcând principiul *specialia generalibus derogant*.

Concluzionând, petenta arată că voința legiuitorului a fost de a acorda deductibilitatea cheltuielilor chiar și în cazurile în care se constată deprecierea titlurilor de participare sau a obligațiilor, accentuând faptul că „*sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele...*”, astfel că acordarea deductibilității pentru cheltuielile care nu generează venituri impozabile nu este accidentală, ci reprezintă voința legiuitorului, care în cunoștință de cauză a hotărât includerea unei astfel de prevederi în Codul Fiscal.

b) Aspecte privind reglementările contabile

Citând dispozițiile art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, petenta arată că a respectat întocmai reglementările contabile aplicabile în această speță, sens în care citează dispozițiile pct. 47, pct. 51 și pct. 52 din Ordinul 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, respectiv funcțiunea conturilor 296 "*Ajustări pentru pierderea de valoare a immobilizărilor financiare*", Contul 686 "*Cheltuieli financiare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru pierdere de valoare*", dispoziții legale care coroborat cu art. 13 din Legea contabilității nr. 82/1991, converg spre concluzia că a procedat absolut corect în privința interpretării acestei operațiuni ca fiind o depreciere a titlurilor de participare.

c) Aspecte prevăzute de legislația societăților

Invocând prevederilor art. 11 din Legea nr. 31/1990 petenta arată că din argumentele inspecției fiscale rezultă în mod indubitabil o inconsecvență logică și juridică a în privința faptului că aceste cheltuieli nu reprezintă o depreciere a titlurilor de participare.

Astfel, petenta consideră că soluția pe care a adoptat-o de diminuare a numărului titlurilor de participare nu schimbă cu nimic realitatea economică (pierderea sau diminuarea capitalului în principiu ar putea fi tradusă în evidentele publice atât ca o depreciere cât și ca o reducere a numărului titlurilor de participare în funcție de alegerea contribuabilului), aceeași realitate economică este tratată fiscal în mod diferit pornind de la o interpretare gramaticală restrictivă și care, mai mult, este defavorabilă contribuabilului.

B. Petenta solicită admiterea contestației înregistrată la registratura AJFP Hunedoara sub nr. HDG_REG ... /06.12.2018, la Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara sub nr. HDG_AIF ... /07.12.2018 și la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /21.12.2018 și în ceea ce privește Decizia

referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. /20.11.2018 emisă de AJFP Hunedoara, în considerarea motivelor care au fost detaliate la pct. A., contestația având ca obiect atât decizia de impunere nr. F-TM .../15.10.2018 emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii – Inspecție Fiscală, cât și Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. /20.11.2018 emisă de AJFP Hunedoara.

Totodată, în temeiul art.276 alin.5 din Codul de procedură fiscală, petenta solicită susținerea orală a contestației, aceasta fiind acordată în data de 26.03.2019 conform minutei existentă în original la dosarul cauzei.

II. A. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM .../15.10.2018 în baza căruia a fost emisă **Decizia de impunere F-TM .../15.10.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, constatându-se următoarele:

Perioada verificată este 01.06.2014 – 30.06.2014 în cazul impozitului pe profit și 01.01.2014 – 31.12.2015 în cazul TVA.

Urmare efectuării inspecției fiscale, cu privire la impozitul pe profit și TVA – în cuantumul indicat în contestației, organele de control au constatat următoarele:

1) Petenta a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă de ... lei cu consecința diminuării masei impozabile și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă în sumă de ... lei, în baza facturii fiscale nr. .../26.06.2014 emisă de F SRL reprezentând achiziții de servicii.

Urmare verificărilor efectuate, s-a constatat ca firma F SRL (CUI ...) este contribuabil declarat inactiv prin Decizia nr.... /25.06.2013, începând cu data de 27.06.2013, conform datelor din Registrul contribuabililor inactivi, publicat pe pagina de internet a ANAF.

Pe cale de consecință, în considerarea dispozițiilor art. 11 alin. 1², art. 21 alin. 4 lit. r), art. 146 alin. 1 lit. a), art. 155 alin. 19 lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli în sumă de ... lei sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil, respectiv nu au acordat petentei exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei.

2) În legătură cu impozitul pe profit organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat în anul 2015 în evidența financiar contabilă o cheltuială deductibilă la calculul masei impozabile în sumă de ... lei reprezentând cheltuiala aferentă diminuării capitalului social al societății afiliate X C SRL; prin această operațiune petenta a decis să acopere

pierderea contabilă a societății afiliate X C SRL, prin diminuarea capitalului social.

Făcând aplicațiunea dispozițiilor art. 19 alin. (1), art. 7 pct. 12, art. 7 pct. 31, art. 20 lit. a), art. 21 alin. 4 lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, raportat la faptul că aceasta cheltuiala nu a generat venituri „de la momentul intrării în patrimoniu a titlurilor respective și până la 31.12.2015” - conform Notei explicative a reprezentantul legal al petentei X SRL, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceasta cheltuială nu reprezintă o cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil.

B. Prin Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. /20.11.2018 emisă de AJFP Hunedoara, în conformitate cu prevederile art. 98 lit. c) și art. 173 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit în sarcina societății petente obligațiile fiscale accesorii aferente obligațiilor fiscale stabilite prin Decizia de impunere F-TM .../15.10.2018, contestată parțial, în sumă de ... lei), astfel:

- *dobânzi* în sumă totală de ... lei, din care:
 - aferente impozitului pe profit ... și
 - aferente TVA ... lei
- *penalități* de întârziere în sumă totală de ... lei, din care:
 - aferente impozitului pe profit ... lei și
 - aferente TVA ... lei.

III. Societatea X SRL cu sediul în Sat ... , oraș ... , ... , nr. ..., jud. Hunedoara este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. ... /... /2012, are cod unic de înregistrare RO ... , cont bancar deschis la Banca ... (Romania) SA – ... și are ca obiect principal de activitate „... ” – cod CAEN

IV. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

A. Referitor la Decizia de impunere nr. F-TM .../15.10.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../15.10.2018 de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii, se rețin următoarele:

A.1. Referitor la cheltuielile în sumă de ... lei și la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă X SRL

are drept de deducere pentru cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată mai sus indicate, aferente achiziției, facturate de furnizorul F SRL , având în vedere că factura este emisă de acest furnizor după data declarării acestuia ca și contribuabil inactiv de administrația fiscală, în condițiile în care prin raportare la jurisprudența europeană pronunțată în cauza C-101/16 – Paper Consult și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat, a rezultat că furnizorii nu au colectat și achitat taxa pe valoarea adăugată rezultată din operațiunile efectuate cu societatea contestată și pentru care aceasta din urma și-a exercitat dreptul de deducere.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a efectuat achiziții în sumă totală de ... lei de la societatea F SRL care a fost declarat contribuabil inactiv începând cu data de 27.06.2013, exercitându-și totodată și dreptul de deducere a TVA însumă de ... lei, motiv pentru care în considerarea dispozițiilor art. 11 alin. 1², art. 21 alin. 4 lit. r), art. 146 alin. 1 lit. a), art. 155 alin. 19 lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil și nu au acordat societății contestatoare dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă achizițiilor efectuate de la societatea F SRL

În drept, art.11 alin.(1¹) și alin.(1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu data de 01.08.2012, stipulează:

„(1¹) *Contribuabilii declarați inactivi conform art. 78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor și taxelor prevăzute de prezenta lege, dar nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate în perioada respectivă.*

(1²) **Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.**”

Potrivit acestor prevederi legale, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78¹ din Ordonanța

Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.

Conform OG nr. 92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 78¹ Registrul contribuabililor inactivei/reactivați

(...)

(8) Registrul contribuabililor inactivei/reactivați este public și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(9) Înscriserea în registrul prevăzut la alin. (8) se face de către organul fiscal emitent, după comunicarea deciziei de declarare în inactivitate/reactivare, în termen de cel mult 3 zile de la data comunicării.

(10) Decizia de declarare în inactivitate/reactivare produce efecte față de terți de la data înscrierii în registrul prevăzut la alin. (8).”

Totodată potrivit **Ordinul nr. 3.347 din 20 octombrie 2011** pentru aprobarea unor proceduri de aplicare a art. 78¹ alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală, precum și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare:

“ART. 8

(1) Contribuabililor declarați inactivi li se anulează, din oficiu, înregistrarea în scopuri de TVA, începând cu data de întâi a lunii următoare comunicării deciziei de declarare în inactivitate.

ART. 10

Registrul contribuabililor inactivi/reactivați este public și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare fiscală, www.anaf.ro, la secțiunea "Informații publice".”

Se reține astfel că datele la care furnizorii în cauză au fost declarați contribuabili inactivi, precum și datele de la care organele fiscale au anulat acestora înregistrarea în scopuri de TVA, astfel cum au fost prezentate la situația de fapt, se regăsesc și în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, conform paginii de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală secțiunea Informații publice - Informații privind agenții economici, opozabilă *erga omnes*.

Mai mult, așa cum s-a reținut la situația de fapt, la datele la care furnizorii în cauză au emis facturile în baza cărora societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, înregistrarea în scopuri de TVA a acestora era anulată de către organele fiscale.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../15.10.2018, se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală, în temeiul art.11 alin.(1²) din

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au acordat societății X SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, respectiv au considerat ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuieli în sumă de ... lei înscrisă în factura fiscală nr. .../26.06.2014 emisă de F SRL reprezentând achiziții de servicii, emisă de acest furnizor la data de 26.06.2014, ulterior declarării stării de inactivitate a acestuia, având în vedere că F SRL a fost declarată inactivă începând cu data de 27.06.2013 conform OPANAF nr. 2499/21.09.2011.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea invocă în motivarea pretențiilor sale **Cauza C-101/16 Paper Consult SRL, care a analizat refuzul „dreptului de a deduce taxa pe valoarea adăugată (TVA) achitată pentru prestări de servicii achiziționate (...), pentru motivul că aceasta din urmă era declarată contribuabil "inactiv"”** care reprezintă chiar cauza dedusă judecătii.

Conform considerentelor acestei hotărâri, CJUE a reținut următoarele:

„56 Deși nedepunerea declarațiilor fiscale prevăzute de lege poate fi considerată indiciu de fraudă, aceasta nu dovedește în mod irefutabil existența unei fraude privind TVA-ul. În plus, reiese din elementele furnizate Curții că, **sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, chiar dacă contribuabilul și-ar fi regularizat situația și ar fi obținut radierea sa de pe lista contribuabililor înscriși ca inactivi, sancțiunea prevăzută la articolul 11 alineatul (1²) din Codul fiscal ar fi menținută, astfel încât persoana care cumpără bunul sau serviciul nu și-ar putea redobândi dreptul de deducere a TVA-ului. În schimb, articolul 11 alineatul (1¹) din Codul fiscal prevede că contribuabilul „reactivat” este autorizat, după „reactivarea” sa, să recupereze TVA-ul a cărui deducere a fost refuzată în perioada de inactivitate.**

57 În această privință, guvernul român a indicat că legea fusese modificată și că, de la 1 ianuarie 2017, în ipoteza reactivării unui contribuabil declarat inactiv, efectele fiscale ale inactivării sunt anulate atât pentru contribuabilul în cauză, cât și pentru partenerii săi comerciali care își recuperează dreptul de deducere a TVA-ului aferent tranzacțiilor încheiate în perioada de inactivitate.

59 Sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, rezultă că articolul 11 alineatul (1²) din Codul fiscal, în versiunea aplicabilă faptelor din cauza principală, nu prevede o regularizare în beneficiul persoanei impozabile situate în aval, în pofida dovezii plății TVA-ului de către persoana impozabilă situată în amonte, nerecunoașterea dreptului de deducere fiind definitivă.

60. Or, imposibilitatea persoanei impozabile de a demonstra că tranzacțiile încheiate cu operatorul declarat inactiv îndeplinesc condițiile prevăzute de Directiva 2006/112 și în special că TVA-ul a fost plătit trezoreriei publice de către acest operator depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului legitim urmărit de această directivă.”

Se reține că sub aspectul legislației comunitare, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte acquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii.

Astfel, se reține că, implicit autoritățile naționale, au obligația legală de a-și îndeplini obligațiile impuse prin tratatul UE și de legislația secundară elaborată conform acestuia.

Potrivit art.267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, Curtea de Justiție a Uniunii Europene este singura instanță competentă să interpreteze tratatele, precum și să se pronunțe cu privire la interpretarea și validarea dreptului derivat.

Prin raportare la Cauza C-101/16, statele membre sunt obligate să verifice declarațiile persoanelor impozabile, conturile acestora și celelalte documente pertinente, precum și să calculeze și să colecteze taxele datorate, neputând transfera în sarcina persoanelor impozabile măsurile de control care revin administrației.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală care a stat la baza deciziei de impunere contestată, nu rezultă că furnizorul F SRL și-a declarat livrarea în cauză către petentă, respectiv că a calculat și colectat TVA aferentă facturii fiscale nr. .../26.06.2014.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că analiza efectuată de inspecția fiscală nu a confirmat că furnizorul F SRL a colectat și achitat taxa pe valoarea adăugată rezultată din operațiunile efectuate cu societatea contestată și pentru care aceasta din urmă și-a exercitat dreptul de deducere, nerezultând că furnizorul a declarat și colectat TVA aferentă facturii emise ulterior declarării acestuia ca inactiv, respectiv nu a rezultat că a achitat taxa pe valoarea adăugată, motiv pentru care factura fiscală în cauză nu produce efecte juridice din punct de vedere fiscal, inclusiv dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată înscrisă în aceasta.

Învedereăm că în cazul operațiunii realizate cu furnizorul inactiv F SRL, se reține că potrivit jurisprudenței CJUE nu este contrar dreptului Uniunii Europene ca autoritatea fiscală să pretindă unui operator să ia orice măsură i s-ar putea solicita, în mod rezonabil, pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu determină participarea sa la o fraudă (a se vedea Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, pct. 52).

Așa cum a constatat CJUE în hotărârea mai sus indicată, reglementarea națională nu transferă în sarcina persoanei impozabile măsurile de control care revin administrației, ci o informează cu privire la rezultatul unei anchete administrative din care rezultă că furnizorul declarat

inactiv nu mai poate fi controlat de autoritatea competentă, fie că respectivul contribuabil nu și-a mai îndeplinit obligațiile de declarare impuse de lege.

Singura obligație a petentei consta în consultarea listei contribuabililor declarați inactivi afișate la sediul ANAF și publicate pe pagina de internet a acesteia, o asemenea verificare fiind, pe de altă parte ușor de efectuat (a se vedea pct. 54 din Hotărârea Paper Consult).

Astfel, realizând o paralelă între cele două spețe: cauza supusă soluționării și cauza Paper Consult, rezultă că diferența dintre ele constă tocmai în faptul că furnizorul societății Paper Consult a plătit sumele reprezentând TVA colectată, Guvernul României confirmând faptul că „fuseseră efectiv plătite” – acesta fiind motivul care a determinat CJUE să se opună „unei reglementări naționale precum cea în discuție în cauza principală, în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este refuzat unei persoane impozabile pentru motivul că operatorul care i-a furnizat o prestare de servicii în schimbul unei facturi pe care figurează separat prețul și taxa pe valoarea adăugată a fost declarat inactiv de administrația fiscală a unui stat membru, această declarație a inactivității fiind publică și accesibilă pe internet oricărei persoane impozabile în acest stat, atunci când acest refuz al dreptului de deducere este sistematic și definitiv, nepermițând să se facă dovada absenței unei fraude sau a unei pierderi de venituri fiscale.”

DGRFP Timișoara reține că legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept, instituirea sancțiunii neexercitării dreptului de deducere de la contribuabilii declarați inactivi este conformă principiului luptei împotriva fraudei și a evaziunii fiscale și are la baza mijloace și măsuri proporționale în raport cu acest principiu, astfel cum sunt ele reglementate la art.78¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

„(1) Contribuabilii persoane juridice sau orice entități fără personalitate juridică se declară inactivi și acestora le sunt aplicabile prevederile art.11 alin. (1[^]1) și (1[^]2) din Codul fiscal dacă se află în una dintre următoarele situații:

a) nu își îndeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;

b) se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale prin declararea unor date de identificare a domiciliului fiscal care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;

c) organele fiscale au constatat că nu funcționează la domiciliul fiscal declarat, potrivit procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(2) Declarația contribuabililor inactivi, precum și reactivarea acestora se fac de către organul fiscal, prin decizie, emisă conform competențelor și procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției

Naționale de Administrare Fiscală, care se comunică contribuabilului.

Potrivit prevederilor OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data efectuării operațiunilor, se reține că odată declarați inactivi, contribuabilii sunt înscriși în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați care este public prin afișarea lui pe pagina de internet a ANAF și care cuprinde toate elementele necesare identificării contribuabililor inactivi, data declarării ca inactivi, inclusiv data publicării lor în registrul public iar ceilalți contribuabili pot consulta acest registru public, starea de inactivare fiscală producând efecte față de ei de la data publicării în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, care apare ca informație distinctă în acest registru, astfel că printr-o simplă verificare pe internet a stării fiscale a furnizorilor/prestatorilor, contribuabilii activi se pot proteja de consecințele fiscale negative ale achiziției de bunuri ori servicii de la contribuabili declarați inactivi.

Ca atare, instituirea măsurii de înființare a Registrului contribuabililor inactivi/reactivați pentru contribuabilii ce au un comportament evazionist și a sancțiunii neexercitării dreptului de deducere pentru achizițiile de la contribuabilii inactivi sunt prevăzute de lege și urmăresc un scop legitim, constând în izolarea, din punct de vedere economic, a contribuabililor care se sustrag de la regimul fiscal urmat de contribuabilii corecți.

Pe cale de consecință, în considerarea celor mai sus expuse, rezultă că, în considerarea dispozițiilor legale în vigoare la data operațiunilor, respectiv Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„ART. 21

(...)

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

r) cheltuielile inregistrate in evidenta contabila, care au la baza un document emis de un contribuabil inactiv al carui certificat de inregistrare fiscala a fost suspendat in baza ordinului presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.

ART. 146

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

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

precum și cele în vigoare la data de 01.01.2013:

“a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură

emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”

rezultă că Societatea X SRL nu are posibilitatea legală de a beneficia de diminuarea masei profitului impozabil cu cheltuielile în sumă de ... lei și nici posibilitatea legală a exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei înscrisă în factura emisă de furnizorul F SRL declarat ca fiind societate inactive anterior derulării tranzacțiilor cu petenta, fapt pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea bazei impozabile a impozitului pe profit și la neacordarea dreptului de deducere pentru TVA, pentru acest capăt de cerere contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată.

Învederăm că la susținerea orală a contestației desfășurată în data de 26.03.2019, referitor la acest capăt de cerere reprezentantul petentei a arătat că există posibilitatea de a efectua demersuri la acest furnizor în scopul prezentării documentelor care să ateste colectarea și achitarea TVA de către F SRL , urmând ca în termen de 10 zile de la data desfășurării susținerii orale să depună la dosarul cauzei înscrisuri care să demonstreze îndeplinirea condițiilor statuate prin Cauza C-101/16 Paper Consult SRL - colectarea și achitarea TVA de către furnizor.

Până la data emiterii prezentei decizii, petenta nu a completat dosarul cauzei cu vreun mijloc de probă astfel cum sunt reglementate de Codul de procedură fiscală care să demonstreze că furnizorul a colectat și achitat TVA în sumă de ... lei înscrisă în factura nr. .../26.06.2014 emisă de furnizorul F SRL

Învederăm că, ulterior pronunțării de către CJUE a Hotărârii nr. C-101/16, aceasta a fost avută în vedere de instanțele de control judiciar din România, soluțiile pronunțate fiind în concordanță cu cele statuate în prezenta decizie.

În acest sens, facem trimitere la Decizia civilă nr. ... /2018 pronunțată de Curtea de Apel Cluj – Napoca în dosarul nr. ... /117/2014, din al cărui conținut cităm un extras:

„Or, în speță din fișa SRL depusă de organul fiscal nu rezultă că acest furnizor a declarat și plătit bugetului de stat suma de X lei cu titlu de TVA aferent livrărilor efectuate de către reclamantă, ci doar operațiuni în trezorerie în sumă de Z lei reprezentând TVA.

Contrar susținerii reclamantei recurente, nu rezultă că această sumă de Z lei ar fi reprezentat diferența dintre TVA – ul care trebuia colectat și TVA – ul dedus ci din contră, conform răspunsului din adresa fiscului depusă la

solicitarea instanței de recurs, **din aplicațiile informatice interogate rezultă că acest furnizor nu a achitat TVA în amonte.**

Rezultă că în această situație **nu se mai realizează principiul neutralității impozitării câtă vreme furnizorul inactiv, care nu și-a mai îndeplinit obligațiile de declarare impuse de lege, nu a colectat TVA – ul declarat statului, iar în aval beneficiarul livrărilor (în speță reclamanta) își exercită dreptul de deducere.”.**

A.2. Referitor la cheltuielile în sumă de ... lei aferente diminuării capitalului social al societății afiliate X C SRL în vederea acoperirii pierderii contabile, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul impozitului pe profit în condițiile în care nu sunt aferente realizării de venituri impozabile.

În fapt, petenta a înregistrat în rulajul contului 6863 suma de ... lei, sumă ce reprezintă contravaloarea reducerii numărului de părți sociale deținute la societatea afiliată X C SRL, ca urmare a deciziei de acoperire a pierderii contabile cu capitalul social deținut în procent de 99.99 % de X SRL.

Din verificarea evidenței financiar contabile a petentei, organele de inspecție fiscală au constatat ca în anul 2015, aceasta a procedat la înregistrarea cheltuielii deductibile în sumă de ... lei, în rulajul contului 686 „Cheltuieli financiare privind provizioanele”, prin nota contabilă numărul 99 din luna martie 2015.

Totodată din Hotărârea AGA nr.208/17.11.2014, au rezultat următoarele:

- X SRL a deținut 99.99 % din capitalul social al firmei X C SRL, respectiv ... părți sociale cu o valoare nominală totală de 9.038.200 lei, restul de 0.01% fiind deținut de către V G ;
- V G a cesionat către X SRL cele 10 părți sociale deținute în capitalul social al firmei X C SRL, X SRL devenind asociat unic al societății X C SRL;
- capitalul social al X C SRL s-a redus cu suma de ... lei, reprezentând pierderea contabilă, capitalul social devenind ... lei (9.038.300lei -... lei), fiind împărțit în ... părți sociale a 10 lei bucata;
- asociatul unic X SRL a majorat capitalul social al Pomonio C SRL prin aport în natură (utilaje producție structuri metalice) în valoare totală de 862.000 lei; capitalul social al X C SRL fiind în sumă 4.310.000 lei, reprezentând 431.000 părți sociale a câte 10 lei bucata;
- se cesionează de către asociatul unic X SRL către L S Elveția 50 % din capitalul social al firmei X C SRL, respectiv 215.500 părți sociale la suma de 794....43 euro. Pe cale de consecință capitalul social al X C SRL va fi deținut astfel: 50 % X SRL reprezentând 215.500 părți sociale în sumă de 2.155.000 lei și 50% L S Elveția reprezentând 215.500 părți sociale în sumă de 2.155.000 lei;
- se aprobă schimbarea denumirii din SC X C SRL în L M SRL.

Astfel, se constată că suma de ... lei înregistrată în rulajul contului 686 în anul 2015 și considerată deductibilă la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit aferent aceleiași perioade, reprezintă, în fapt, cheltuieli aferente diminuării capitalului social al firmei X C SRL în vederea acoperirii pierderii contabile.

Prin nota explicativă, reprezentantul legal al petentei X SRL a precizat că: *"Nu au fost înregistrate venituri aferente cheltuielilor deductibile în sumă de ... lei de la momentul intrării în patrimoniu a titlurilor respective și până la 31.12.2015. Documentul justificativ îl considerăm a fi hotărârea AGA nr. 208/17.11.2014 coroborată cu rezoluția nr. 2503/16.03.2015 emisă de O.R.C. de pe lângă Tribunalul Hunedoara (anexate în copie prezentei) cu privire la diminuarea capitalului social al L M SRL."*

În drept, Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003, actualizată, privind Codul fiscal:

„ART. 7

(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...)

12. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, *exceptând următoarele:*

(...)

31. titlu de participare - orice acțiune sau altă parte socială într-o societate în nume colectiv, societate în comandită simplă, societate pe acțiuni, societate în comandită pe acțiuni, societate cu răspundere limitată sau într-o altă persoană juridică sau la un fond deschis de investiții;

Cheltuieli

ART. 21

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

(...)

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

i) cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, cu excepția celor prevăzute la art. 20 lit. c);

H.G. nr. 44/2004 de aprobare a Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„23. În sensul art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, **sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele:**
(...)

i) cheltuielile rezultate din deprecierea titlurilor de participare și a obligațiunilor, înregistrate potrivit reglementărilor contabile aplicabile;”

Din analiza dispozițiilor legale mai sus citate rezultă că pentru a considera o cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil, cu consecința diminuării impozitului pe profit, condiția impusă de legiuitor *ab initio*, subliniată prin folosirea adverbului de mod „*numai*”, este de a efectua cheltuiala „*numai (...)* în scopul realizării de venituri impozabile”.

Din starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală, rezultă că petenta X SRL, în calitate de acționar la societatea afiliată X C SRL, a redus capitalul social al X C SRL cu suma de ... lei reprezentând pierderea contabilă, capitalul social devenind ... lei, fiind împărțit în ... părți sociale a 10 lei bucata.

Conform dispozițiilor art. 207 din Legea nr. 31/1990, republicată, în cazul societăților cu răspundere limitată, „*capitalul social poate fi redus prin:*

a) micșorarea numărului de acțiuni sau părți sociale;

b) reducerea valorii nominale a acțiunilor sau a părților sociale;

c) dobândirea propriilor acțiuni, urmată de anularea lor”,

cu respectarea însă a dispozițiilor art. 11 din aceeași normă legală care condiționează cuantumul unei părți sociale care nu poate fi inferior valorii de 10 lei bucata.

Astfel, în situația în care anterior diminuării capitalului social al Societății X C SRL, valoarea unei acțiuni era de 10 lei/bucată, micșorarea capitalului social s-a realizat prin reducerea numărului de părți sociale de la ... părți sociale la ... părți sociale, nefiind posibilă sub aspect legal, reducerea valorică a unei părți sociale, stabilită deja la nivelul minim legal de 10 lei.

Problema supusă analizei în procedura administrativă de soluționare a contestației o reprezintă (in)aplicarea în cazul speței a dispozițiilor pct. 23 lit. i) din Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 în condițiile în care noțiunea de „*depreciere*” nu este definită în mod expres având în vedere că în condițiile în care legiuitorul a folosit sintagma „***deprecierea titlurilor de participare***”, iar în cauză titlurile de participare nu au suferit nicio devalorizare, ci numărul acestora s-a diminuat, valoarea unei părți sociale fiind tot de 10 lei/bucată și înainte și după diminuarea capitalului social, modalitatea de impunere fiind apanajul legiuitorului, în speță nu sunt aplicabile dispozițiile pct. 23 lit. i) din Normele Metodologice, mai sus citat, în situațiile în care deprecierea, ignorând principiul general de drept *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*, referă *stricto sensu* NUMAI la valoare, astfel

încât în situația dată, deoarece părțile sociale au avut *ab initio* valoarea de 10 lei, minimă, acestea nu se mai puteau deprecia conform legii.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a solicitat punctul de vedere al direcției de specialitate din ANAF în legătură cu încadrarea cheltuielii în sumă de ... lei înregistrate în rulajul contului 6863, reprezentând cheltuieli aferente diminuării capitalului social al Societății X C SRL (cheltuiala aferentă unei pierderi de capital), în vederea acoperirii pierderilor contabile ale acestei societăți la care petenta X SRL deținea 99,99% din capitalul social, în categoria cheltuielilor (ne)deductibile la calculul profitului impozabil, în scopul soluționării contestației formulate de Societatea X SRL conform art. 276 (1) Cod procedură fiscală, astfel că, termenul de soluționare al contestației fiind prelungit conform art. 77 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În ceea ce privește problematica privind tratamentul contabil aplicabil reducerii capitalului social ca urmare a acoperirii de către societate a pierderii contabile și definirea noțiunii de depreciere a titlurilor de participare, învederăm că reflectarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare de către operatorii economici cărora le sunt incidente Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare, se efectuează potrivit acestor reglementări.

Referitor la reducerea capitalului social, potrivit pct. 412 alin. (4) din reglementările contabile, operațiunile care se înregistrează în contabilitate cu privire la micșorarea capitalului sunt, în principal, următoarele: reducerea numărului de acțiuni sau părți sociale sau diminuarea valorii nominale a acestora ca urmare a retragerii unor acționari sau asociați, răscumpărarea acțiunilor, acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți sau alte operațiuni, potrivit legii.

Precizăm că din punct de vedere contabil, potrivit funcțiunii conturilor cuprinsă în Capitolul 16 "Funcțiunea conturilor" din aceleași reglementări contabile, acoperirea pierderilor contabile realizate în exercițiile financiare precedente, care reduc capitalul social, conform hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților (contul 117 "Rezultatul reportat") se înregistrează în debitul contului 101 "Capital".

Referitor la valoarea contabilă a părților sociale deținute de petentă:

Potrivit pct. 267 și pct. 297 din reglementările contabile, la data bilanțului, immobilizările financiare se prezintă în bilanț la valoarea de intrare mai puțin ajustările cumulate pentru pierdere de valoare.

Pentru deprecierea investițiilor deținute ca active circulante, la sfârșitul exercițiului financiar, cu ocazia inventarierii, se recunosc ajustări pentru pierdere de valoare, înregistrate pe seama cheltuielilor.

La sfârșitul fiecărui exercițiu financiar, ajustările pentru pierderile de valoare înregistrate se suplimentează, se diminuează sau se anulează, după caz. La ieșirea din entitate a investițiilor pe termen scurt, eventualele ajustări pentru pierdere de valoare se anulează.

În acest sens, din punct de vedere contabil, în cazul imobilizărilor financiare sau al investițiilor deținute ca active circulante, pentru deprecierea acestora se recunosc ajustări pentru pierdere de valoare.

În ceea ce privește ajustările pentru pierderile de valoare, conform pct. 8.8 din reglementările contabile, acestea sunt ajustări negative de valoare, determinate de modificarea valorii activelor individuale, stabilită la data bilanțului.

Ca urmare, ajustările pentru pierderea de valoare a titlurilor de participare deținute (cont 686 "Cheltuieli financiare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru pierdere de valoare"), se constituie pentru titlurile de participare (părți sociale) existente în contabilitate".

Raportând considerentele de mai sus la cauza supusă soluționării, se rețin următoarele aspecte:

Conform prevederilor art. 207 alin. (1) lit. a) și b) din Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu art. 11 alin. (1) din aceeași lege, capitalul social al unei societăți cu răspundere limitată poate fi redus prin micșorarea numărului de părți sociale sau reducerea valorii nominale a acestora, valoarea unei părți sociale neputând fi mai mică de 10 lei.

În aceste condiții având în vedere valoarea individuală a părților sociale (respectiv de 10 lei/buc), reducerea capitalului social, determinată de acoperirea pierderii contabile, poate fi efectuată numai prin reducerea numărului de părți sociale.

În mod corespunzător, în condițiile în care din punct de vedere legal, această modalitate este singura prin care se poate reduce capitalul social, societatea deținătoare a părților sociale evidențiază scoaterea din evidență a titlurilor de participare corespunzătoare diminuirii numărului de părți sociale (articol contabil: 6641 „Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate”/analitic distinct = 261 "Acțiuni deținute la entitățile afiliate")."

Referitor la tratamentul fiscal aplicabil în cauză, ținând seama de contextul descris, rezultă că operațiunea efectuată de societatea deținătoare a titlurilor de participare – petenta - este de scoatere din evidență a acestor active și nu de „depreciere” a valorii acestor titluri de participare, abordare care atrage, în mod corespunzător, neaplicarea prevederilor lit. i) a pct. 23, date în aplicarea art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, din Normele metodologice

de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Sintetizând cele ce preced, rezultă că pentru operațiunea de scoatere din evidență a titlurilor de participare deținute de o societate la o altă societate care își reduce capitalul social pentru acoperirea pierderilor contabile înregistrate, tratament bazat și pe prevederile corespunzătoare din domeniul dreptului societăților, potrivit prevederilor alin. (1) al art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevederi aplicabile la data efectuării operațiunii respective (anul 2015), cheltuielile înregistrate de societatea petentă X SRL reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil deoarece în acest caz nu se respectă criteriul general de deducere pentru cheltuieli, respectiv ca acele cheltuieli să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, potrivit art. 21 alin. (1) din Codul fiscal.

În acest sens, facem trimitere la Nota explicativă din data de 06.09.2018, dată de către reprezentantul legal al petentei, mai exact la întrebarea nr. 2:

„Vă rugăm să precizați dacă aferent cheltuielii deductibile în sumă de ... lei aferentă diminuării capitalului social al X C SRL, înregistrată în anul 2015 în rulajul contului 6863, au fost înregistrate venituri în evidențele contabile ale X SRL de la momentul intrării în patrimoniu a titlurilor respective și până la 31.12.2015. Care este natura eventualelor venituri înregistrate (impozabile/neimpozabile)? Ce documente puteți prezenta.”

reprezentantul legal al petentei a formulat următorul răspuns:

„Nu au fost înregistrate venituri aferente cheltuielilor deductibile în sumă de ... lei de la momentul intrării în patrimoniu a titlurilor respective și până la 31.12.2015. (...) .”

Analizând dispozițiile art.20, lit.a) din Legea nr.571/2013 privind Codul Fiscal si ale art.21, alin.(4), lit.i), se constată ca scopul oricărui plasament in titluri de participare este de a obține dividende de la societatea la care se participa la capitalul social, iar veniturile din dividendele obținute pentru plasamente mai mari de un an sunt neimpozabile din punct de vedere al impozitului pe profit.

În speța ce face obiectul analizei, petenta X SRL a deținut pe o perioadă neîntreruptă de 1 an, minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice X C SRL, ori, conform celor afirmate în cuprinsul notei explicative, X SRL nu a înregistrat venituri aferente cheltuielilor in suma de ... lei pe care le-a înregistrat ca și cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, în anul 2015, cu consecința diminuării impozitului pe profit.

Consecința legală a celor constatate determină ca în cauză să nu fie aplicabile prevederile Titlului II, pct.23 din HG nr. 44/2004, în condițiile în care titlurile de participare in discuție nu au suferit o depreciere în sensul

prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, ci numărul lor total a fost diminuat în vederea acoperirii pierderii contabile a X C SRL (actual L M SRL) de la ... parti sociale la ... parti sociale, in timp ce valoarea nominala a acestora a rămas neschimbata, respectiv 10 lei/bucata.

Subliniem, că de altfel însăși petenta a procedat în modalitatea descrisă de organele de inspecție fiscală.

Astfel, organele de control au constatat că în perioada supusă verificării, petenta a înregistrat în evidențele financiar contabile operațiunea de cesiune de părți sociale către firma L S Elveția, procedând în mod corect la considerarea sumei reprezentând cheltuiala cu titlurile de participare cesionate ca fiind nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil, iar a sumei reprezentând venituri din cesionarea titlurilor de participare ca neimpozabilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2015 conform legislației în vigoare.

Se observă că petenta nu procedează în mod similar când consideră suma ... lei înregistrată în rulajul contului 6863 ca fiind deductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2015, în fapt, fiind vorba de aceleași titluri de participație, părți sociale deținute la aceeași societate și de același tip de descărcare de gestiune a unor participații.

Decizia petentei privind reducerea capitalului social al societății afiliate X C SRL, respectiv diminuarea numărului titlurilor de participare în vederea acoperirii pierderii contabile a societății afiliate X C SRL de la ... părți sociale la ... părți sociale (valoarea nominală a acestora rămânând neschimbată – 10 lei/bucată), se impune a fi analizată și prin prisma prevederilor pct. 57 alin. (1) - (3) din Ordinul **nr. 1.802 din 29 decembrie 2014** pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate:

“(3) Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

(4) Exemple de situații când se aplică acest principiu pot fi considerate: încadrarea de către utilizatori a contractelor de leasing în leasing operațional sau financiar; recunoașterea veniturilor din chirii, respectiv a cheltuielilor din chirii în funcție de fondul economic al contractului și de eventualele gratuități (stimulente) aferente; încadrarea operațiunilor la vânzare în nume propriu sau comision, respectiv consignație; recunoașterea veniturilor, respectiv a cheltuielilor în contul de profit și pierdere sau ca venituri în avans, respectiv cheltuieli în avans; recunoașterea participațiilor deținute ca fiind de natura acțiunilor deținute la entități afiliate sau sub forma altor imobilizări financiare; încadrarea reducerilor acordate, respectiv primite, la reduceri comerciale sau financiare.

(5) Entitățile au obligația ca la întocmirea documentelor justificative și la contabilizarea operațiunilor economico-financiare să țină seama de toate informațiile disponibile, astfel încât să fie extrem de rare situațiile în care natura economică a operațiunii să fie diferită de forma juridică a documentelor care stau la baza acestora.”

Sintetizând aceste dispoziții legale rezultă că prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate și nu numai de forma juridică a acestora, iar respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică.

Astfel, cheltuiala de ... lei rezultă din operațiunea de diminuare a numărului părților sociale deținute de petentă la societatea afiliată în vederea acoperirii pierderii contabile a filialei X C SRL, nu este aferentă realizării de venituri impozabile, fapt recunoscut de altfel și de administratorul petentei conform Notei explicative.

În ceea ce privește susținerea contestatarei conform căreia îi sunt aplicabile prevederile pct.23 lit.i) din pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal se rețin următoarele:

Prevederile pct.23 lit.i) din pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal stipulează:

„23. În sensul art.21 alin.(1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele:

i) cheltuielile rezultate din deprecierea titlurilor de participare și a obligațiilor, înregistrate potrivit reglementărilor contabile aplicabile;”

Din punct de vedere fiscal titlul de participare este definit la art.7 pct.31 din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“31. titlu de participare - orice acțiune sau altă parte socială într-o societate în nume colectiv, societate în comandită simplă, societate pe acțiuni, societate în comandită pe acțiuni, societate cu răspundere limitată sau într-o altă persoană juridică sau la un fond deschis de investiții;”

iar potrivit art.7 pct.33 din același act normativ valoarea fiscală reprezintă:

“b) pentru titlurile de participare/valoare - valoarea de achiziție sau de aport, utilizată pentru calculul câștigului sau al pierderii, în înțelesul impozitului pe venit ori al impozitului pe profit;”.

Se reține că pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să examineze starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele

necesare, respectiv să aibă în vedere toate circumstanțele edificatoare speței.

Analiza conținutului tranzacției trebuie să aibă în vedere și dacă astfel de operațiuni fac parte din activitatea normală, obișnuită a persoanei impozabile, respectiv dacă prin intermediul acestor operațiuni s-a urmărit obținerea unui avantaj fiscal.

Din analiza evenimentelor produse rezultă că petenta a deținut inițial 99.99 % din capitalul social al filialei X C SRL (RO 22148408), respectiv ... parti sociale cu o valoare nominală totală de 9.038.200 lei, restul de 0.01% fiind deținut de către V G .

Ulterior V G a cesionat către X SRL cele 10 parti sociale deținute în capitalul social al X C SRL, astfel că X SRL a devenit asociat unic al societății afiliate X C SRL, prin această calitate asumându-și din start eventualele riscuri, respectiv eventualele pierderi.

Deoarece societatea afiliată X C SRL a înregistrat o pierdere contabilă, prin reducerea numărului de părți sociale cu consecința diminuării capitalului social, petenta și-a asumat riscul pierderii unor posibile dividende viitoare, astfel că suma de ... lei nu poate reprezenta cheltuielă aferentă unor beneficii viitoare.

De altfel, învederăm că principalul argument legal pe care se întemeiază petenta îl reprezintă pct. 23 lit. i) din HG nr. 44/2004 de aprobare a Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, raționamentul său ignorând pe lângă ierarhia actelor normative (forța juridică a unei ordonanțe de guvern fiind superioară unei hotărâri de guvern), și faptul că art. 21 alin. (1) din Codul fiscal reprezintă regula generală, pct. 23 fiind explicitarea art. 21 (1); de altfel pct. 23 subliniază că enumerarea cheltuielilor este „*În sensul art. 21 alin. (1) din Codul fiscal*”, pct. 23 din Norme nereprezentând o normă legală de sine stătătoare.

Pe cale de consecință, în considerarea argumentelor expuse în cele ce preced, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit că în condițiile în care titlurile de participare în cauză nu au suferit o depreciere în sensul prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, ci numărul lor total a fost diminuat în vederea acoperirii pierderii contabile a societății afiliate X C SRL (actualmente L M SRL) de la ... părți sociale la ... părți sociale, valoarea nominală a acestora rămânând neschimbată, respectiv 10 lei/bucată, cheltuielă în sumă de ... lei nu este deductibilă la calculul profitului impozabil, motiv pentru care în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“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 petentă pentru acest capăt de cerere.

B. Referitor la Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. /20.11.2018 emisă de AJFP Hunedoara, se rețin următoarele:

În contestația formulată petenta solicită anularea parțială a Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. /20.11.2018 emisă de AJFP Hunedoara în considerarea principiului general de drept *accessorium sequitur principale* neputând exista accesorii în condițiile în care debitul principal ar fi anulat, considerațiile expuse în legătură cu debitul principal fiind aplicabile *mutatis mutandis* și în cazul obligațiilor fiscale accesorii aferente.

Pe cale de consecință, în condițiile în care contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .../15.10.2018 emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii – Inspecție Fiscală a fost respinsă ca neîntemeiată, în considerarea principiului general de drept *accessorium sequitur principale*, va fi respinsă și contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. /20.11.2018 emisă de AJFP Hunedoara pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- *dobânzi* în sumă totală de ... lei, din care:
 - aferente impozitului pe profit ... și
 - aferente TVA ... lei
- *penalități* de întârziere în sumă totală de ... lei, din care:
 - aferente impozitului pe profit ... lei și
 - aferente TVA ... lei.

în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015, mai sus citate.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulate împotriva Deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM .../15.10.2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../15.10.2018 de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii – Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... **lei reprezentând:**

- ... – impozit pe profit suplimentar
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată;

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulate împotriva Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. /20.11.2018 emisă de AJFP Hunedoara pentru suma totală de ... **lei reprezentând:**

- *dobânzi* în sumă totală de ... *lei*, din care:
 - aferente impozitului pe profit ... și
 - aferente TVA ... lei
- *penalități* de întârziere în sumă totală de ... *lei*, din care:
 - aferente impozitului pe profit ... lei și
 - aferente TVA ... lei.
- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea X SRL
- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Inspecție Fiscală,
- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Serviciul Evidență Plătitor Persoane Juridice

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

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

DIRECTOR GENERAL,