



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**

Str. Apolodor nr.17  
Sector 5 , București,  
CP 0.X.41  
Tel : + 021 319 97 54  
Fax : + 021 336.85.48  
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA NR. 242 / 2016  
privind soluționarea contestației formulate de  
.X. S.A.**

**înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr.A\_SLP 1248/29.06.2016**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice, prin adresa nr.X./23.06.2016, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A\_SLP 1248/29.06.2016, cu privire la contestația formulată de .X. S.A. cu domiciliul fiscal în .X., strada .X., județul .X., CUI .X., înregistrată la ORC sub nr.X. prin reprezentant convențional .X. SPARL, conform împuternicirii avocațiale aflate în original la dosarul cauzei.

La data depunerii contestației, contribuabilul era înregistrat la poziția .X. din anexa nr.1 la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3702/2015 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili.

.X. S.A. contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-.X./27.04.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./27.04.2016, respectiv pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei TVA stabilită suplimentar;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-.X./27.04.2016, respectiv

28.04.2016, prin remitere directă, sub semnătură, 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 fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. la data de 02.06.2016, astfel cum rezultă din ștampila Registraturii Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. - Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de .X. S.A.

I. Prin contestația formulată, .X. S.A. solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr. F-.X./27.04.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./27.04.2016, susținând următoarele:

#### A. Aspecte procedurale

a. .X. S.A. invocă în susținerea contestației excepția necompetenței materiale și teritoriale a organelor de inspecție fiscală, din perspectiva competenței rationae personae exclusive a Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili de efectuare a inspecției fiscale la marii contribuabili, respectiv neaplicarea regulilor delegării de competență, reținând poziționarea Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili drept structură centrală de administrare fiscală a cărei competență vizează marii contribuabili și aplicarea greșită a O.P.A.N.A.F. nr.3816/2013 și O.P.A.N.A.F. nr. 467/2015 ceea ce atrage nulitatea inspecției fiscale, fiind încălcate prevederile art.32, art.33 și art.99 din Codul de procedură fiscală.

Societatea susține că dispozițiile art.2 alin.(2) din O.P.A.N.A.F. nr. 3816/2013 nu erau incidente și nu mai puteau acoperi situația de excepție (preluarea competenței de efectuare a inspecției fiscale de la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin decizie adoptată de direcția generală care coordonează metodologic activitatea de inspecție fiscală), întrucât la data începerii inspecției fiscale era în vigoare O.P.A.N.A.F. nr.467/2015 care fixa în mod exclusiv competența de efectuare a inspecției fiscale strict pentru Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili.

Contestatară invocă faptul că singura excepție prin care Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili putea delega ori de la care se putea delega, privea exclusiv acțiunile de verificare, care în sine nu reprezintă decât parte din acțiunea de inspecție fiscală, susținând totodată că nulitatea inspecției fiscale din perspective delegării nelegale de efectuare a inspecției fiscale este

întemeiată, fiind dată și cu încălcarea principiului ierarhizării și competenței materiale exclusive de efectuare a inspecției fiscale de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili.

.X. S.A. arată și faptul că au fost încălcate prevederile art.(1) și art.(2) din O.P.A.N.A.F. nr.3816/2013 întrucât a fost delegată competența de efectuare a inspecției fiscale nu doar către un singur organ fiscal, ci către trei organe ale administrației fiscale, respectiv A.J.F.P. , A.J.F.P. .X. și A.J.F.P. .X. care toate au primit delegare de competență să efectueze inspecție fiscală pentru verificarea impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2014 și a TVA pentru perioada 01.01.2014 – 31.08.2015. Astfel, consecința imediată devine nulitatea formularelor privind delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale, care, fiind acte preparatorii inspecției fiscale nu pot fi contestate decât împreună cu decizia de impunere, nulitate care trebuie, în opinia contestatarei, să fie constatată de organul de soluționare cu prilejul clarificării nulităților incidente izvorâtă din delegarea nelegală a competenței de efectuare a inspecției fiscale.

b. .X. S.A. invocă în susținerea contestației nulitatea actelor contestate și din perspectiva imposibilității pe mai departe (in secundo) a competenței de efectuare a inspecției fiscale de către organul fiscal emitent al deciziei de impunere, către organele fiscale în a căror circumscripție s-au aflat alte sucursale ale societății.

Societatea susține că A.J.F.P. , nelegal a sub-delegat activitatea de verificare la sucursalele societății câtă vreme, aceasta pare că s-a erijat în organ de inspecție fiscală în accepțiunea art.101 și art.102 din Codul de procedură fiscală, prin emiterea avizului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere.

De asemenea, și A.J.F.P. .X. și A.J.F.P. .X., deși erau beneficiarii direcți ale unor delegări de competență să efectueze inspecții fiscale, nu au emis avize de inspecție fiscală proprii și nici rapoarte de inspecție fiscală, iar nicio prevedere legală nu reglementează delegarea mai departe a competenței de efectuare a unei inspecții fiscale. Consecința unei astfel de constatări se răsfrânge mai departe și asupra proceselor verbale întocmite de organele fiscale din cadrul A.J.F.P. .X. și A.J.F.P. .X., acestea fiind organe fiscale necompetente, singurul organ abilitat să efectueze inspecția fiscală fiind A.J.F.P. .

Astfel, potrivit susținerilor contestatarei, actele emise de A.J.F.P. .X. și A.J.F.P. .X., parte integrantă din raportul de inspecție fiscală sunt afectate de nulitate. Având în vedere nulitatea inspecției fiscale, prin faptul sub-delegării nepermise, nulitatea proceselor verbale întocmite de A.J.F.P. .X. și A.J.F.P. .X. la sucursalele societății, atrag nulitatea parțială a impunerii fiscale, implicit a deciziei de impunere.

c. .X. S.A. invocă în susținerea contestației nulitatea deciziei de impunere din perspectiva prescripției dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare, a unicității inspecției fiscale, a securității juridice și a certitudinii impunerii.

c1. Societatea susține că raportat la data începerii inspecției fiscale și perioada supusă verificării, organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.91 și art.98 din Codul de procedură fiscală, fiind exclusă posibilitatea ca perioada 01.01.2000 – 31.12.2015 să facă obiectul unei inspecții fiscale, invocând în susținere și dispozițiile art.23 din Codul de procedură fiscală și cele ale Decretului- Lege nr. 167/1958.

De asemenea, contestatara apreciază că actele de verificare nu puteau viza fapte praeterita constând în actele încheiate la nivelul anului 2008, astfel că, întrucât dreptul de stabilire a obligației fiscale s-a născut în anul 2008, termenul de prescripție în privința exercitării lui este împlinit la data începerii inspecției fiscale.

c2. .X. S.A. invocă încălcarea certitudinii impunerii prin nesocotirea unor situații fiscale tranșate și consolidate juridic prin alte acte de control anterioare, creându-se incompatibilitate între decizia de impunere și actele de control anterioare susținând că, pentru organele de inspecție fiscală nu a fost relevant faptul că operațiunea complexă de vânzare - cumpărare a drepturilor de proprietate intelectuală enumerate și identificate în cuprinsul raportului de evaluare ignorat de organele fiscale a mai fost supusă inspecției fiscale de către D.G.F.P. .X. - A.I.F., fiind încheiat Procesul verbal din data de 17.03.2008, în urma căruia nu s-au consemnat nereguli. După realizarea fuziunii, această operațiune a fost verificată din nou printr-un control încrucișat de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, fiind încheiat Procesul verbal din data de 26.03.2010, în care nu sunt consemnate nereguli.

Sub aspectul certitudinii impunerii, contestatara arată că organul fiscal, prin decizia de impunere contestată nu efectuează o reanalizare a situației de fapt, ci propune o nouă interpretare la nivelul anului 2016, în contradicție cu constatările din procesele verbale care, în opinia societății au natura unor acte administrative fiscale în sensul art. 41 din Codul de procedură fiscală.

În susținere se invocă jurisprudența europeană și se concluzionează că actele de control anterioare ar fi fost emise sub rezerva verificării ulterioare, potrivit art.90 din Codul de procedură fiscală, însă nici acest principiu nu se reține, deoarece, în opinia contestatarei, pe de o parte, inspecția fiscală din 2015 a provocat anularea rezervei verificării ulterioare, iar pe de altă parte incidența prescripției provoacă și ea anularea rezervei verificării ulterioare. Astfel, emiterea deciziei de impunere care denotă faptul că autoritatea fiscală și-a schimbat punctul de vedere, 6 ani mai târziu, pe baza acele.X. legi și în condițiile în care inițial a avut o interpretare diferită este echivalentă și cu prevalarea de către autoritățile fiscale de propria culpă.

d. .X. S.A. susține prin contestație că mențiunile din cuprinsul actelor de impunere contestate nu sunt rezultatul constatărilor proprii ale organelor fiscale emitente, iar lipsa constatărilor proprii, coroborată cu necompetența organelor de

control, cu încălcarea însăși a delegărilor, implică și lipsa motivării actelor contestate, contrar prevederilor art.6. art.7, art. 65 alin.(2), art.105 și art.109 din Codul de procedură fiscală. Contestatara invocă în susținere faptul că, în mod repetat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală se menționează faptul că „organele fiscale care au întocmit prezentul raport de inspecție fiscală nu pot formula altă opinie față de opinia organelor de inspecție fiscală care au întocmit procesul verbal (...), întrucât la baza prezentului act de inspecție fiscală stau constatările din procesul verbal (...) care este parte integrantă din prezentul raport de inspecție fiscală. Echipa de inspecție fiscală care a efectuat inspecția fiscală la sediul secundar răspunde pentru constatările înscrise în procesul verbal întocmit”.

Astfel, câtă vreme, organele de control se delimitează de constatările colegilor din teritoriu, pe care nu și le însușesc, ci doar le prezintă lapidar, însă aceste constatări sunt avute în vedere la momentul stabilirii impunerii, societatea consideră că actele de impunere întocmite cu respectarea dispozițiilor legale potrivit cărora impunerea se stabilește pe baza constatărilor proprii, sunt nelegale și netemeinice, fiind în mod evident afectate de nulitate fiind încălcat fățiș principiul legalității impunerii.

e. .X. S.A. invocă încălcarea dreptului la apărare, refuzul explicit al analizării apărărilor expuse prin punctul de vedere la constatările redade prin proiectul raportului de inspecție fiscală, susținând că deși a formulat și depus punct de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală și a formulat obiecțiuni cu privire la modul în care au fost întocmite actele de impunere, acestea nu au fost analizate și redă în susținerea afirmațiilor sale pasaje din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală.

De asemenea, societatea susține că prin modul de abordare a relației cu societatea, organele de inspecție fiscală deși reclamă inopozabilitatea constatărilor efectuate de alte organe de inspecție fiscală, în propria-i persoană, pe de altă parte le opune societății, context în care se reține incompletitudinea inspecției, încălcarea rolului activ, al buneii credințe și a dreptului la apărare al societății, or, toate acestea atrag nulitatea inspecției fiscale și a actelor contestate.

Prin completarea la contestație nr..X./14.09.2016 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.1730/15.09.2016, .X. S.A. precizează că își menține în integritate, excepțiile de procedură și de fond expuse prin contestația nr..X./02.06.2016.

Astfel, referitor la competența de efectuare a inspecției fiscale, respectiv la emiterea delegării de competență și imposibilității sub-delegării competenței de efectuare a inspecției fiscale, societatea arată că doar Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabil avea competența exclusivă de efectuare a inspecției fiscale și reiterează aceleași argumente și temeuri legale din contestația inițială.

Referitor la încălcarea prevederilor imperative referitoare la avizul de inspecție fiscală, societatea invocă în susținere Sentința nr.146/2008 emisă de Curtea de Apel - Secția comercială, de contencios administrativ și fiscal, solicitând anularea inspecției fiscale și a actelor subsecvente, pe motiv că nu a fost îndeplinită obligația organului de inspecție fiscală de a transmite contribuabilului avizul de inspecție fiscală, cu cel puțin 30 de zile înainte de data începerii inspecției fiscale.

Referitor la aspectele de fond, în conformitate cu prevederile principiului tempus regit actum, societatea solicită aplicarea dispozițiilor de drept material și substanțial din anteriorul Cod fiscal și Normele metodologice de aplicare ale acestuia, în vigoare la data efectuării operațiunilor verificate.

În ceea ce privește tratamentul fiscal al cheltuielilor cu dobândirea drepturilor de proprietate industrială, societatea arată că beneficiile economice ale acestora trebuie analizate în funcție de potențialul acestora de a contribui direct sau indirect la fluxul de trezorerie către entitate (prin creștere intrări de numerar sau reducere a ieșirilor de numerar), altfel spus funcție de beneficiile economice viitoare, potențiale.

Achiziția celor 33 de desene și modele industriale a avut ca scop obținerea de beneficii economice viitoare, prin creșterea cotei de piață și a valorii, pentru a limita folosirea propriilor brevete de către alte societăți concurente, menținând cota de piață cu costuri cât mai mici

În speță, utilizarea proprietății industriale într-un proces de producție poate, mai degrabă să reducă costurile viitoare de producție (eficientizare) decât să crească veniturile directe viitoare și invocă prevederile art.68 și art.64 alin.2 din O.M.F. nr..X.2/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Având în vedere că, valoarea la care au fost înregistrate desenele și modele industriale dobândite a fost determinată conform regulilor contabile aplicabile, pct.81 din O.M.F. nr..X.2/2008, societatea solicită aplicarea metodei de amortizare degresivă sau accelerată, conform art.24 alin.10 din Codul Fiscal în vigoare la data calculării amortizării.

## **B. Aspecte de fond**

În ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea immobilizărilor necorporale, societatea arată că:

a. Prin contractul comercial de vânzare-cumpărare nr..X./04.01.2008, societatea a achiziționat de la dl. .X. drepturile de proprietate intelectuală aferente unui număr de 33 de modele și desene industriale în schimbul unui preț de .X. euro, preț determinat pe baza raportului de evaluare întocmit de expertul evaluator ing. .X..

Societatea nu acceptă motivele pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate cheltuielilor în sumă de .X. lei suportate cu amortizarea immobilizărilor necorporale, susținând că:

În ceea ce privește transferul dreptului de proprietate industrială în baza Contractului nr. .X./2008, societatea susține că în perioada 2000 - 2007, între dl. .X., .X. S.A. și .X. S.A. au fost încheiate douăsprezece contracte denumite „contracte de cesiune” pentru cesionarea drepturilor de proprietate industrială, contracte despre care societatea susține că erau anulabile la data încheierii convenției de efectuare plăți din 03.01.2008 și a contractului de vânzare-cumpărare nr. .X./04.01.2008, întrucât prețul acestora nu a fost nici determinat concret și nici plătit până în anul 2008 și, respectiv, până la data încheierii celor două contracte.

Societatea arată că aceste contracte au o structură identică, la art.5 al acestor contracte prevăzându-se că „cesionarul (.X. S.A. sau .X. S.A.) va transfera în contul cedentului suma reprezentând prețul contractului de cesiune (plus TVA aferent) care va fi stabilit în cadrul unui contract separat și va fi achitat în cursul anului 200X (2000 – 2007 în funcție de contract), după obținerea certificatului de înregistrare a modelelor industriale”.

Întrucât contractele de cesiune nu aveau stabilit un preț, la data de 03.01.2008 a fost încheiată între dl. .X., .X. S.R.L., .X. S.A. (anterior .X. S.A.) și .X. S.A. convenția de efectuare a plății (Convenția de plată), prin care s-a stabilit prețul integral aferent celor 12 contracte de cesiune și tranșele de plată, părțile semnatare validând așadar cele 12 contracte de cesiune, contracte anulabile până la data încheierii convenției de plată din punctul de vedere al contestatarii având în vedere nerespectarea clauzei prevăzute la art.5 din contractele de cesiune.

Astfel, potrivit celor agreeate prin Convenția de plată, părțile au agreeat ca .X. S.R.L. să achite prețul aferent celor 12 contracte de cesiune și, totodată, conform art.7 din Convenția de efectuare de plăți din 03.01.2008, .X. S.A. (fosta .X. S.A.) și .X. S.A. s-au obligat ca, la solicitarea plătitorului, .X. S.R.L. să transmită, fără remunerație, un drept neexclusiv de utilizare a modelelor industriale, care au făcut obiectul celor 12 contracte de cesiune.

Contestatară susține că, prin încheierea Convenției de plată și a Contractului nr.22/2008 s-a asigurat dobândirea efectivă a drepturilor de proprietate industrială în patrimoniul societăților din grupul .X., transfer care nu a operat efectiv până la momentul încheierii celor două acte și a plății prețului, iar înregistrarea modelelor și desenelor industriale la OSIM, de către .X. S.A. și .X. S.A. nu a reprezentat decât îndeplinirea obligației prevăzute de părți la art.5 din contractele de cesiune, care condiționa inclusiv stabilirea prețului cesiunii printr-un contract separat și plata acestuia. Altfel spus, înscrierea eronată într-un registru a titularului unui drept, în baza unui contract nul nu validează contractul sau acoperă nulitățile acestuia.

b. Referitor la necesitatea achiziționării drepturilor de proprietate industrială, societatea susține că la data încheierii Contractului nr.X./2008, drepturile de proprietate industrială se aflau în continuare în patrimoniul dl. .X., sub condiție rezolatorie, niciuna din companiile din grupul .X. nu avea anterior

încheierii acestui contract niciun drept de proprietate industrială efectiv, neanulabil, pentru niciunul din cele 33 de modele și desene industriale, dreptul lor fiind afectat de condiția suspensivă a stabilirii și plății prețului, prevăzut la art.5 din contractele de cesiune.

Potrivit susținerilor contestatarei, la începutul anului 2008, deși .X. S.A. și .X. S.A. utilizau modele și desenele industriale create de către dl. .X., acestea nu aveau efectiv drepturile de proprietate industrială asupra acestora în absența stabilirii și plății prețului. Astfel, aceste designuri deosebite permit cumpărătorilor să identifice și să recunoască produsele societății, contribuind așadar în mod direct la creșterea vânzărilor, fiind esențial ca societatea și companiile afiliate să aibă drepturile de proprietate industrială.

În continuare societatea combate argumentul organelor de inspecție fiscală potrivit căruia autorul drepturilor de proprietate industrială este acționarul majoritar al societății, situație lipsită de relevanță întrucât, autorul unei creații intelectuale este întotdeauna o persoană fizică care poate alege să cesioneze drepturile de proprietate intelectuală asupra creației, respectiv drepturile patrimoniale asociate dreptului de proprietate intelectuală, iar societatea cu personalitate juridică, deși își are originea într-un contract, este un subiect de drept distinct de constituenții săi. Prin urmare, drepturile din patrimoniul unui asociat nu se confundă cu drepturile din patrimoniul unei societăți. În acest context rezultă necesitatea dobândirii drepturilor de proprietate industrială de la autorul acestora.

Referitor la argumentul organelor de inspecție fiscală potrivit căruia nu se justifică achiziția de către .X. S.R.L. în condițiile în care aceasta produce doar o parte din produsele ce folosesc ambalaje create pe baza desenelor și modelelor create de către dl. .X., societatea susține pe de o parte că .X. S.R.L. face parte din grupul .X., aceasta conferind tuturor societăților din grup drepturile de utilizare a desenelor și modelelor industriale realizate de dl. .X. și achiziționate prin Contractul nr. 22/2008, iar pe de altă parte, .X. S.R.L. a fuzionat în martie 2008 cu .X. S.A., fiind astfel dobândite de către societate toate drepturile de proprietate industrială, fuziunea fiind demarată înaintea încheierii Convenției de plată și a Contractului nr. 22/2008.

În ceea ce privește invocarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere însăși conținutul economic al tranzacției analizate și că au fost încălcate prevederile art.14 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, prin analiza valabilității și condițiilor în care s-au încheiat actele juridice, organul fiscal depășindu-și limitele și competențele, făcând aprecieri din punct de vedere juridic și nu din punct de vedere al conținutului lor economic, calificând greșit contractul de vânzare-cumpărare nr. 22/2008 ca fiind nelegal și nevalabil.

c. În ceea ce privește raportul de evaluare în baza căruia a fost cuantificat prețul cesiunii titlurilor de proprietate intelectuală, societatea susține că în



conformitate cu prevederile art. 55 din Codul de procedură fiscală, organul fiscal are dreptul de a apela la serviciile unui expert pentru întocmirea unei expertize ori de câte ori consideră necesar, însă în cazul de față sau limitat la a solicita informații privind Raportul de evaluare prin intermediul unei adrese transmise ANEVAR, fără a solicita asistența unui evaluator autorizat ANEVAR în evaluarea de întreprinderi, active necorporale și fond de comerț, care ar fi putut să concluzioneze asupra valorii de piață a titlurilor de proprietate intelectuală.

Referitor la concluzia organelor de inspecție fiscală conform căreia: „Raportul de evaluare a titlurilor de proprietate intelectuală - anexa nr.6 a prezentului proces verbal nu este de fapt un raport de evaluare nici din perspectiva structurii și conținutului și nici din perspectiva metodelor de evaluare abordate, folosind metode de evaluare ce nu reprezintă bune practici de către un evaluator ce nu avea calitatea de membru al Asociației Naționale a Evaluatorilor din România”, societatea menționează că această concluzie este nereală și nelegală, iar faptul că inspectorii fiscali decid să nu respecte concluzia și recomandarea adresată de ANEVAR dovedește o interpretare vădit tendențioasă. Motivul pentru contractarea acestor servicii a fost tocmai pentru a se asigura de faptul că valoarea de piață exprimată în raportul de evaluare din ianuarie 2008 a fost corect estimată și că neaplicarea Standardelor Internaționale de Evaluare – neobligatorie evaluărilor efectuate la data respectivă – nu ar fi cauzat diferențe majore în ceea ce privește valoarea de piață a acestor titluri. Valoarea de piață estimată de .X. a fost de .X. EUR, deci mai mare decât valoarea de piață estimată de d-na. ing. .X. (din partea societății .X. SRL) și de către d-na. .X. (din partea societății .X. SRL) respectiv .X. EUR.

Societatea menționează și faptul că prin întrebările adresate ANEVAR de către organele de inspecție fiscală prin adresa nr..X./22.12.2015, în baza cărora s-a emis de către ANEVAR adresa .X./21.01.2016, organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere principiul neretroactivității legii care impune ca un act normativ nou să nu se aplice actelor îndeplinite conform dispozițiilor legale anterioare, ci doar acțiunilor care se efectuează după intrarea în vigoare a acesteia, rămânând valabile cele efectuate în perioada aplicabilității legii vechi.

De asemenea, contestatara subliniază faptul că verificarea raportului de evaluare de către inspectorii fiscali nu este una legală, întrucât aceștia nu au experiența, expertiza și competențele necesare și invocă în susținere, prevederile art.3 alin.(3) lit.f) și art.8 alin.(8) lit. p) din O.G. nr.24/2011 privind unele măsuri în domeniul evaluării, activitatea de verificări rapoarte de evaluare fiind o activitate distinctă, desfășurată de către evaluatori autorizați, iar ANEVAR nu realizează nici rapoarte de evaluare și nici rapoarte de verificare.

Astfel, în temeiul art.49 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, societatea nu acceptă opiniile exprimate ca și constatări prin adresa ANEVAR, și solicită anularea deciziei de impunere.

d. Societatea invocă existența unei situații de dublă impunere, prin prisma faptului că prin procesul verbal de control din 25.02.2016, întocmit de către A.J.F.P. .X. la Sucursala .X. a societății s-a reținut că: „S.C. .X. S.R.L. achită la bugetul de stat suma de .X. lei prin O.P. nr. .X./25.02.2008 (anexa nr. 9 a prezentului proces verbal), reprezentând impozit pe venituri din drepturi de proprietate intelectuală, aferent celor .X. Euro care i-a fost virati în cont d-nului .X., conform Dispoziției de transfer nr. .X./18.01.2008 (anexa nr.16 a prezentului proces verbal).”

Prețul fiind plătit de către .X. SRL către dl. .X., reținându-se și achitându-se impozit pe veniturile din drepturile de proprietate intelectuală, contestatara consideră că prin refuzarea dreptului de deducere a cheltuielilor suportate cu această achiziție, aceste sume sunt impozitate de două ori.

De asemenea, contestatara invocă obținerea de venituri impozabile ca urmare a comercializării de bunuri ambalate în ambalaje create în baza desenelor și modelelor industriale create de dl. .X., cheltuielile aferente fiind deductibile din perspectiva impozitului pe profit, conform prevederilor art. 21 alin. (1) din Codul fiscal.

e. .X. S.A. invocă și existența unor controale anterioare cu privire la transferul drepturilor de proprietate industrială, susținând că a mai fost supusă inspecției fiscale de către D.G.F.P. .X. – A.I.F., fiind încheiat Procesul verbal din data de 17.03.2008, în urma căruia nu s-au consemnat nereguli. După realizarea fuziunii, această operațiune a fost verificată din nou printr-un control încrucișat de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, fiind încheiat Procesul verbal din data de 26.03.2010, în care nu sunt consemnate nereguli și cu toate acestea aprecierile din raportul de inspecție fiscală sunt în contradicție cu rezultatele celor două controale care privesc aceeași tranzacție.

f. Referitor la deductibilitatea cheltuielilor aferente creditelor bancare contractate pentru achiziția drepturilor de proprietate industrială, societatea susține că întrucât organele de inspecție fiscală au considerat că tranzacția dintre dl. .X. și .X. S.R.L., respectiv contractul nr. 22/2008 nu are conținut economic, acestea au refuzat și deductibilitatea dobânzilor și comisioanelor aferente creditului bancar contractat pentru achiziționarea drepturilor de proprietate industrială, situație pe care societatea o contestă, întrucât în absența acestora ar fi riscat să nu mai poată comercializa bunurile în forma cunoscută de consumatori, atât pe piața internă, cât și pe piața internațională, fapt pentru care consideră că cheltuielile efectuate pentru dobândirea drepturilor de proprietate industrială sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice și deci deductibile în întregime. Ca o consecință, și cheltuielile suportate cu diferențele de curs valutar, aferente creditelor contractate sunt cheltuieli deductibile.

g. Societatea invocă în susținerea contestației și absența unor verificări privitoare la înregistrările contabile referitoare la amortizarea drepturilor de proprietate industrială, motivând că organele de inspecție fiscală nu au verificat înregistrarea în contabilitate a drepturilor de proprietate industrială, aprecierile consemnate în raportul de inspecție fiscală cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea immobilizărilor necorporale, respectiv a drepturilor de proprietate industrială fiind, în fapt, o sumarizare a constatărilor înscrise în Procesul-verbal nr. .X./10.03.2016 încheiat la Sucursala .X.. Însă, nici organele de inspecție fiscală care au verificat Sucursala .X. nu au efectuat verificări privind reflectarea în contabilitate a amortizării drepturilor de proprietate industrială.

h. .X. S.A. susține că întrucât prin Referatul nr. .X./17.03.2016 referitor la Procesul-verbal .X./10.03.2016 încheiat la Sucursala .X., d-na .X., șef serviciu, își rezervă dreptul la libertatea de nu se pronunța cu privire la dreptul de deducere a cheltuielilor cu amortizările immobilizărilor necorporale, această concluzie este în totală contradicție cu unele constatări din procesul-verbal, în care se recunoaște utilizarea în producție a desenelor și modelelor industriale achiziționate, exemplificând în acest sens.

În ceea ce privește utilajele legate de activitatea de prelucrare cafea deținute, neutilizate în perioada 2012, societatea arată că:

În perioada 2012 – 2014, prin Sucursala .X. a deținut mijloace fixe (mașină de tratare – prelucrare cafea, mașină de etichetat cafea și cuptor pentru prăjit cafea), identificate de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. care au menționat într-un proces verbal de control inopinat că Sucursala .X. nu a mai înregistrat venituri din producția cafelei în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014, în condițiile în care a înregistrat cheltuieli deductibile cu amortizarea fiscală. Ca o consecință, organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu amortizarea în sumă de .X. lei, constatare cu care societatea nu este de acord, invocând în susținere prevederile pct. 70<sup>2</sup> din Normele de aplicare a art.24 alin.11 din Codul fiscal, art.16 lit. b) din Legea nr.15/1994 și susține că prevederile acestor temeieri de drept nu trebuie interpretate în mod contradictoriu, ci în sensul că prin această reglementare se oferă o posibilitate pentru contribuabil de a degreva costurile de producție cu amortizările mijloacelor fixe neutilizate pentru realizarea unui nivel de rentabilitate în funcție de nivelul veniturilor și politica societății, invocând în acest sens și expunerea de motive pentru proiectul Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Astfel, societatea susține că, chiar dacă, așa cum au constatat organele de inspecție fiscală, echipamentele respective nu au generat în mod efectiv venituri în perioada respectivă, au fost totuși efectuate utilizări/activări de probă la intervale regulate de timp pentru asigurarea funcționalității utilajelor și menținerii capacității acestora de funcționare, iar regula generală prevăzută de art. 21 alin.

(1) din Legea nr.571/2013 nu prevede faptul că sunt deductibile numai cheltuielile care au generat sau care au condus la realizarea efectivă de venituri impozabile.

În ceea ce privește achizițiile de la persoane care la data operațiunilor nu erau înregistrate în scopuri de TVA, societatea arată că potrivit prevederilor art.146 alin. (1) din Codul fiscal, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, persoanele impozabile trebuie să posede factura aferentă achiziției, întocmită în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

În continuare societatea invocă Directiva 2006/112 privind sistemul comun al TVA și Cauza C-438/09 – Boguslaw Juliusz Dankowski și susține că îndeplinește condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere, iar refuzul recunoașterii acestui drept contravine dispozițiilor exprese ale legislației fiscale și hotărârilor Curții Europene de Justiție, în condițiile în care deciziile CJUE au aplicare directă în toate aspectele care țin de aplicarea legislației de TVA în România.

Cu privire la livrările de bunuri intracomunitare către partenerul .X., contestatara susține că organele fiscale în mod eronat au considerat că a emis facturi pentru livrare intracomunitară scutită fără a avea un cod valid de TVA al clientului și au procedat la colectarea TVA aferentă facturilor FF nr. .X./18.07.2013, cu o valoare de .X. lei (.X. Eur) și FF nr. .X./18.10.2013, cu o valoare de .X. lei (.X. Eur), în condițiile în care, chiar dacă potrivit informațiilor furnizate prin Serviciul Central de Legături din cadrul D.G.C.I.F. al A.N.A.F., codul .X. atribuit societății .X. nu mai este valabil de la data de 11.02.2013, societatea a efectuat verificarea codului de TVA al clientului intracomunitar, și atașează prezentei contestații interogarea efectuată în baza de date VIES, prin care se arată că, cel puțin la data de 29.01.2013, codul de înregistrare în scopuri de TVA nr. .X. atribuit societății .X., era valid.

Astfel, societatea susține că poate aplica scutirea de TVA numai în baza informațiilor care îi sunt disponibile la momentul întocmirii facturii și anume conform interogărilor VIES, ea neavând acces la aceleași informații pe care le au la dispoziție organele de inspecție fiscală prin informările Serviciului Central de Legături din cadrul D.G.C.I.F. și consideră că i-ar putea fi imputabilă eventuala anulare a înregistrării în scopuri de TVA a unui partener intracomunitar de afaceri numai de la data la care putea lua cunoștință de aceasta și anume data de la care baza de interogări VIES ar fi arătat că acel cod de TVA nu era valid.

Referitor la achizițiile efectuate de la agenți economici care erau declarați inactivi la data emiterii facturilor, societatea susține că efectele penalizatoare prevăzute de Codul fiscal în ceea ce privește achizițiile de la contribuabili inactivi implică necesitatea cumpărătorului de a se asigura la data efectuării operațiunilor că furnizorul nu este în listele contribuabililor inactivi pentru a

menține dreptul de deducere al TVA și deductibilitatea cheltuielii din perspectiva impozitului pe profit.

De asemenea, societatea susține că nu poate fi penalizată pentru inactivitatea furnizorului decât dacă, la data efectuării operațiunilor sau recepționării facturilor putea avea cunoștința de inactivitatea furnizorului, iar pentru ca inactivitatea furnizorului să fie imputată societății, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a prezenta data de la care inactivitatea furnizorilor respectivi a și fost publicată în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați.

Față de aceste argumente, societatea solicită anularea parțială a actului administrativ fiscal contestat.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./27.04.2016 în baza căruia a fost Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-.X./27.04.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , s-au constatat următoarele:

**A. Cu privire la impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:**

Perioada supusa inspecției fiscale: 01.01.2010 – 31.12.2014

Organele de inspecție fiscală au constatat că, la stabilirea situației de fapt fiscale privind obligațiile de plată datorate de .X. SA, pentru perioada 01.01.2010-31.08.2015, au fost avute în vedere și constatările consemnate în procesele verbale, întocmite în urma inspecțiilor fiscale parțiale, efectuate la sucursalele .X. SA, respectiv:

- procesul verbal, încheiat la .X. SA -Sucursala .X., înregistrat la AJFP .X.-Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .X./17.12.2015;

- procesul verbal, încheiat la .X. SA -Sucursala .X. PLOIESTI, înregistrat la AJFP .X.-Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr..X./28.12.2015;

- procesul verbal nr..X./29.12.2015, încheiat la .X. SA -Sucursala .X., transmis de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP .X., cu adresa .X./05.01.2016 și înregistrat la AJFP .X.-Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr..X./12.01.2016;

- procesul verbal nr. .X./23.02.2016, încheiat la .X. SA -Sucursala .X., transmis de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP .X., cu adresa .X./22.03.2016 și înregistrat la AJFP .X.-Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr..X./28.03.2016;

- procesul verbal nr. .X./29.02.2016, încheiat la .X. SA -Sucursala .X., transmis de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP .X., cu adresa .X./09.03.2016 și înregistrat la AJFP .X.-Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr..X./16.03.2016;

- procesul verbal nr. .X./29.02.2016, încheiat la .X. SA -Sucursala .X. .X., transmis de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP .X., cu adresa

.X./29.02.2016 si inregistrat la AJFP .X.-Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr..X./16.03.2016;

- procesul verbal .X./10.03.2016 2016, incheiat la .X. SA -Sucursala .X., transmis de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul AJFP .X., cu adresa .X./17.03.2016 si inregistrat la AJFP .X.-Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr..X./24.03.2016;

Procesele verbale sus menționate fac parte integrantă din raportul de inspectie fiscala.

Pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2014, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile suplimentare în suma de .X. lei, după cum urmează :

- .X. lei, reprezinta cheltuieli privind primele de asigurare voluntară de sanatate acordate peste limita de .X. euro/participant.

Conform prevederilor Codului fiscal, au deductibilitate limitată, cheltuielile cu primele de asigurare voluntară de sănătate, în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei a .X. euro într-un an fiscal, pentru fiecare participant.

- .X. lei, din care .X. reprezintă cheltuieli care au la baza documente emise de agenți economici care la data achiziției bunurilor erau declarați inactivi și .X. lei, cheltuieli aferente altui an fiscal, respectiv 2007.

Potrivit Codului Fiscal, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al Presedintelui Agenției Nationale de Administrare Fiscală. Conform acelu.X. act normativ, sunt cheltuieli deductibile cheltuielile înregistrate în evidenta contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscala a fost suspendat în baza ordinului Presedintelui Agenției Nationale de Administrare Fiscala.

- .X. lei, reprezinta amortizarea fiscala calculata si inregistrata de SC .X. SA , Sucursala .X. .X., pentru trei mijloace fixe aflate in patrimoniu, în condițiile în care Sucursala .X., respectiv .X. SA nu a mai realizat venituri din productia cafelei sau din alte activități din ianuarie 2012. Organele de inspectie fiscală au considerat ca amortizarea fiscala aferenta utilajelor susmenționate, reprezinta cheltuieli nedeductibile, nefiind aferente veniturilor realizate, conform prevederilor legale, respectiv Codului fiscal, coroborat cu prevederile Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare conform carora, pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioada de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.

Pana la data 31.12.2014 aceste mijloace fixe nu au fost repuse în funcțiune.

- .X. lei, reprezinta cheltuieli cu amortizarea imobilizarilor necorporale, care sunt nedeductibile fiscal din urmatoarele considerente:

Conform constatarilor din Procesul verbal .X./10.03.2016, SC .X. SA – SUCURSALA .X. inregistreaza in contul 205 “Concesiuni, brevete licente, marci comerciale, drepturi si active similare”, din data de 04.01.2008, suma de .X. lei, reprezentand drepturi de proprietate intelectuala asupra desenelor si modelelor industriale respectiv, etichete, butelii sticla, butelie pet, cu durata normata de 25 ani.

Cedentul, dl. .X., a transferat cesionarului .X. SA și .X. S.A., proprietatea sa asupra desenelor si modelelor industriale, prin incheierea a 12 contracte de cesiune.

Contribuabilul a prezentat la control contractul comercial de vânzare - cumparare nr. .X./04.01.2008, anexat în copie la procesul verbal intocmit la Sucursala .X., încheiat între SC .X. SRL CIF .X., in calitate cumparator si dl .X. in calitate de vânzator.

In data de 04.01.2008 la pct.1.1 din contractul susmentionat, „Vânzatorul vinde si Cumparatorul cumpara drepturile de proprietate intelectuala enumerate si identificate in studiul de evaluare a drepturilor de proprietate intelectuala”, iar la pct.2.1 din contract urmatoarele „Prețul de facturare este valoarea medie recomandata in studiul de evaluare a drepturilor de proprietate intelectuala anexat, respectiv .X. euro, exclusiv TVA”, ceea ce pune in evidenta faptul ca .X. SRL și dl..X. aveau cunostință de valoarea medie recomandată de evaluator înainte de executarea Raportului de evaluare a drepturilor de proprietate intelectuală (data incheierii contractului fiind 07.01.2008, valabilitatea contractului fiind de 30 zile.

Intrucat raportul de evaluare a titlurilor de proprietate intelectuala a fost întocmit după data de 07.01.2008 (data incheierii Contractului de prestari servicii între .X. SRL si .X. SRL), ulterior încheierii Convenției de efectuare a plății din data de 03.01.2008 și ulterior Contractului comercial de vânzare-cumpărare nr. .X./04.01.2008, în aceste acte fiind nominalizată valoarea medie recomandata de evaluator, organele de inspectie fiscala apreciaza ca ar putea fi un înscris „procausa” si nu poate fi considerat document de înregistrare în contabilitate a cheltuielilor cu amortizarea imobilizarilor necorporale, conform legislației în vigoare.

Raportul de evaluare încheiat în data de 07.01.2008, este anexat în copie la procesul verbal susmenționat.

În urma analizei efectuate de organele de inspecție fiscală, situație prezentată analitic în Procesul verbal .X./10.03.2016, s-a constatat că, la data contractului comercial de vanzare-cumparare „drepturile de proprietate intelectuala apartineau .X. SA si .X. SA, cuprinzand totalitatea desenelor si modelelor industriale, pentru toate produsele fabricate de .X. SA si .X. SA, respectiv apa minerala plata si carbogazoasa, bere, bauturi racoritoare Giusto, cafea, etc., astfel că, Deținătorul drepturilor de proprietate intelectuală, .X. nu

dovedeste calitatea de proprietar al acestor drepturi de proprietate intelectuală, conform paginii nr. 1 din Raportul de evaluare.

De asemenea, organele de inspectie fiscala fac mentiunea ca drepturile de proprietate intelectuala ale SC .X. SRL, asa cum sunt prezentate in capitolul G din Raportul de evaluare (pag. 62, paragraful 1) sunt incluse in drepturile de proprietate intelectuala ale .X. SA (pag. 68 - paragraful 8; pag. 69 - paragraful 11; pag. 70 - paragraful 9; pag. 79 - paragraful 10)."

In procesul verbal susmentionat, organele de inspectie fiscala mentioneaza ca, potrivit Certificatelor de inregistrare a desenelor si modelelor industriale, a Contractelor de cesiune si a Documentelor de plata (O.P., chitante a taxelor de inregistrate aferente achitate la O.S.I.M.), .X. SA si .X. SA erau titulari si proprietari ai drepturilor de proprietate intelectuala inregistrate la O.S.I.M. la data incheierii Contractului comercial de vanzare - cumparare nr. .X./04.01.2008. In conformitate cu pct.5 din contractele de cesiune enumerate mai sus, cesionarul avea obligatia de a transfera in contul cedentului suma reprezentand pretul contractului de cesiune (plus TVA aferenta), care va fi stabilit in cadrul unui contract separat si va fi achitat in cursul anilor 2000, 2002, 2003, 2004 si 2007, dupa obtinerea CERTIFICATULUI DE INREGISTRARE a modelelor industriale.

Odata inregistrata cesiunea in Registrul national al desenelor si modelelor industriale de catre OSIM si prin publicarea acesteia in Buletinul Oficial de Proprietate Industriala, cesiunea devine opozabila tertilor de la data publicarii acesteia, aspect care intareste faptul ca obiectul tranzactiei specificat prin Contractul Comercial de vanzare - cumparare nr..X./04.01.2008 nu este relevant (d-nul .X. nu demonstreaza calitatea de titular, detinator al titlurilor de proprietate intelectuala pentru a putea vinde aceste titluri de proprietate intelectuala catre .X. SRL).

In urma achizitiei titlurilor de proprietate intelectuala in suma de .X. Euro (echivalentul a .X. lei), organele de inspectie fiscala au constatat ca .X. SA - SUCURSALA .X., CIF .X. a inregistrat in contabilitate cheltuieli cu amortizarea imobiliarilor necorporale pentru perioada verificata (01.01.2010 - 31.12.2014) in suma de .X. lei, cheltuieli care au determinat inregistrarea de pierderi succesive pentru aceeași perioadă 01.01.2010 - 31.12.2014.

Conform Evaluare Metoda 1 din Raportul de evaluare, evaluatorul estimeaza ca .X. SA va inregistra profit net pentru intreaga perioada (2008 - 2018) in suma de .X. lei, iar conform Declaratiilor privind Impozitul pe profit (cod 101), aferente perioadei verificate 01.01.2010 - 31.12.2014, .X. SA a inregistrat urmatoarele rezultate:

- anul 2010: Profit contabil in suma de .X. lei;
- anul 2011: pierdere contabila in suma de -.X. lei;
- anul 2012: pierdere contabila in suma de -.X. lei;
- anul 2013: profit contabil in suma de .X. lei;
- anul 2014: profit contabil in suma de .X. lei, pe cumulat se observa ca nu s-a realizat profitul net estimat in raportul de evaluare.



În concluzie, având în vedere constatările prezentate analitic în procesul verbal .X./10.03.2016, încheiat la .X. SA – Sucursala .X., cheltuielile cu amortizarea imobilizărilor necorporale aferente achizițiilor de titluri de proprietate intelectuală sunt nedeductibile fiscal, ca urmare a aplicării prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, având în vedere calitatea de acționar majoritar la capitalul social al .X. SA, a d.lui .X. tranzacția descrisă anterior este cel puțin ciudată întrucât scopul oricărui acționar este de a obține dividende distribuite din profit, aspect confirmat prin Raportul de evaluare din data de 07.01.2008, numai că în realitate tranzacția a condus la înregistrarea de pierderi sistematice în perioada 01.01.2010-31.12.2014, cât și înainte de perioada verificată, ceea ce dă legitimitate aplicării prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru achiziția modelelor industriale și desenelor pentru produsele fabricate de .X. SA, respectiv apa minerală plată și carbogazoasă, bere, bauturi racoritoare Giusto, cafea, etc., pentru care agentul economic a prezentat Contractul Comercial de vânzare – cumpărare nr. .X./04.01.2008, .X. SA, a contractat două credite de la .X. S.A., respectiv în baza contractului de credit nr.X./18.01.2008 suma de .X. euro și în baza contractului de credit nr.X./28.12.2010 suma de .X. euro.

În baza contractului de credit de investiții nr.X./ 06.09.2013, încheiat cu .X. SA și .X. S.A, sumele rămase de achitat la 30.09.2013 din contractele încheiate cu BCR S.A menționate mai sus au fost refinanțate sindicalizat și denumite în lei.

Având în vedere că prin Procesul verbal înregistrat la A.J.F.P. .X. – Inspectoratul Fiscal, sub .X./10.03.2016 încheiat la Sucursala .X. s-a concluzionat, că cheltuielile cu amortizarea achizițiilor de titluri de proprietate intelectuală sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, ca urmare a aplicării prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că, tranzacția nu are scop economic, deoarece modelele industriale și desenele ce au făcut obiectul Contractului comercial de vânzare – cumpărare nr. .X./04.01.2008 aparțineau și erau deja exploatate de .X. SA, conform contractelor de cesiune înregistrate la OSIM și certificatelor de înregistrare a desenelor și modelelor industriale emise de OSIM și anexate la procesul verbal, organele de inspecție fiscală au stabilit că, cheltuielile în suma de .X. lei cu dobânzile comisioanele bancare și diferențele de curs valutar aferente creditelor acordate de .X. SA, .X. SA și .X. SA, sunt nedeductibile fiscal.

- .X. lei, reprezintă venituri din diferențele de curs valutar care au fost scăzute din rezultatul fiscal, obținut după ce s-au adunat cheltuielile nedeductibile fiscal stabilite de organele de inspecție fiscală.

Prin aplicarea cotei de 16% asupra profitului impozabil stabilit de organele de inspecție fiscală în suma de .X. lei a rezultat un impozit pe profit suplimentar de plată pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2014 în sumă de .X. lei.

Pentru diferentele stabilite suplimentar la control, organele de inspectie fiscala au calculat majorari/dobanzi de întârziere în suma de .X. lei și penalitati de intarziere in suma de .X. lei, potrivit art.120 alin. (1) și 120<sup>1</sup> din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicata, cu modificarile si completările ulterioare, precum si art.174 alin.(1) și art.176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește TVA, în urma inspecției fiscale efectuate pe baza documentelor și evidentelor contabile puse la dispoziție de către reprezentanții .X. SA, precum și a constatarilor consemnate în procesele verbale enumerate anterior, întocmite de organele de inspectie fiscala în urma inspecțiilor desfășurate la sucursalele .X. S.A., organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentara în suma de .X. lei si au calculat accesorii aferente în cuantum total de .X. lei, din care societatea contesta suma de .X. lei și accesoriile aferente în cuantum de .X. lei, ca urmare a următoarelor constatări:

a. În baza constatarilor din procesul verbal, încheiat la data de 17.12.2015 în urma controlului inopinat efectuat de organele de inspectie la Sucursala .X. a .X. SA , precum și a datelor provenind de la autoritățile competente din alte state membre UE, furnizate prin Serviciul Central de Legături din cadrul D.G.C.I.F. al ANAF, în legătura cu partenerii intracomunitari ai .X. SA din perioada supusa inspecției fiscale, rezulta ca din data de 11.02.2013 codul de înregistrare nr .X. atribuit de autoritățile competente din Spania operatorului intracomunitar .X. - nu mai este valabil în scopuri de TVA.

Prin urmare, livrările de produse finite (sucuri de diferite sortimente, apa minerala) efectuate de .X. SA prin SUCURSALA .X. către partenerul .X. - cod înregistrare nr..X. după data de 11.02.2013, în baza facturilor:

- nr..X./18.07.2013, cu o valoare de .X. lei (.X. Euro) si

- nr..X./18.10.2013, cu o valoare de .X. lei (.X. Euro), nu se încadrează în prevederile art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, deoarece cumpărătorul din statul membru Spania nu a comunicat vânzătorului .X. SA SUCURSALA .X. un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA.

Ca urmare a celor prezentate, organele de inspectie fiscala au stabilit ca livrarile de bunuri în valoare totala de .X. lei, (echivalentul a .X. euro) înregistrate de .X. SA în baza documentelor prezentate anterior nu sunt scutite de TVA, nefiind îndeplinită condiția prevăzută de art.143 alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că aferent operațiunilor precizate, cu ocazia inspecției fiscale a fost stabilită o TVA colectată în sumă de .X. lei.

b. Cu ocazia inspecției fiscale s-a procedat la respingerea deducerii TVA în sumă de .X. lei exercitată de .X. SA aferent operațiunilor de achiziții înregistrate de aceasta, care nu au fost luate în considerare de organele de inspectie fiscală, în baza prevederilor art.11<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, întrucât sunt justificate pe baza de facturi emise de furnizori, declarați inactivi la data documentelor în cauză, din care:

- .X. lei TVA este aferentă achizițiilor în valoare totală de .X. lei, înregistrate de persoana impozabilă în baza facturilor, emise de .X. SRL, CUI .X. în perioada 01.05.2010-31.10.2010, interval în care societatea precizată era declarată contribuabil inactiv conform O.P.A.N.A.F. nr.1167/29.05.2009, fiind reactivată cu data 14.01.2011 în baza OPANAF nr. 2994/29.10.2010;

- .X. lei TVA este aferentă achizițiilor în valoare totală de .X. lei, înregistrate de persoana impozabilă în baza de facturilor, emise de .X. SRL, CUI .X. în perioada 21.06.2010-28.12.2010, interval în care această societate era declarată contribuabil inactiv conform O.P.A.N.A.F. nr.1167/29.05.2009;

- .X. lei TVA neadmisă la deducere este aferentă achizițiilor în valoare totală de .X. lei, înregistrată în baza facturilor, emise de furnizorul .X. SRL, CUI .X. în perioada 29.03.2013-03.07.2013, interval în care această societate era declarată contribuabil inactiv, conform Deciziei organului fiscal competent nr..X./12.02.2012;

- .X. lei TVA este aferentă achizițiilor în valoare totală de .X. lei înregistrată de persoana impozabilă în baza de facturii nr..X./17.10.2012, emisă de .X. SRL, CUI .X., contribuabil declarat inactiv cu data de 07.10.2010, conform O.P.A.N.A.F. nr.2499/21.09.2010 și care nu a fost niciodată înregistrată în scopuri de TVA conform art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

- .X. lei TVA este aferentă achizițiilor în valoare totală de .X. lei înregistrată de persoană impozabilă în baza de facturii nr..X./12.06.2011 emisă de .X. SRL, CUI .X., contribuabil declarat inactiv cu data de 07.10.2010, conform O.P.A.N.A.F. nr.2499/21.09.2010, cu anularea înregistrării în scopuri de TVA începând cu 01.11.2010.

Potrivit art.11 alin.(1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor respective.

c. Organele de inspecție fiscală au procedat la respingerea dreptului de deducere a TVA în suma totală de .X. lei exercitată de .X. SA, întrucât este aferentă achizițiilor justificate de persoana impozabilă pe baza de facturi emise de furnizori, care nu erau înregistrați în scopuri de TVA la data operațiunilor consemnate în documentele în cauză, fiind astfel încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care:

- .X. lei TVA este aferentă achizițiilor în valoare totală de .X. lei, înregistrată în baza facturilor, emise de furnizorul .X. SRL, CUI .X. în perioada 21.08.2013-28.11.2013, în condițiile în care înregistrarea în scopuri de TVA a acesteia conform art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, este valabilă cu data de 02.12.2013;

- .X. lei TVA, este aferenta achizițiilor în valoare totală de .X. lei, înregistrată în baza facturilor, emise de furnizorul .X. SRL, CUI .X. în perioada 17.12.2012-03.07.2013, în condițiile în care înregistrarea în scopuri de TVA a acesteia a fost anulată cu 01.08.2012, fiind declarată și inactivă cu data de 27.12.2012, conform Deciziei organului fiscal competent nr..X./12.02.2012;

- .X. lei TVA, este aferentă achiziției în valoare de .X. lei, înregistrată în baza facturii .X./27.01.2014, emisă de furnizorul .X. P.F.A. CIF .X., în condițiile în care înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art.153 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, este valabilă cu data de 11.02.2014;

- .X. lei TVA, este aferentă achiziției în valoare de .X. lei, înregistrată în baza facturii nr..X./24.02.2015, emisă de furnizorul .X. SRL, cui-.X. în condițiile în care înregistrarea în scopuri de TVA a acesteia a fost anulată cu data de 09.01.2015.

Conform art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.46 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții: 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..

Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal,„

Coroborat cu prevederile art.11 alin.(1<sup>2</sup>), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor respective.

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

#### **A. Aspecte procedurale**

**a.** Referitor la susținerile .X. S.A. privind necompetența materială și teritorială a organelor de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. de efectuare a inspecției fiscale, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Potrivit prevederilor art.99 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inițierii inspecției fiscale:

*“(1) Inspekția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit prin Agenția Națională de Administrare Fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, conform dispozițiilor prezentului titlu, ori de alte autorități care sunt competente, potrivit legii, să administreze impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

*(2) Competența de exercitare a inspecției fiscale pentru Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale subordonate se stabilește prin ordin al Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Organele de inspecție fiscală din aparatul central al Agenției Naționale de Administrare Fiscală au competență în efectuarea inspecției fiscale pe întregul teritoriu al țării.*

*(3) Competența privind efectuarea inspecției fiscale se poate delega altui organ fiscal. În cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală condițiile în care se poate efectua delegarea altui organ fiscal se stabilesc prin ordin al Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”*

Potrivit prevederilor cu caracter general ale Codului de procedură fiscală, competența de efectuare a inspecției fiscale se stabilește prin ordin al Președintelui A.N.A.F., iar de la regula generală privind competența de efectuare a inspecției fiscale, tot prin ordin al Președintelui A.N.A.F. se poate deroga în sensul efectuării de inspecții fiscale de către alte organe de inspecție fiscală decât cele competente prin delegare de competență.

Astfel, în ceea ce privește competența de efectuare a inspecției fiscale la .X. S.A., întrucât la data inițierii inspecției fiscale, societatea făcea parte din categoria marilor contribuabili îi sunt aplicabile prevederile O.P.A.N.A.F. nr.467/2015 pentru aprobarea Procedurii de administrare și monitorizare a marilor contribuabili, care la pct. G.2. stipulează:

*“Activitatea de inspecție fiscală a marilor contribuabili se efectuează de către personalul cu atribuții de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili”.*

Însă, potrivit prevederilor pct.G 9 din același act normativ:

*“Verificările efectuate la un mare contribuabil sau la sediul secundar al acestuia se vor putea efectua și prin delegarea de competență, conform prevederilor art.99 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”*

Astfel, legiuitorul a prevăzut ca și excepție de la regula generală de efectuare a unei inspecții fiscale la un mare contribuabil, posibilitatea de efectuare a verificării de către un alt organ fiscal, conform prevederilor art.99 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevederi care fac trimitere la ordinul prin care sunt stabilite condițiile privind delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale.

Se reține ca la data inițierii inspecției fiscale, în ceea ce privește cadrul legal privind delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale, acesta era reprezentat de O.P.A.N.A.F. nr.3816/2013 privind condițiile de delegare a

competenței altui organ de inspecție fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală care, la art.2 stipulează :

*“(1) Delegarea de competență se acordă la solicitarea altui organ de inspecție fiscală decât cel care deține competența, în condițiile prevăzute de prezentul ordin.*

*(2) Prin excepție de la prevederile alin.(1), delegarea de competență se poate dispune altui organ de inspecție fiscală de către direcția generală care coordonează metodologic activitatea de inspecție fiscală, din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, sau de către direcția generală regională a finanțelor publice pentru alt organ de inspecție fiscală din aria de competență teritorială, după caz.”*

Astfel, prin excepție, direcția generală care coordonează metodologic activitatea de inspecție fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală poate dispune delegarea de competență altui organ de inspecție fiscală.

De asemenea, potrivit prevederilor art.1 alin. (2) din același act normativ:

*“(2) Prin sintagma "acțiuni de inspecție fiscală", utilizată în prezentul ordin, se înțelege următoarele: control inopinat, control încrucișat, cercetare la fața locului sau inspecție fiscală.”*

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Direcția Generală Coordonare Inspectie Fiscala din cadrul A.N.A.F., prin delegarea de competență nr.A-RFC .X./27.05.2015 a delegat competența A.J.F.P. – Activitatea de inspectie fiscala pentru *“efectuarea unui control inopinat la .X. S.A. pentru evaluarea riscurilor fiscale generate de existența neconcordanțelor între sumele (reprezentand livrari si achizitii) inscrise in declaratiile informative 394, depuse de persoana impozabila supusa verificarii si cele declarate de catre parteneri, in vederea analizarii oportunitatii includerii in programul de activitate”*. Deoarece s-au constatat aspecte de natura riscurilor fiscale, organele de inspecție fiscală au întocmit propunere de efectuare a inspecției fiscale.

Astfel, în vederea inițierii inspecției fiscale la contestatară, în temeiul art. 99 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale art.2 alin.(2) din O.P.A.N.A.F. nr.3816/2013 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspecție fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală și cu pct. G.9. din O.P.A.N.A.F. nr. 467/2015 pentru aprobarea Procedurii de administrare și monitorizare a marilor contribuabili, Direcția Generală Coordonare Inspectie Fiscala din cadrul A.N.A.F. a emis următoarele delegări de competență:

- DDC -C A-RFC .X./14.09.2015 din data de 24.09.2015, prin care a delegat A.J.F.P. competența de efectuare a inspecției fiscale la .X. S.A. , la Sucursala .X. și la Sucursala .X. Ploiești;

- DDC -C A-RFC .X./14.09.2015 din data de 24.09.2015, prin care a delegat A.J.F.P. .X. competența de efectuare a inspecției fiscale la Sucursala .X. și la Sucursala Sebeș;

- DDC -C A-RFC .X./14.09.2015 din data de 24.09.2015, prin care a delegat A.J.F.P. .X. competența de efectuare a inspecției fiscale la Sucursala București, la Sucursala .X. București și la Sucursala .X. București.

Astfel, în data de 21.09.2015, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. .X. au emis Avizul de inspectie fiscala nr..X., prin care au comunicat societății .X. S.A. , CIF .X., cu domiciliul fiscal în orasul , str. , județul .X. că, începând cu data de 01.10.2015 va face obiectul unei inspecții fiscale parțiale având ca obiectiv TVA pentru perioada 01.01.2010 – 31.08.2015 și impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2014.

De asemenea, pentru stabilirea starii de fapt fiscale, au fost emise ordine de serviciu de către organele de inspectie fiscală din cadrul celor trei administrații fiscale, în baza delegărilor de competență sus menționate, privind efectuarea de controale inopinate la sucursalele .X. S.A., urmare cărora au fost încheiate următoarele acte de control:

- la Sucursala .X. - Procesul verbal nr. .X./17.12.2015;
- la Sucursala .X. Ploiesti - Procesul verbal nr. .X./28.12.2015;
- la Sucursala .X. - Procesul verbal nr. .X./29.12.2015;
- la Sucursala .X. - Procesul verbal nr. .X./23.02.2016;
- la Sucursala .X. - Procesul verbal nr..X./29.02.2016;
- la Sucursala .X. .X. - Procesul verbal nr. .X./29.02.2016;
- la Sucursala .X. - Procesul verbal .X./10.03.2016,

iar urmare inspecției fiscale efectuate la .X. S.A. a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-.X./27.04.2016, în baza Raportului de inspectie fiscală nr.F-.X./27.04.2016, procesele verbale fiind parte integrantă din Raportul de inspectie fiscală.

Având în vedere cele prezentate și temeiurile de drept invocate, nu se reține în soluționarea favorabilă a cauzei excepția necompetenței materiale și teritoriale a organelor de inspectie fiscală, invocată de contestatară, nefiind încălcate prevederile legare privind delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale, formularele privind delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale, fiind emise de direcția competentă și în conformitate cu prevederile legale in materie.

**b.** Referitor la susținerile contestatarei privind nulitatea actelor contestate din perspectiva imposibilității pe mai departe (in secundo) a competenței de efectuare a inspecției fiscale de către organul fiscal emitent al deciziei de impunere, către organele fiscale în a căror circumscripție s-au aflat alte sucursale ale societății, organul de solutionare a contestatiei reține că, potrivit pct. G.7. din O.P.A.N.A.F. nr.467/2015 pentru aprobarea Procedurii de administrare și monitorizare a marilor contribuabili:

*“În cazul obligațiilor fiscale pentru care competența de administrare revine Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, acțiunile de verificare, la sediul secundar, a documentelor justificative ce stau la baza constituirii acestor obligații constituie parte integrantă a inspecției fiscale coordonate de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili. Aceste acțiuni vor fi coordonate de echipa de la sediul principal și sunt parte componentă a acțiunii de inspecție fiscală. Rezultatele acțiunilor de verificare la sediile secundare se consemnează în procesul-verbal încheiat de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili. Constatările din procesele-verbale vor fi centralizate și preluate, după caz, în Raportul de inspecție fiscală ce se va finaliza la plătitorii mari contribuabili verificați.”*

Potrivit acestor prevederi legale, verificările efectuate la sediile secundare ale marilor contribuabili sunt consemnate în procese verbale care sunt centralizate și preluate în raportul de inspecție fiscală ce se încheie la plătitorul mare contribuabil, iar echipa de inspecție fiscală care efectuează inspecția fiscală la sediul principal coordonează inclusiv acțiunile de la sucursale, având în vedere că acestea sunt parte componentă a inspecției fiscale.

Astfel nu se poate invoca o sub-delegare a activității de verificare la sucursalele societății de către A.J.F.P. către A.J.F.P. .X. și A.J.F.P. .X. și întrucât la sucursalele contestate au fost efectuate controale inopinate acestea nu au necesitat emiterea de avize de inspecție fiscală, fiind excepție de la reglementările Codului de procedură fiscală.

De asemenea, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei nici susținerea potrivit căreia A.J.F.P. .X. și A.J.F.P. .X. sunt organe fiscale necompetente, singurul organ abilitat să efectueze inspecția fiscală fiind A.J.F.P. .

Raportat la prevederile legale anterior invocate, nu poate fi reținut nici argumentul societății potrivit căruia “mențiunile din cuprinsul actelor de impunere contestate nu sunt rezultatul constatărilor proprii ale organelor fiscale emitente, iar lipsa constatărilor proprii, coroborat cu necompetența organelor de control, cu încălcarea însăși a delegărilor, implică și lipsa motivării actelor contestate, contrar prevederilor art.6., art.7, art.65 alin.(2), art.105 și art 109 din Codul de procedură fiscală”, câtă vreme legiuitorul a statuat expres că rezultatele acțiunilor de verificare la sediile secundare se consemnează în procesul-verbal încheiat, iar constatările din procesele-verbale vor fi centralizate și preluate, în raportul de inspecție fiscală ce se va finaliza la plătitorii mari contribuabili verificați.

c. De asemenea, prin contestație .X. S.A. invocă și nulitatea deciziei de impunere din perspectiva prescripției dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare, a unicității inspecției fiscale, a securității juridice și a certitudinii impunerii, susținând următoarele:



- raportat la data începerii inspecției fiscale și perioada supusă verificării, organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.91 și art.98 din Codul de procedură fiscală, fiind exclusă posibilitatea ca perioada 01.01.2000 – 31.12.2015 să facă obiectul unei inspecții fiscale, invocând în susținere și dispozițiile art.23 din Codul de procedură fiscală și cele ale Decretului-Lege nr. 167/1958.

De asemenea, contestatara apreciază că actele de verificare nu puteau viza fapte praeterita constând în actele încheiate la nivelul anului 2008, astfel că întrucât dreptul de stabilire a obligației fiscale s-a născut în anul 2008, termenul de prescripție în privința exercitării lui este împlinit la data începerii inspecției fiscale.

- a fost încălcat principiul certitudinii impunerii prin nesocotirea unor situații fiscale tranșate și consolidate juridic prin alte acte de control anterioare, creându-se incompatibilitate între decizia de impunere și actele de control anterioare susținând că pentru organele de inspecție fiscală nu a fost relevant faptul că operațiunea complexă de vânzare - cumpărare a drepturilor de proprietate intelectuală enumerate și identificate în cuprinsul raportului de evaluare ignorat de organele fiscale a mai fost supusă inspecției fiscale de către D.G.F.P. .X. – A.I.F., fiind încheiat Procesul verbal din data de 17.03.2008, în urma căruia nu s-au consemnat nereguli.

După realizarea fuziunii, această operațiune a fost verificată din nou printr-un control încrucișat de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, fiind încheiat Procesul verbal din data de 26.03.2010, în care nu sunt consemnate nereguli.

Sub aspectul certitudinii impunerii, contestatara arată că organul fiscal, prin decizia de impunere contestată nu efectuează o reanalizare a situației de fapt, ci propune o nouă interpretare la nivelul anului 2016, în contradicție cu constatările din procesele verbale care, în opinia societății acestea au natura unor acte administrative fiscale în sensul art. 41 din Codul de procedură fiscală.

În susținere se invocă jurisprudența europeană și se concluzionează că actele de control anterioare ar fi fost emise sub rezerva verificării ulterioare, potrivit art.90 din Codul de procedură fiscală, însă nici acest principiu nu se reține în opinia contestatarii întrucât pe de o parte, inspecția fiscală din 2015 a provocat anularea rezervei verificării ulterioare, iar pe de altă parte incidența prescripției provoacă și ea anularea rezervei verificării ulterioare.

Astfel, emiterea deciziei de impunere care denotă faptul că autoritatea fiscală și-a schimbat punctul de vedere, 6 ani mai târziu, pe baza acele.X. legi și în condițiile în care inițial a avut o interpretare diferită este echivalentă și cu prevalarea de către autoritățile fiscale de propria culpă.

Față de aceste susțineri, organul de soluționare a contestatiei reține următoarele:

Potrivit art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data începerii inspecției fiscale:

*“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.*

*(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”*

De asemenea, art. 23 din același act normativ stipulează că :

*„(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.*

*(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”*

Din normele legale citate reiese că, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se naște la data constituirii bazei de impunere care generează dreptul de creanță și obligația fiscală corelativă, drept care se prescrie în termen de 5 ani, termen care să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Potrivit constatarilor din Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, obiectul inspecției fiscale la .X. S.A. l-a reprezentat TVA pentru perioada 01.01.2010 – 31.08.2015 și impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2014.

În ceea ce privește impozitul pe profit, potrivit prevederilor art.35 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă în ceea ce privește impozitul pe profit aferent anului 2010:

*“(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 aprilie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art.34 alin.(4), (5), (11), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.”*

Potrivit acestor prevederi legale, pentru anul 2010 contribuabilul trebuia să depună declarația anuală privind impozitul pe profit până la data de 25 aprilie 2011, inclusiv, data la care se constituie baza de impunere, iar termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili impozit pe profit suplimentar începe să curgă de la data de 01.01.2012.

Raportat la data începerii inspecției fiscale, care este reprezentată de data înscrierii în Registrul unic de control, respectiv 01.10.2015 la poziția .X., reiese cu claritate ca dreptul organului fiscal de a stabili impozit pe profit suplimentar aferent perioadei 01.01.2010 – 31.12.2014, nu era prescris.

În ceea ce privește TVA, se reține că potrivit prevederilor art.156<sup>2</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă în ceea ce privește TVA aferentă anului 2010:

*“(1) Persoanele înregistrate conform art.153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la*

*data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.”*

Potrivit acestor prevederi legale, pentru luna ianuarie 2010 contribuabilul trebuia să depună decontul de TVA până la data de 25 februarie 2010, inclusiv, data la care se constituie baza de impunere, iar termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili TVA suplimentară începe să curgă de la data de 01.01.2011.

Raportat la data începerii inspecției fiscale, care este reprezentată de data înscrierii în Registrul unic de control, respectiv 01.10.2015 la poziția .X., reiese cu claritate că, dreptul organului fiscal de a stabili TVA suplimentară aferentă perioadei 01.01.2010 – 31.08.2015, nu era prescris.

Față de cele prezentate, nu pot fi reținute susținerile contestatarii potrivit cărora *„raportat la data începerii inspecției fiscale și perioada supusă verificării, organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.91 și art. 98 din Codul de procedură fiscală, fiind exclusă posibilitatea ca perioada 01.01.2000 – 31.12.2015 să facă obiectul unei inspecții fiscale”*, obligațiile fiscale reprezentând TVA și impozit pe profit care au făcut obiectul inspecției fiscale au fost aferente perioadei 01.01.2010 – 31.08.2015, în ceea ce privește TVA și perioadei 01.01.2010 – 31.12.2014, în ceea ce privește impozitul pe profit.

Organul de soluționare a contestației reține că, deși aferent achiziției drepturilor de proprietate industrială care s-a efectuat în baza Contractului de vânzare - cumpărare nr.22/2008, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere cheltuielilor cu amortizarea imobilizărilor necorporale și cheltuielilor cu dobânzile, comisioanele bancare și diferențele de curs valutar aferente creditelor contractate pentru achiziția modelelor industriale și desenelor pentru produse fabricate de .X. S.A., respectiv apa minerală plată și carbogazoasă, bere, băuturi răcoritoare Giusto, cafea, etc., înregistrate de societate în evidența contabilă în perioada 01.01.2010 – 31.12.2014, stabilind impozit pe profit suplimentar doar în această perioadă.

În același sens nu pot fi reținute nici argumentele potrivit cărora :*“actele de verificare nu puteau viza fapte praeterita constând în actele încheiate la nivelul anului 2008, astfel că întrucât dreptul de stabilire a obligației fiscale s-a născut în anul 2008, termenul de prescripție în privința exercitării lui este împlinit la data începerii inspecției fiscale”*.

Cât privește catalogarea proceselor verbale drept acte administrative fiscale, organul de soluționare a contestației reține că, potrivit prevederilor art.41 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada de referință :

*“În înțelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale.”*

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, actul administrativ fiscal prin care sunt stabilite, modificate sau stinse drepturi și obligații fiscale, susceptibil a fi

contestat este decizia de impunere, iar potrivit art.88 din același act normativ sunt asimilate deciziei de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

*„a) deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;*

*b) deciziile referitoare la bazele de impunere;*

*c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;*

*d) \*\*\* Abrogată*

*e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.”*

Față de aceste dispoziții legale, rezultă că procesele verbale întocmite urmare controalelor inopinate, încrucișate și cercetărilor la fața locului nu sunt acte administrative fiscale.

**d.** Referitor la susținerea contestatarei potrivit careia i-a fost încălcat dreptul la apărare : *„organele de inspecție fiscală, refuzând explicit analizarea apărărilor expuse prin punctul de vedere la constatările redade prin proiectul raportului de inspecție fiscală, susținând că deși a formulat și depus punct de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală și a formulat obiecțiuni cu privire la modul în care au fost întocmite actele de impunere, acestea nu au fost analizate”,* aceste susțineri nu pot fi reținute de organul de soluționare a contestației având în vedere ca la Capitolul VI – Discuția finală cu contribuabilul din Raportul de inspecție fiscală, la pct.2 sunt consemnate concluziile organelor de inspecție fiscală asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului.

Cât privește nulitatea actului administrativ fiscal din perspectiva aspectelor procedurale invocate și analizate de organul de soluționare a contestației, se reține că, în conformitate cu prevederile art.46 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada de referință:

*“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.(6), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”*

Întrucât Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-.X./27.04.2016, contestate nu-i lipsește niciunul din elementele obligatorii prevazute de lege, nu poate fi pusă în discuție nulitatea actului administrativ fiscal.

Având în vedere că nu au fost reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele de ordin procedural invocate de contestatară, organul de soluționare a contestației va trece la analiza pe fond a cauzei.

## **B. Aspecte de fond**

**1. Referitor la TVA colectată în sumă de .X. lei, aferentă livrărilor intracomunitare, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este învestită să se pronunțe dacă livrările intracomunitare de bunuri efectuate de .X. SA prin Sucursala .X. către partenerul intracomunitar .X. din Spania sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată, în condițiile în care codul de înregistrare în scopuri de TVA al cumpărătorului, înscris în facturi nu era alocat de statul membru în perioada emiterii facturilor.**

**In fapt**, în baza constatarilor din procesul verbal, încheiat la data de 17.12.2015 în urma controlului inopinat efectuat de organele de inspectie fiscala la Sucursala .X. a .X. S.A. , precum și a datelor provenind de la autoritățile competente din alte state membre UE, furnizate prin Serviciul Central de Legături din cadrul D.G.C.I.F. al ANAF, în legătură cu partenerii intracomunitari ai .X. S.A. din perioada supusă inspecției fiscale, rezultă că de la data de 11.02.2013 codul de înregistrare nr..X. atribuit în scopuri de TVA de autoritățile competente din Spania operatorului intracomunitar .X., nu mai este valabil.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că, livrările de produse finite (sucuri de diferite sortimente, apa minerală) efectuate de .X. SA prin Sucursala .X. către partenerul .X. – cod înregistrare nr..X. după data de 11.02.2013, în baza facturilor:

- nr..X./18.07.2013 cu o valoare de .X. lei (.X. Euro) și
- nr..X./18.10.2013 cu o valoare de .X. lei (.X. Euro),

nu se încadrează în prevederile art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece cumpărătorul din statul membru Spania nu a comunicat vânzătorului .X. SA Sucursala .X., un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA.

Ca urmare a celor prezentate, cu ocazia inspecției fiscale a fost colectată TVA in suma de .X. lei.

**În drept**, potrivit prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor :

*“(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:*

*a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, (...),”*

iar conform alin.(3) al acelu.X. articol de lege :

*„(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin.(1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.”*

Potrivit acestor prevederi legale, livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană este scutită de taxă pe valoarea adăugată dacă această persoană îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, documentele necesare justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune fiind stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice.

În baza prevederilor legale citate mai sus, a fost emis Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit. a) - i), art.143 alin.(2) și art.144<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit art.10 alin.(1) din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

*“(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct.1 și 2 ale acele.X. litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:*

*a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;*

*b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz,*

*c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”*

Totodată, potrivit art.155 alin.(19) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

*„Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

*f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;”*

Conform acestor prevederi legale se reține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, cu alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

Potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală, se reține că la baza impunerii au stat informațiile furnizate de Serviciul Central de Legături din cadrul Direcției Generale Coordonare Inspecție Fiscală – A.N.A.F., în legătură cu partenerii intracomunitari ai .X. S.A. din perioada supusă inspecției fiscale,

rezultă că de la data de 11.02.2013, codul de înregistrare nr. .X. atribuit în scopuri de TVA de autoritățile competente din Spania operatorului intracomunitar .X. , nu mai este valabil.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, respectiv prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, constatările organelor de inspecție fiscală, precum și documentele anexate la dosarul cauzei, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru livrările efectuate către partenerul .X. – cod înregistrare nr. .X. după data de 11.02.2013, în baza facturilor:

- nr..X./18.07.2013 cu o valoare de .X. lei (.X. Euro) și
- nr..X./18.10.2013 cu o valoare de .X. lei (.X. Euro),

Argumentul contestatarei potrivit căruia „poate aplica scutirea de TVA numai în baza informațiilor care îi sunt disponibile la momentul întocmirii facturii și anume conform interogărilor VIES, ea neavând acces la aceleași informații pe care le au la dispoziție organele de inspecție fiscală prin informările Serviciului Central de Legături din cadrul D.G.C.I.F. și consideră că i-ar putea fi imputabilă eventuala anulare a înregistrării în scopuri de TVA a unui partener intracomunitar de afaceri numai de la data la care putea lua cunoștință de aceasta, și anume data de la care baza de interogări VIES ar fi arătat că acel cod de TVA nu era valid”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei atâta vreme cât legiuitorul a prevăzut *expresis verbis* că, una din condițiile obligatorii de aplicabilitate a scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri este prezentarea facturii care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru.

Organul de soluționare a contestației nu poate reține nici argumentul contestatarei potrivit căruia cel puțin la data de 29.01.2013 societatea avea cod valabil de TVA, întrucât nici organele de inspecție fiscală și nici cele de soluționare a contestațiilor nu au contestat valabilitatea codului de TVA al .X. la data de 29.01.2013, ci au constatat că data încetării valabilității acestuia este 11.02.2013, iar la data efectuării tranzacțiilor, respectiv iulie 2013 și octombrie 2013, codul nu mai era valabil.

Față de cele de mai sus, argumentele și documentele depuse de societate în susținerea cauzei în speță nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât nu sunt de natură să facă dovada validității codului de înregistrare în scopuri de TVA a partenerului intracomunitar, la data efectuării livrărilor intracomunitare, respectiv pe perioada iulie-octombrie 2013.

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3174/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.A.

împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-.X./27.04.2016, respectiv pentru suma de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată dispusă la colectare.

Referitor la accesoriile în suma de .X. lei aferente TVA în suma de .X. lei, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în suma de .X. lei și penalități de întârziere în suma de .X. lei, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul și întrucât contestatara nu aduce argumente privind calculul eronat al acestora sau cota aplicată, se va respinge ca neintemeiată contestația și pentru acest capăt de cerere.

**2. Referitor la TVA stabilită suplimentar în suma de .X. lei aferentă achizițiilor efectuate de contestatară, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea poate beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu achizițiile în cauză, în condițiile în care la data efectuării achizițiilor, furnizorii erau declarați contribuabili inactivi.**

**În fapt**, cu ocazia inspecției fiscale, s-a constatat că .X. S.A. a efectuat operațiuni de achiziții de la furnizori declarați inactivi la data emiterii facturilor. Astfel, în baza prevederilor art.11<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare aceste operațiuni și au procedat la respingerea dreptului de deducere a TVA în suma de .X. lei aferentă operațiunilor de achiziții înregistrate de societate, întrucât au fost justificate pe baza de facturi emise de furnizori, declarați inactivi la data documentelor în cauză, din care:

- .X. lei TVA este aferentă achizițiilor în valoare de .X. lei, înregistrate de persoana impozabilă în baza facturilor, emise de .X. SRL, CUI .X. în perioada 01.05.2010-31.10.2010, interval în care societatea precizată era declarată contribuabil inactiv conform O.P.A.N.A.F. nr.1167/29.05.2009, fiind reactivată cu data de 14.01.2011, în baza O.P.A.N.A.F. nr. 2994/29.10.2010;

- .X. lei TVA este aferentă achizițiilor în valoare de .X. lei, înregistrate de persoana impozabilă în baza de facturilor emise de .X. SRL, CUI .X. în perioada 21.06.2010-28.12.2010, interval în care aceasta societate era declarată contribuabil inactiv conform O.P.A.N.A.F. nr.1167/29.05.2009;

- .X. lei TVA este aferentă achizițiilor în valoare de .X. lei, înregistrate în baza facturilor, emise de furnizorul .X. SRL, CUI .X. în perioada 29.03.2013-03.07.2013, interval în care aceasta societate era declarată contribuabil inactiv, conform Deciziei organului fiscal competent nr..X./12.02.2012;

- .X. lei TVA este aferentă achizițiilor în valoare de .X. lei, înregistrate de persoana impozabilă în baza facturii nr..X./17.10.2012 emisa de .X. SRL, CUI .X., contribuabil declarat inactiv cu data de 07.10.2010, conform O.P.A.N.A.F. nr.2499/21.09.2010 și care nu a fost niciodată înregistrată în scopuri de TVA conform art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.



- 12 lei TVA este aferenta achizițiilor în valoare de .X. lei, înregistrate de persoana impozabilă în baza facturii nr..X./12.06.2011 emisă de .X. SRL, CUI .X., contribuabil declarat inactiv cu data de 07.10.2010, conform O.P.A.N.A.F. nr.2499/21.09.2010, cu anularea înregistrării în scopuri de TVA începând cu data de 01.11.2010;

- .X. lei TVA, este aferenta achizițiilor în valoare de .X. lei, înregistrate în baza facturilor, emise de furnizorul .X. SRL, CUI .X. în perioada 17.12.2012-03.07.2013, în condițiile în care înregistrarea în scopuri de TVA a acesteia a fost anulată cu 01.08.2012, fiind declarată și inactivă cu 27.12.2012, conform Deciziei organului fiscal competent nr..X./12.02.2012;

- .X. lei TVA, este aferentă achiziției în valoare de .X. lei, înregistrată în baza facturii nr..X./24.02.2015, emisă de furnizorul .X. SRL, CUI .X. în condițiile în care înregistrarea în scopuri de TVA a acesteia a fost anulată cu data de 09.01.2015.

Potrivit art.11 alin.(1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit că societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective.

**În drept**, începând cu data de 14.05.2010 sunt în vigoare prevederile art.11 alin.(1<sup>1</sup>) și (1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora:

*“(1<sup>1</sup>) Autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.*

*(1<sup>2</sup>) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.*

*Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”*

Totodată, începând cu data de 10.05.2012, sunt în vigoare prevederile art.11 alin.(1<sup>1</sup>) și (1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

*“(1<sup>1</sup>) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/ reactivați conform art.78<sup>1</sup> 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 silit.*

*(1<sup>^</sup>2) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. „*

Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin, Lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va fi adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că **autoritățile fiscale nu vor lua în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv și nici tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv.**

Declararea contribuabililor inactivi, precum și **reactivarea** acestora se fac de către **organul fiscal**, prin decizie, emisă conform competențelor și procedurii stabilite prin **ordin al Președintelui ANAF**, care se comunică contribuabilului.

De asemenea, conform prevederilor legale, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor.

Totodată, potrivit art.153 alin.(8) din același act normativ, în forma în vigoare începând cu data de 25.05.2009:

*„[...] De asemenea, organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, în cazul persoanelor impozabile care figurează în lista contribuabililor declarați inactivi potrivit art.11, precum și a persoanelor impozabile în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului, potrivit legii.”*

Aceleași prevederi legale sunt prevăzute și la art.153 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2010.

Prin urmare, în conformitate cu aceste prevederi legale, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. De asemenea, organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA persoanei impozabile care figurează în lista contribuabililor declarați inactivi.

Totodată, art.3 din O.P.A.N.A.F. nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării, stipulează că:

*“(1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.*

*(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin.(1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.”*

coroborate cu prevederile O.M.F.P. nr.819/2008, pentru aprobarea Procedurii privind declararea contribuabililor, în vigoare cu data de 19.05.2008:

*„ART. 3 - Declararea contribuabililor inactivi se face cu data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, a ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi.*

*ART. 4 - La publicarea în Monitorul Oficial al României, Partea I, a unui ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, cu aceeași dată se anulează, din oficiu, înregistrarea în scopuri de TVA a persoanelor impozabile cuprinse în listă.”*

Potrivit normelor legale mai sus citate, se reține că documentele emise de un contribuabil declarat inactiv nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, fapt pentru care tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale.

De asemenea, potrivit anexei 7 la O.P.A.N.A.F. nr.3347/2011 pentru aprobarea unor proceduri de aplicare a art.78<sup>1</sup> alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală, precum și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare, în vigoare cu data de 19.05.2008, Registrul contribuabililor inactivi/reactivați se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, [www.anaf.ro](http://www.anaf.ro), la secțiunea "Informații publice".

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, raportat la situația de fapt și temeiurile de drept, se reține că .X. S.A. a efectuat operațiuni de achiziții de la furnizori declarați inactivi la data emiterii facturilor, din care:

- .X. lei TVA este aferentă achizițiilor în valoare de .X. lei, înregistrate de persoana impozabilă în baza facturilor, emise de .X. SRL, CUI .X. în perioada 01.05.2010-31.10.2010, interval în care societatea precizată era declarată contribuabil inactiv conform O.P.A.N.A.F. nr.1167/29.05.2009, fiind reactivată cu data de 14.01.2011. în baza O.P.A.N.A.F. nr. 2994/29.10.2010;

- .X. lei TVA este aferentă achizițiilor în valoare de .X. lei, înregistrate de persoana impozabilă în baza de facturilor, emise de .X. SRL, CUI .X. în perioada 21.06.2010-28.12.2010, interval în care această societate era declarată contribuabil inactiv, conform O.P.A.N.A.F. nr.1167/29.05.2009;

- .X. lei TVA este aferentă achizițiilor în valoare de .X. lei, înregistrate în baza facturilor, emise de furnizorul .X. SRL, CUI .X. în perioada 29.03.2013-03.07.2013, interval în care această societate era declarată contribuabil inactiv, conform Deciziei organului fiscal competent nr..X./12.02.2012;

- .X. lei TVA este aferentă achizițiilor în valoare de .X. lei, înregistrate de persoana impozabilă în baza facturii nr..X./17.10.2012, emisă de .X. SRL, CUI .X., contribuabil declarat inactiv cu data de 07.10.2010, conform O.P.A.N.A.F. nr.2499/21.09.2010 și care nu a fost niciodată înregistrată în scopuri de TVA, conform art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

- .X. lei TVA este aferentă achizițiilor în valoare de .X. lei, înregistrate de persoana impozabilă în baza facturii nr..X./12.06.2011, emisă de .X. SRL, CUI .X., contribuabil declarat inactiv cu data de 07.10.2010, conform O.P.A.N.A.F. nr.2499/21.09.2010, cu anularea înregistrării în scopuri de TVA începând cu data de 01.11.2010;

- .X. lei TVA este aferentă achizițiilor în valoare de .X. lei, înregistrate în baza facturilor, emise de furnizorul .X. SRL, CUI .X. în perioada 17.12.2012-03.07.2013, în condițiile în care înregistrarea în scopuri de TVA a acesteia a fost anulată cu 01.08.2012, fiind declarată și inactivă cu data de 27.12.2012, conform Deciziei organului fiscal competent nr..X./12.02.2012;

- .X. lei TVA, este aferentă achiziției în valoare de .X. lei, înregistrată în baza facturii nr..X./24.02.2015, emisă de furnizorul .X. SRL, CUI-.X., în condițiile în care înregistrarea în scopuri de TVA a acesteia a fost anulată cu data de 09.01.2015.

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.

Astfel, având în vedere prevederile art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 alin.(5)”*

Începând cu data de 01.01.2010, lit.a) a art.146 are următorul conținut:

*„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;”*

Pct.46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 26.05.2009:

*„46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”*

iar începând cu data de 01.01.2010:

*“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78.”,*

se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, societatea avea obligația să dețină exemplarul original al facturii care să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute la art.155 alin. (5), respectiv:

*„(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

*[...] c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;”, în vigoare până la data de 31.12.2009, iar începând cu data de 01.01.2010:*

*“d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;”.*

Argumentul contestatarii potrivit căruia *„efectele penalizatoare prevăzute de Codul fiscal în ceea ce privește achizițiile de la contribuabili inactivi implică necesitatea cumpărătorului de a se asigura la data efectuării operațiunilor că furnizorul nu este în listele contribuabililor inactivi pentru a menține dreptul de deducere al TVA și deductibilitatea cheltuielii din perspectiva impozitului pe profit”,* nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât așa cum reiese din constatările organelor de inspecție fiscală, la data emiterii facturilor prezentate la situația de fapt furnizorii erau deja declarați inactivi.

Nici susținerea potrivit căreia *„nu poate fi penalizată pentru inactivitatea furnizorului decât dacă, la data efectuării operațiunilor sau recepționării facturilor putea avea cunoștință de inactivitatea furnizorului, iar pentru ca inactivitatea furnizorului să fie imputată societății, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a prezenta data de la care inactivitatea furnizorilor respectivi a și fost publicată în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați”,* nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, pe de o parte, legiuitorul a prevăzut expresis verbis, că **autoritățile fiscale nu vor lua în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv și nici tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv, iar pe de altă parte Registrul contribuabililor inactivi/reactivați se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, [www.anaf.ro](http://www.anaf.ro), la secțiunea "Informații publice" și poate fi accesat de orice persoană interesată.**

Mai mult, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții Europene de Justiție: *„ Directiva 2006/112 se opune unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA pentru motivul că emitentul facturii aferente serviciilor furnizate a săvârșit*

*nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații” (cauzele conexate C-80/11 și C-142/11, C-324/11).*

Cu toate acestea:

*„Lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin a șasea directivă. În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (cauzele C-285/11, cauzele conexate C-80/11 și C-142/11, C-18/13 și C – 277/14).”*

*„În această privință, Curtea a statuat deja că justițiabilii nu pot să se prevaleze în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept ale Uniunii” (C-32/03, cauzele conexate C-80/11 și C-142/11).*

O persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA, trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval” (C-439/04 și C-440/04, cauzele conexate C-80/11 și C-142/11)”.

Rezultă, din practica expusă, faptul că, Curtea Europeană de Justiție lasă o mare marjă statelor membre în a lua măsuri de combatere a evaziunii fiscale, cu condiția ca persoana impozabilă să știe sau să fi trebuit să știe că operațiunea fiscală este rezultatul unei fraude săvârșite de cocontractant.

Or, așa cum s-a reținut prin prezenta decizie, societatea avea posibilitatea reală și facilă de a lua la cunoștință de lista contribuabililor inactivi, legiutorul dându-le posibilitatea rezonabilă de a se informa, de a evita încheierea de tranzacții comerciale cu contribuabili inactivi și în final de a evita refuzul autorităților fiscale de a acorda dreptul de deducere a TVA.

Însă, contestatara a derulat operațiuni comerciale cu contribuabili inactivi, deși avea obligația și posibilitatea reală de a cunoaște acest aspect.

Se reține că în acest sens sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.4967/2012, anexată în copie la dosarul cauzei.

Prin urmare, organul de soluționare 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 Ordonanța Guvernului 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<sup>^</sup>1) și (1<sup>^</sup>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) Declararea 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 O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se reține că odată declarați inactivi, contribuabilii sunt înscrși 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.

În consecință, intrucat argumentele prezentate de contestatară nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3174/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-.X./27.04.2016, respectiv pentru suma de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată dispusă la colectare.

Referitor la accesoriile în suma de .X. lei aferente TVA în suma de .X. lei, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în suma de .X. lei și penalități de întârziere în suma de .X. lei, având în vedere principiul de drept conform caruia accesoriul urmează principalul, și întrucât contestația nu aduce argumente privind calculul eronat al acestora sau cota aplicată, se va respinge ca neintemeiată contestația și pentru acest capăt de cerere.

**3. Referitor la TVA în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de furnizori, pe considerentul că la data efectuării achizițiilor înscrise în acestea furnizorii nu erau înregistrați în scopuri de TVA, în condițiile în care nu au analizat dacă achizițiile au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, dacă facturile în cauză sunt completate cu elementele obligatorii prevăzute de lege și dacă societatea a achitat TVA aferentă bunurilor achiziționate, astfel cum Curtea Europeană de Justiție a statuat prin Decizia CEJ nr.C-438/09 Juliusz Dankowski.**

În fapt, în urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.A. și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor justificate de persoana impozabilă pe baza de facturi emise de furnizori, care nu erau înregistrați în scopuri de TVA la data operațiunilor consemnate în documentele în cauză, fiind astfel încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care:

- .X. lei TVA este aferentă achizițiilor în valoare de .X. lei, înregistrate în baza facturilor, emise de furnizorul .X. SRL, CUI .X. în perioada 21.08.2013-28.11.2013, în condițiile în care înregistrarea în scopuri de TVA a acesteia conform art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, este valabilă cu data de 02.12.2013;

- .X. lei TVA, este aferentă achiziției în valoare de .X. lei, înregistrată în baza facturii NT7/27.01.2014, emisă de furnizorul .X. P.F.A. CIF .X., în condițiile în care înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, este valabilă cu data de 11.02.2014.

Conform art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.46 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferentă acestor facturi.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată, societatea susține că potrivit prevederilor art.46 alin.(1) din Codul fiscal, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, persoanele impozabile



trebuie să posede factura aferentă achiziției, întocmită în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal și invocă Directiva 2006/112 privind sistemul comun al TVA și Cauza C-438/09 – Boguslaw Juliusz Dankowski și susține că îndeplinește condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere, iar refuzul recunoașterii acestui drept contravine dispozițiilor exprese ale legislației fiscale și hotărârilor Curții Europene de Justiție, în condițiile în care deciziile CJUE au aplicare directă în toate aspectele care țin de aplicarea legislației de TVA în România.

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

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

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

*“Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

*(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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare”,*

La pct.46 alin.(1) de explicitare a art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, aprobat prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se stipulează:

*“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art.145 alin.(1<sup>2</sup>) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art.145 alin. (1<sup>1</sup>) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.[...]”*

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective și se efectuează pe baza exemplarului original al facturii, precum și

dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Sub aspectul legislației comunitare, se reține că, 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 aquis-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.

În privința interpretării unor dispoziții ale dreptului UE, ceea ce se impune statelor membre este de fapt norma de drept, în interpretarea dată de CJUE, prin urmare atunci când există o practică a CJUE cu privire la anumite dispoziții, inclusiv dispozițiile referitoare la TVA, respectiv Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA – componentă a aquis-ului comunitar, statele membre trebuie să adopte o conduită conformă interpretării respective.

De asemenea, celelalte autorități naționale, inclusiv autoritățile fiscale, care aplică dreptul UE trebuie să țină seama de interpretarea dată de CJUE având în vedere că o aplicare a dreptului UE care nu este conformă cu această interpretare, încalcă de fapt, însăși norma de drept respectivă. Pentru a fi posibilă atingerea unui astfel de deziderat, autoritățile fiscale au obligația de a se asigura că interpretările date legislației fiscale și practica națională sunt conforme cu interpretările CJUE, din acest motiv fiind deopotrivă responsabile în identificarea hotărârilor CJUE aplicabile în situații de fraude fiscale sau abuzuri.

Prin urmare, în cazuri precum cel în speță, se impune analizarea jurisprudenței europene în materie și identificarea hotărârilor CJUE în cauze similare. Aceste hotărâri, în măsura în care legislația națională nu conține dispoziții contrare, sunt aplicabile și constituie izvor de drept, chiar dacă nu sunt menționate în mod expres în Codul fiscal și Normele Metodologice.

În speță, organul de soluționare a contestației reține adresa nr.X./06.06.2014 emisă de Direcția generală juridică din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, într-o speță similară, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit căreia: „hotărârea pronunțată de CJUE are autoritate de

lucru judecat și este obligatorie pentru instanță națională care a inițiat întrebarea preliminară cât și pentru instanțele naționale din statele membre.”

Relevantă în soluționarea speței în cauză este decizia Curții Europene de Justiție în cazul Juliusz Dankowski C-438/09, potrivit căreia art.18 alin.(1) lit.a) și art.22 alin.(3) lit.b) din Directiva a 6-a, trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă beneficiază de dreptul de deducere a TVA achitată pentru livrările de bunuri furnizate de o altă persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA, atunci când facturile referitoare la acestea conțin toate informațiile impuse de respectivul art.22 alin.(3) lit.b), în special cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate.

Totodată, potrivit deciziei Curții Europene de Justiție în cazul Juliusz Dankowski C-438/09, art.17 alin.(6) din Directiva a 6-a, astfel cum a fost modificat prin Directiva 18/2006, trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care exclude dreptul de deducere a TVA plătită de o persoană impozabilă unei alte persoane impozabile, atunci când aceasta din urmă nu este înregistrată în scopuri de TVA.

Având în vedere prevederile legii fiscale citate mai sus, precum și jurisprudența Curții Europene de Justiție, se reține că o persoană impozabilă beneficiază dreptul de deducere a TVA achitată pentru livrările de bunuri/servicii furnizate de o altă persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA atunci când facturile referitoare la acestea conțin toate informațiile prevăzute de lege, în special cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate și dacă bunurile achiziționate sunt utilizate pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală s-au limitat la a constata că .X. S.A. nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei pentru bunurile achiziționate de la .X. SRL, .X. SRL, .X. P.F.A. și .X. SRL, întrucât bunurile au fost achiziționate în perioada în care societățile nu erau plătitoare de TVA, fără să analizeze dacă respectivele servicii au fost destinate utilizării în scopul operațiunilor taxabile ale societății contestate și dacă au fost astfel respectate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, anterior precizat.

Totodată, din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au procedat la o analiză temeinică a facturilor emise de furnizori, respectiv a modului lor de completare pentru a stabili concret, pentru fiecare factură în parte dacă acestea pot dobândi calitatea de document justificativ în raport cu prevederile legale ale actelor normative invocate și cu jurisprudența Curții Europene de Justiție, respectiv dacă facturile în cauză conțin toate informațiile prevăzute de lege, în special cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate și dacă societatea contestată a achitat TVA pentru bunurile achiziționate.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al TVA, atât timp cât organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că în speță, se impune reanalizarea situației de fapt de către organele de inspecție fiscală, în corelație cu prevederile legale în materie fiscală, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a bazei de impunere în raport de documentele societății.

În speță devin incidente prevederile stipulate la art.7 alin.(3) și art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea cărora se reține că:

- în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte;

- organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să verifice legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectarea prevederilor legislației fiscale și contabile și să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

De asemenea, se reține că în conformitate cu dispozițiile art.124 alin.(2) și art.73 alin.(1) din Legea privind Codul de procedură fiscală, contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal. Astfel, se reține că este în sarcina contribuabilului de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Prin urmare, se reține ca necesară stabilirea cu claritate a situației de fapt în vederea determinării corecte a situației fiscale a contribuabilului de către organele de inspecție fiscală, prin exercitarea rolului sau activ, pe baza tuturor informațiilor și documentelor pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și normele legale aplicabile în materie, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

coroborat cu alin.(4) al acelu.X. articol și cu pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-.X./27.04.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./27.04.2016 pentru TVA în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la reanalizarea situației de fapt în funcție de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele și documentele prezentate de contestatară, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac.

Referitor la accesoriile în suma de .X. lei aferente TVA în suma de .X. lei, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în suma de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, și întrucât contestatară nu aduce argumente privind calculul eronat al acestora sau cota aplicată, se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-.X./27.04.2016 și pentru acest capat de cerere.

**4. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând :**

- **.X. lei impozit pe profit stabilit suplimentar;**
- **.X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **.X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,**

**4.a. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în suma de .X. lei cu amortizarea imobilizărilor necorporale, precum și cu privire la diminuarea pierderii fiscale cu acestea pe perioada 2011 – 2012, Agenția Națională de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal, în condițiile în care din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezulta o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.**

**În fapt,** urmare inspecției fiscale efectuate, respectiv în baza constatarilor din Procesul verbal nr. .X./10.03.2016, organele de inspecție fiscală au constatat ca .X. S.A. – Sucursala .X. a înregistrat în contul 205 „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare”, din data de 04.01.2008 suma de .X. lei, reprezentând drepturi de proprietate intelectuală asupra desenelor și modelelor industriale, respectiv: etichete, butelii sticlă, butelii pet, cu durată normată de 25 ani.

Cedentul, dl. .X., a transferat cesionarului .X. S.A. și .X. S.A. proprietatea sa asupra desenelor și modelelor industriale, prin încheierea a 12 contracte de cesiune.

Contribuabilul a prezentat la inspecția fiscală, Contractul comercial de vânzare-cumpărare nr.22/04.01.2008, încheiat între .X. S.R.L., reprezentată prin dl. .X., în calitate de vicepreședinte, denumită în continuare cumparator și dl. .X., denumit în continuare vânzător.

S-a constatat ca, în data de 04.01.2008, potrivit pct..1.1. din contract, „Vânzătorul vinde și Cumpărătorul cumpăra drepturile de proprietate intelectuală enumerate și identificate în studiul de evaluare a drepturilor de proprietate intelectuală”, iar potrivit pct. 2.1. din contract „pretul de facturare este valoarea medie recomandată în studiul de evaluare a drepturilor de proprietate intelectuală anexat, respectiv .X. euro, exclusiv TVA”, ceea ce pune în evidență faptul ca .X. S.R.L. și dl. .X. aveau cunoștința de valoarea medie recomandată de evaluator înainte de executarea Raportului de evaluare a drepturilor de proprietate intelectuală (data încheierii contractului fiind 07.01.2008, valabilitatea contractului fiind de 30 de zile).

Întrucât raportul de evaluare a titlurilor de proprietate intelectuală a fost întocmit după data de 07.01.2008 (data încheierii Contractului de prestari servicii între .X. S.R.L. și .X. S.R.L.), ulterior încheierii Conventiei de efectuare a platii din data de 03.01.2008 și ulterior Contractului comercial de vanzare-cumparare nr. .X./04.01.2008, în aceste acte fiind nominalizată valoarea medie recomandată de evaluator, organele de inspectie fiscala apreciază că ar putea fi un înscris „pro-cauza” și nu poate fi considerat documente de înregistrare în contabilitate a cheltuielilor cu amortizarea imobilizărilor necorporale, conform legislației în vigoare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, la data contractului comercial de vanzare-cumparare „drepturile de proprietate intelectuală aparțineau .X. S.A și .X. S.A., cuprinzand totalitatea desenelor și modelelor industriale, pentru toate produsele fabricate de

.X. S.A și .X. S.A., respectiv apa minerala și carbogazoasa, bere, băuturi răcoritoare Giusto, cafea, etc., astfel ca detinatorul drepturilor de proprietate intelectuală, .X. nu dovedeste calitatea de proprietar al acestor drepturi de proprietate intelectuală, conform pag. 1 din Raportul de evaluare.”

De asemenea, organele de inspectie fiscala precizează că, drepturile de proprietate intelectuală ale .X. S.R.L., așa cum sunt prezentate în capitolul G din Raportul de evaluare sunt incluse în drepturile de proprietate intelectuală ale .X. S.A.

Organele de inspectie fiscala au reținut și faptul ca potrivit Certificatelor de inregistrare a desenelor și modelelor industriale, a contractelor de cesiune și a documentelor de plată, .X. S.A. și .X. S.A. erau titulari și proprietari ai drepturilor de proprietate intelectuală înregistrate la O.S.I.M. la data încheierii Contractului comercial de vanzare-cumparare nr. .X./2008. În conformitate cu pct. 5 din contractele de cesiune enumerate, cesionarul avea obligatia de a transfera în contul cedentului suma reprezentând prețul contractului de cesiune (plus TVA aferenta), care va fi stabilit în cadrul unui contract separat și va fi achitat în

cursul anilor 2000, 2002, 2003, 2004 și 2007, după obținerea CERTIFICATULUI DE INREGISTRARE a modelelor industriale.

Odată înscrisă cesiunea în Registrul național al desenelor și modelelor industriale de către OSIM și prin publicarea acesteia în Buletinul Oficial de Proprietate Industrială, cesiunea devine opozabilă terților de la data publicării acesteia, aspect care întărește faptul ca obiectul tranzacției specificat prin Contractul comercial de vânzare-cumpărare nr..X./2008 nu este relevant (în sensul că, d-nul .X. nu demonstrează calitatea de titular, deținător al titlurilor de proprietate intelectuală pentru a putea vinde aceste titluri către .X. S.R.L.).

În urma achiziției titlurilor de proprietate intelectuală în sumă de .X. Euro (echivalentul în lei a .X. lei), organele de inspectie fiscala au constatat că .X. S.A. – Sucursala .X. a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor necorporale pentru perioada verificata (01.01.2010 – 31.12.2014), în suma de .X. lei, cheltuieli care au determinat înregistrarea de pierderi succesive pentru aceeași perioada, iar conform Evaluare Metoda 1 din Raportul de evaluare, evaluatorul a estimat ca .X. S.A. va înregistra profit profit net pentru întreaga perioadă (2008 – 2018).

În concluzie, organele de inspectie fiscala au stabilit că, cheltuielile cu amortizarea imobilizărilor necorporale aferente achizițiilor de titluri de proprietate intelectuală sunt nedeductibile fiscal, ca urmare a aplicării prevederilor art.11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea nu acceptă motivele pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate cheltuielilor în sumă de .X. lei suportate cu amortizarea imobilizărilor necorporale, susținând că:

- în ceea ce privește transferul dreptului de proprietate industrială în baza Contractului de vânzare-cumpărare nr.22/2008, societatea susține că în perioada 2000 – 2007, între dl. .X., .X. S.A. și .X. S.A. au fost încheiate douăsprezece contracte denumite „contracte de cesiune” pentru cesionarea drepturilor de proprietate industrială, contracte despre care societatea susține că erau anulabile la data încheierii convenției de efectuare plăți din 03.01.2008 și a contractului de vânzare-cumpărare nr..X./04.01.2008, întrucât prețul acestora nu a fost nici determinat concret și nici plătit până în anul 2008 și, respectiv, până la data încheierii celor două contracte.

Societatea arată că aceste contracte au o structură identică, la art.5 al acestor contracte prevăzându-se că „cesionarul (.X. S.A. sau .X. S.A.) va transfera în contul cedentului suma reprezentând prețul contractului de cesiune (plus TVA aferentă) care va fi stabilit în cadrul unui contract separat și va fi achitat în cursul anului 200X (2000 – 2007 în funcție de contract), după obținerea certificatului de înregistrare a modelelor industriale”.

Întrucât contractele de cesiune nu aveau stabilit un preț, la data de 03.01.2008 a fost încheiată între dl. .X., .X. S.R.L., .X. S.A. (anterior .X. S.A.) și .X. S.A. convenția de efectuare a plății (Convenția de plată), prin care s-a stabilit prețul integral aferent celor 12 contracte de cesiune și tranșele de plată,

părțile semnatare validând așadar cele 12 contracte de cesiune, contracte anulabile până la data încheierii convenției de plată din punctul de vedere al contestatarei, având în vedere nerespectarea clauzei prevăzute la art.5 din contractele de cesiune.

Astfel, potrivit celor agreate prin Convenția de plată, părțile au agreat ca .X. S.R.L. să achite prețul aferent celor 12 contracte de cesiune și, totodată, conform art.7 din Convenția de efectuare de plăți din 03.01.2008, .X. S.A. (fostă .X. S.A.) și .X. S.A. s-au obligat ca, la solicitarea plătitorului, .X. S.R.L. să transmită, fără remunerație, un drept neexclusiv de utilizare a modelelor industriale, care au făcut obiectul celor 12 contracte de cesiune.

Contestatarea susține că, prin încheierea Convenției de plată și a Contractului de vânzare-cumpărare nr..X./2008 s-a asigurat dobândirea efectivă a drepturilor de proprietate industrială în patrimoniul societăților din grupul .X., transfer care nu a operat efectiv până la momentul încheierii celor două acte și a plății prețului, iar înregistrarea modelelor și desenelor industriale la OSIM, de către .X. S.A. și .X. S.A. nu a reprezentat decât îndeplinirea obligației prevăzute de părți la art.5 din contractele de cesiune, ce condiționa inclusiv stabilirea prețului cesiunii printr-un contract separat și plata acestuia. Altfel spus, înscrierea eronată într-un registru a titularului unui drept, în baza unui contract nul nu validează contractul sau acoperă nulitățile acestuia.

Referitor la necesitatea achiziționării drepturilor de proprietate industrială, societatea susține că la data încheierii Contractului nr. .X./2008, drepturile de proprietate industrială se aflau în continuare în patrimoniul dl. .X., sub condiție rezolatorie, niciuna din companiile din grupul .X. nu avea anterior încheierii acestui contract niciun drept de proprietate industrială efectiv, neanulabil, pentru niciunul din cele 33 de modele și desene industriale, dreptul lor fiind afectat de condiția suspensivă a stabilirii și plății prețului, prevăzut la art. 5 din contractele de cesiune.

Potrivit susținerilor contestatarei, la începutul anului 2008, deși .X. S.A. și .X. S.A. utilizau modele și desenele industriale create de către dl. .X., acestea nu aveau efectiv drepturile de proprietate industrială asupra acestora în absența stabilirii și plății prețului. Astfel, aceste designuri deosebite permit cumpărătorilor să identifice și să recunoască produsele societății, contribuind așadar în mod direct la creșterea vânzărilor, fiind esențială că societatea și companiile afiliate să aibă drepturile de proprietate industrială.

În continuare societatea combate argumentul organelor de inspecție fiscală potrivit căruia autorul drepturilor de proprietate industrială este acționarul majoritar al societății, situație lipsită de relevanță întrucât, autorul unei creații intelectuale este întotdeauna o persoană fizică care poate alege să cesioneze drepturile de proprietate intelectuală asupra creației, respectiv drepturile patrimoniale asociate dreptului de proprietate intelectuală, iar societatea cu personalitate juridică, deși își are originea într-un contract, este un subiect de drept distinct de constituenții săi. Prin urmare, drepturile din patrimoniul unui asociat nu se confundă cu drepturile din patrimoniul unei societăți. În acest



context rezultă necesitatea dobândirii drepturilor de proprietate industrială de la autorul acestora.

În ceea ce privește raportul de evaluare în baza căruia a fost cuantificat prețul cesiunii titlurilor de proprietate intelectuală, societatea susține că în conformitate cu prevederile art. 55 din Codul de procedură fiscală, organul fiscal are dreptul de a apela la serviciile unui expert pentru întocmirea unei expertize ori de câte ori consideră necesar, însă în cazul de față sau limitat la a solicita informații privind Raportul de evaluare prin intermediul unei adrese transmise ANEVAR, fără a solicita asistența unui evaluator autorizat ANEVAR în evaluarea de întreprinderi, active necorporale și fond de comerț, care ar fi putut să concluzioneze asupra valorii de piață a titlurilor de proprietate intelectuală.

Referitor la concluzia organelor de inspecție fiscală conform căreia: „Raportul de evaluare a titlurilor de proprietate intelectuală – anexa nr. 6 a prezentului proces verbal nu este de fapt un raport de evaluare nici din perspectiva structurii și conținutului și nici din perspectiva metodelor de evaluare abordate, folosind metode de evaluare ce nu reprezintă bune practici de către un evaluator ce nu avea calitatea de membru al Asociației Naționale a Evaluatorilor din România”, societatea menționează că această concluzie este nereală și nelegală, iar faptul că inspectorii fiscali decid să nu respecte concluzia și recomandarea adresată de ANEVAR dovedește o interpretare vădit tendențioasă.

Motivul pentru contractarea acestor servicii a fost tocmai pentru a se asigura de faptul că valoarea de piață exprimată în raportul de evaluare din ianuarie 2008 a fost corect estimată și că neaplicarea Standardelor Internaționale de Evaluare – neobligatorie evaluărilor efectuate la data respectivă – nu ar fi cauzat diferențe majore în ceea ce privește valoarea de piață a acestor titluri. Valoarea de piață estimată de .X. a fost de .X. EUR, deci mai mare decât valoarea de piață estimată de dna. Ing. .X. (din partea societății .X. SRL) și de către dna. .X. (din partea societății .X. SRL) – .X. EUR.

**În drept**, potrivit prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(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.”*

Conform pct.22 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

*“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Conform prevederilor legale de mai sus se reține că pentru determinarea profitului impozabil sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În perioada 2000-2007, între dl. .X., .X. S.A. și .X. S.A. (prin absorbția .X. SRL, devenind astfel succesoarea drepturilor și obligațiilor acesteia), au fost încheiate un număr de 12 contracte de cesiune prin care au fost cesionate modele și desene industriale, contracte ale caror clauze sunt identice, părțile contractante stipulând următoarele:

*„1. Cedentul transfera cesionarului proprietatea sa asupra modelelor mai sus menționate, declarând că, după cunoștința sa nu există niciun motiv de restrângere legală a exercitării drepturilor conferite de modelele industriale;*

*2. Cedentul, transfera cesionarului, începând cu data semnării prezentului contract, orice informații, documente, proiecte referitoare la modelele industriale,*

*3. Cedentul se angajează să comunice de preferință cesionarului orice perfecționări aduse modelelor, în condițiile unor contracte separate;*

*4. Cesionarul va achita taxele aferente pentru înregistrarea la OSIM a modelelor industriale;*

*5. Cesionarul va transfera în contul cedentului suma reprezentând prețul contractului de cesiune (plus TVA aferentă) care va fi stabilit în cadrul unui contract separat și va fi achitat în cursul anului....., după obținerea CERTIFICATULUI DE INREGISTRARE a modelelor industriale;*

*6. În cazul unor eventuale litigii, părțile prezentului contract convin a fi soluționate pe cale amiabilă, sau prin apelarea organelor de jurisdicție competente”.*

Contribuabilul a prezentat organelor de inspecție fiscală în susținerea deductibilității cheltuielilor cu amortizarea următoarele documente:

- Convenția de efectuare a plății încheiată în data de 03.01.2008 între .X. S.R.L., în calitate de platitor, dl. .X., în calitate de beneficiar și .X. S.A. și .X. S.A., în calitate de declaranți;

- Contractul comercial de vânzare-cumpărare nr. .X./04.01.2008 încheiat între .X. S.R.L., în calitate de cumparator și dl. .X., în calitate de vânzător;

- Raport de evaluare titluri de proprietate intelectuală înregistrate la OSIM, întocmit de evaluator economist .X. din cadrul .X. S.R.L., respectiv expert evaluator inginer .X., din cadrul .X. S.R.L., în baza contractului de prestări servicii din data de 07.01.2008 privind efectuarea raportului de evaluare;

- CERTIFICATE DE INREGISTRARE a desenelor și modelelor industriale la OSIM;

- ordine de plată.

Din analiza clauzelor contractuale aferente celor 12 contracte de cesiune, organul de soluționare a contestației reține că, .X., în calitate de cedent a cesionat .X. S.A., în calitate de cesionară (prin preluarea drepturilor și obligațiilor

.X. S.R.L.), proprietatea sa asupra modelelor și desenelor industriale enumerate în contracte.

În vederea respectării pct. 5 din cele 12 contracte, cesionarul a întreprins demersuri în vederea obținerii CERTIFICATELOR DE INREGISTRARE a modelelor industriale, condiție impusă prin contracte pentru stabilirea pretului aferent fiecărui contract și efectuarea plăților.

De asemenea, cesionarul a achitat taxele aferente înregistrării la OSIM a modelelor industriale, obligație stabilită prin pct. 4 din cele 12 contracte.

Având în vedere că prețul contractelor urma să fie stabilit printr-un contract ce urma să se încheie după îndeplinirea clauzelor contractuale din cele 12 contracte de cesiune, la data de 31.12.2007 a avut loc Adunarea Generală Extraordinară a .X. S.R.L., prin care s-a aprobat în unanimitate:

- cumpărarea drepturilor de proprietate intelectuală având ca autori pe dl. .X. și dl. .X., drepturile de proprietate intelectuală sunt descrise în cadrul studiului de evaluare realizat de .X. S.R.L.;

- încheierea contractului de vânzare-cumpărare drepturi de proprietate intelectuală;

- contractarea unui credit de investiții de la B.C.R., în valoare de .X. mil. Euro, pe termen de 9 ani, din care 2 ani perioadă de grație, în vederea achiziționării drepturilor de proprietate intelectuală aparținând dl. .X. și dl. .X.;

- garantarea acestui credit se va face cu gaj a 60% din acțiunile .X. aparținând dl. .X. și dl. .X. și cesiunea contractelor de vânzare-cumpărare încheiate de .X. S.A. cu distribuitorii săi;

- împuternicirea pentru încheierea contractelor de credit a dl. Președinte .X. și Vicepreședinte .X.;

- împuternicirea pentru semnarea contractelor de garanții a doamnei director Sucursala .X., .X..

Astfel, în data de 03.01.2008 a fost încheiată Convenția de efectuare a plății între .X. S.R.L., în calitate de plătitor, dl. .X., în calitate de beneficiar și .X. S.A. și .X. S.A., în calitate de declaranți prin care a fost stabilit prețul integral pentru transmiterea drepturilor aferente modelelor industriale în baza celor 12 contracte de cesiune, acesta fiind de .X. Euro, precum și modalitatea de plată a prețului.

Ulterior, la data de 04.01.2008 a fost încheiat Contractul comercial de vânzare - cumpărare nr. .X., între .X. SRL, în calitate de cumpărător și dl. .X., în calitate de vânzător, prin care la art. 1 „obiectul contractului” se stipulează:

*„Vanzatorul vinde și cumpărătorul cumpără drepturile de proprietate intelectuală enumerate și identificate în studiul de evaluare a drepturilor de proprietate intelectuală anexat la contract”.*

Cât privește prețul și modalitatea de plată a acestuia, acestea sunt stabilite conform convenției de plată.

Organul de soluționare a contestației reține și următoarele aspecte:

Potrivit literaturii de specialitate, cesiunea reprezintă transmitere de către o persoană altei persoane a unui drept de creanță cu titlu oneros în temeiul unui contract.

Contractul de cesiune a drepturilor patrimoniale de autor este contractul prin care autorul transmite drepturile sale patrimoniale, integral sau parțial, celeilalte părți, denumite cesionar, care se obligă în schimb să plătească autorului cedent prețul acestei cesiuni.

Astfel, se reține ca contractul de cesiune este un contract cu titlu oneros, ceea ce presupune ca orice transmitere a proprietatii asupra unui drept se face doar contra unui preț, altfel contractul nu poate produce efecte.

În cazul de fata, părțile au convenit ca prețul să fie achitat după îndeplinirea anumitor condiții, respectiv:

- obtinerea de către cesionar a CERTIFICATELOR DE INREGISTRARE a modelelor industriale, conditie impusa prin contracte pentru stabilirea prețului aferent fiecarui contract și efectuarea plăților,

- achitarea taxelor aferente inregistrarii la OSIM a modelelor industriale.

De asemenea, se reține ca potrivit prevederilor art 1270, alin (1) din Codul Civil „(1) *Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante*”. Cu alte cuvinte, contractul este legea părților, care sunt ținute să-l respecte întocmai, potrivit adagiului latin pacta sunt servanda, cu condiția ca el să fie întocmit cu respectarea prevederilor legale.

Principiul forței obligatorii a contractului are rolul primar de a explica și ordona raportul juridic născut între părți ca urmare a încheierii contractului, pentru ca apoi să se poată impune ca realitate obiectivă terților, prin intermediul opozabilității efectelor contractului. De aceea, urmând ordinea reglementării în această materie, trebuie să reținem ca și consecințe imediate ale forței obligatorii între părți, următoarele caracteristici:

- părțile contractante sunt ținute să execute întocmai, una față de cealaltă, obligațiile la care s-au îndatorat (regula conformității executării), deoarece „*contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante*” [art. 1270 alin. (1) noul Cod Civil];

- obligațiile contractuale trebuie să fie executate întotdeauna cu bună-credință.

Deși noua reglementare a forței obligatorii nu mai reține regula executării cu bună-credință [astfel cum o făcea vechiul Cod civil în art.970 alin.(1)], includerea executării cu bună-credință în conținutul obligațional al contractului este justificată de existența art.14 noul Cod Civil care instituie exigența generală de bună-credință și a art. 15 noul Cod Civil care prohibește abuzul de drept.

Deși este vorba de o obligație generală, buna-credință ca sursă a unei întregi serii de obligații contractuale implicite, trebuie reținută ca și consecință primară a principiului forței obligatorii a contractului.

Astfel se reține ca, atâta vreme cât contractele încheiate între părți respectă prevederile legale în materie, clauzele lor fiind acceptate și executate de părțile contractante, acestea devin opozabile terților.

Raportat la cele prezentate, organul de solutionare a contestatiei nu poate reține constatarea organelor de inspectie fiscala potrivit careia la data contractului comercial de vanzare-cumparare „drepturile de proprietate intelectuala apartineau .X. S.A și .X. S.A., cuprinzand totalitatea desenelor și modelelor industriale, pentru toate produsele fabricate de .X. S.A și .X. S.A., respectiv apa minerala și carbogazoasa, bere, băuturi răcoritoare Giusto, cafea, etc.”, întrucât pe de o parte organele de inspectie fiscala nu au efectuat o analiza a inregistrarilor contabile ale societății, așa cum de altfel sustine și societatea prin contestatia formulată, iar pe de alta transferul dreptului de proprietate asupra modelelor și desenelor industriale a avut loc ulterior îndeplinirii clauzelor contractuale prevazute prin cele 12 contracte de cesiune și respectiv la data încheierii contractului de vânzare - cumpărare prin care se stipulează și prețul plătit.

Organul de solutionare a contestatiei reține și constatarile contradictorii din Raportul de inspectie fiscala, respectiv pe de o parte nu se accepta la deducere cheltuielile cu amortizarea imobiliarilor necorporale, întrucât la data încheierii Contractului comercial de vanzare-cumparare nr..X./04.01.2008 .X. S.A. era deja proprietara desenelor și marilor industriale, fără însă a se preciza când a avut loc transferul dreptului de proprietate și de ce, raportat la prevederile legale privind deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea bunurilor necorporale, nu se acordă dreptul de deducere, în speță, care condiții prevăzute de legiuitor nu sunt îndeplinite.

Pe de altă parte, organele de inspecție fiscală au constatări contradictorii și în ceea ce privește înregistrarea modelelor și desenelor industriale la OSIM, constatând că „*potrivit Certificatelor de inregistrare a desenelor și modelelor industriale, a contractelor de cesiune și a documentelor de plata, .X. S.A. și .X. S.A. erau titulari și proprietari ai drepturilor de proprietate intelectuala inregistrate la O.S.I.M. la data încheierii Contractului comercial de vanzare-cumparare nr. .X./2008. În conformitate cu pct. 5 din contractele de cesiune enumerate, cesionarul avea obligatia de a transfera în contul cedentului suma reprezentând prețul contractului de cesiune (plus TVA aferenta), care va fi stabilit în cadrul unui contract separat și va fi achitat în cursul anilor 2000, 2002, 2003, 2004 și 2007, după obținerea CERTIFICATULUI DE INREGISTRARE a modelelor industriale.*”

Or, așa cum am arătat mai sus, obținerea CERTIFICATULUI DE INREGISTRARE a modelelor industriale de către cesionar, potrivit clauzelor contractelor de cesiune, era condiție obligatorie pentru încheierea convenției de plată și, implicit a transferului proprietății. De altfel și organele de inspectie fiscală rețin această condiție obligatorie prevazută în clauzele contractuale.

**Potrivit legislației în materia protecției desenelor și modelelor industriale, invocată și de organele de inspecție fiscală, transferul de drepturi pentru desene și modele industriale se înregistrează la OSIM și va produce efecte în ceea ce privește terții, numai începând cu data publicării mențiunii de transfer în Buletinul Oficial de Proprietate Industrială.**

Dreptul la eliberarea certificatului de înregistrare a desenului sau modelului, drepturile care decurg din cererea de înregistrare a desenului sau modelului, precum și drepturile ce decurg din certificatul de înregistrare eliberat sunt transmisibile în tot sau în parte. Transmiterea se poate face prin succesiune, cesiune sau licență.

Faptul ca societatea a solicitat eliberarea certificatului de inregistrare a desenului sau modelului industrial în baza contractelor de cesiune încheiate cu dl. .X. nu presupune ca acesta este proprietar de drept a acestor modele și desene. Mai mult, organele de inspecție fiscală nu au stabilit care este momentul transferului dreptului de proprietate.

De asemenea, se reține ca organele de inspecție fiscală nu au analizat în cadrul inspecției fiscale dacă, raportat la activitatea desfășurată de contestatara, acesteia îi erau necesare achizițiile unor astfel de modele și desene industriale, rezumându-se la a prezenta faptul că pe perioada supusa inspecției fiscale societatea a înregistrat pierdere, întrucât tot din constatările organelor de inspecție fiscală rezulta că : „.X. S.A a înregistrat următoarele rezultate: anul 2010 – profit contabil în suma de .X. lei; anul 2011: pierdere contabilă în suma de -.X. lei; anul 2012: pierdere contabilă în suma de -.X. lei; anul 2013: profit contabil în suma de .X. lei; anul 2014: profit contabil în suma de .X. lei.”

Se reține ca organele de inspecție fiscală nu au acceptat evaluarea efectuată prin raportul de evaluare a titlurilor de proprietate intelectuală întocmit de a .X. S.R.L., întrucât acest raport a fost întocmit după data de 07.01.2008 (data încheierii Contractului de prestari servicii între .X. S.R.L. și .X. S.R.L.), ulterior încheierii Convenției de efectuare a plății din data de 03.01.2008 și ulterior Contractului comercial de vânzare-cumpărare nr..X./04.01.2008, în aceste acte fiind nominalizată valoarea medie recomandată de evaluator, astfel acest înscris fiind unul „*pro-cauza*” și, deci nu poate fi considerat document de înregistrare în contabilitate a cheltuielilor cu amortizarea imobilizărilor necorporale, conform legislației în vigoare.

Față de această constatare, organul de solutionare a contestatiei reține că pe de o parte, legislația fiscală nu interzice efectuarea unei evaluari pentru efectuarea unei tranzacții pentru a stabili prețul acesteia, și din constatările organelor de inspecție fiscală, nu se reține ce nu se accepta de fapt, respectiv prețul tranzacției, momentul efectuării tranzacției sau efectuarea evaluării în vederea tranzacției.

Organul de solutionare reține atât din Procesul verbal al Adunării generale extraordinare a .X. S.R.L., cât și din clauzele Contractului comercial de vânzare-cumpărare nr..X./04.01.2008, că drepturile de proprietate intelectuala achizitionate au făcut obiectul unui studiu de evaluare realizat de .X. SRL, ceea ce presupune că cel puțin la datele respective exista un astfel de studiu, fapt neavut în vedere și neanalizat de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, se reține și faptul ca organele de inspecție fiscală nu au acceptat ca și deductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea bunurilor necorporale

în temeiul art.11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

Or, din constatările organelor de inspectie fiscala reiese că acestea nu au analizat scopul economic al tranzacției, necesitatea achiziției modelelor și desenelor industriale în concordanță cu activitatea desfășurată de societate, limitându-se la situații de fapt relevante din punct de vedere juridic.

Sușținerea contestatarii potrivit careia operațiunea de vânzare – cumpărare a drepturilor de proprietate industrială a mai fost suspusă inspecției fiscale ar fi consemnate nereguli cu privire la această achiziție și cheltuielile aferente, nu poate fi reținută în soluționarea cauzei întrucât din analiza proceselor verbale încheiate de organele de inspecție fiscală menționate de contestatara au fost consemnate constatări cu privire la confirmarea sumei plătite pentru modelele industriale și desenele pentru produsele fabricate de .X. S.A., achiziționate de la dl. .X. în baza Contractului comercial de vânzare-cumpărare nr..X./04.01.2008, în vederea constatării dacă veniturile incasate de persoana fizică .X. de la .X. S.A. a fost impozitate corect, respectiv dacă impozitul pe veniturile din dreptul de proprietate intelectuală datorat, a fost declarat corect la organul fiscal teritorial.

Însă, prin Procesul verbal încheiat la data de 26.03.2010 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, urmare controlului încrucișat efectuată la .X. S.A. s-a constatat că “În baza Contractului comercial de vânzare-cumpărare nr. .X./04.01.2008, .X. SRL (cumparator) – societate care a fuzionat cu .X. S.A. - a cumparat de la persoana fizică .X. (vânzător) drepturile de proprietate intelectuală enumerate și identificate în studiul de evaluare a drepturilor de proprietate intelectuală anexat la contract în valoare de .X. euro, reprezentând contravaloarea mărcilor de fabrică, modelelor industriale de ambalaje (flacoane, dopuri, etichete), iar plata urma să se efectueze:

- suma de .X. euro până la data de 18.01.2008, prin ordin de plată în contul bancar (.....);

- suma de .X. euro până la data de 31.12.2008, prin ordin de plată în contul bancar (.....).

Ca urmare a plăților efectuate, a fost achitată la bugetul de stat suma totală de .X. lei, reprezentând impozit cu reținere la sursa pentru proprietate intelectuală (...).”

Fata de aceste constatari, organul de soluționare a contestatarii reține că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au constatat că, momentul achiziției, „drepturilor de proprietate intelectuală enumerate și identificate în studiul de

evaluare a drepturilor de proprietate intelectuală, anexat la contract în valoare de .X. euro, reprezentând contravaloarea marilor de fabrica, modelelor industriale de ambalaje (flacoane, dopuri, etichete)” îl reprezintă, data contractului comercial de vânzare - cumpărare și a reținut și plata corectă a impozitului cu reținere la sursă pentru proprietatea intelectuală.

Mai mult decât atât, organul de soluționare reține că, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice nu au motivat, în scris, de ce au avut o altă opinie față de cea reținută prin actele administrative fiscale încheiate anterior de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, raportat la prevederile art.6 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

*„(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.”*

Având în vedere prevederile art.352 alin.5 Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*“(5) Prin excepție de la prevederile alin.(1) și (2), dispozițiile art.6 (...) se aplică și procedurilor de administrare în derulare la data de 1 ianuarie 2016.”*, prevederile art.6 din același act normativ, mai sus citat se aplică și inspecțiilor fiscale începute anterior datei intrării în vigoare a prevederilor noului Cod fiscal, respectiv 01.01.2016, deci și inspecției fiscale analizate în prezenta cauză.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține și faptul că pentru prețul plătit de către .X. domnului .X. s-a reținut și a fost plătit impozitul pentru veniturile din drepturile de proprietate intelectuală, însă acest impozit nu a făcut obiectul inspecției fiscale, în urma căreia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-.X./27.04.2016, contestată.



În acest sens, organul de soluționare a contestației reține și principiul certitudinii impunerii invocat de contestatară, principiu consfințit prin art.9 din Legea nr. 287/2009 privind Codul Civil, potrivit căruia:

*“Interpretarea legii de către instanță se face numai în scopul aplicării ei în cazul dedus judecății”*, ori în cazul supus analizei organelor de inspectie fiscala au fost efectuate constatari contradictorii de către organele fiscale în administrarea cărora se afla contribuabilul cu ocazia unor controale anterioare.

Prin urmare, se reține ca necesară stabilirea cu claritate a situației de fapt în vederea determinării corecte a situației fiscale a contribuabilului de către organele de inspectie fiscală, prin exercitarea rolului său activ, pe baza tuturor informațiilor și documentelor pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și normele legale aplicabile în materie, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(4) al aceluiaș articol și cu pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-.X./27.04.2016, emisă în baza Raportului de inspectie fiscală nr.F-.X./27.04.2016 pentru acest capat de cerere, urmând ca organele de inspectie fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la reanalizarea situației de fapt în funcție de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele și documentele prezentate de contestatară, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspectie fiscală pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac.

**4.b. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în suma de .X. lei cu dobanzile/comisoanele bancare și diferențele de curs valutar aferente creditelor acordate de BCR, .X. S.A. și .X. S.A., precum și cu privire la diminuarea pierderii fiscale cu acestea pe perioada 2011 – 2012, Agenția Națională de Administrare Fiscala este investita să se pronunte dacă aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal, în condițiile în care organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli datorită faptului ca tranzactia de achiziție a dreptului de proprietate asupra modelelor și desenelor industriale nu a avut scop economic, iar așa cum s-a analizat la pct. 4.a. din prezentul capitol, decizia de impunere contestata a fost desfiintata pentru acest capăt de cerere, urmând a fi refacuta inspectia fiscala.**

**În fapt**, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru achiziția modelelor industriale și desenelor pentru produsele fabricate de .X. S.A.,

respectiv apa minerala plata și carbogazoasa, bere, băuturi răcoritoare Giusto, cafea,etc.,pentru care agentul economic a prezentat Contractul comercial de vanzare-cumparare nr. .X./04.01.2008, .X. S.A. a contractat două credite de la .X. S.A., respectiv în baza contractului de credit nr. .X./18.01.2008 suma de .X. euro și în baza contractului de credit nr..X./28.12.2010 suma de .X. euro.

În baza contractului de credit de investitii nr. .X./06.09.2013, încheiat cu .X. S.A. și .X. S.A. sumele ramase neachitate la 30.09.2013 din contractele încheiate cu B.C.R. S.A. au fost refinanțate și denominate în lei.

Având în vedere ca prin Procesul verbal nr. .X./10.03.2016, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. .X., încheiat la Sucursala .X. s-a concluzionat ca cheltuielile cu amortizarea achizițiilor de titluri de proprietate intelectuala sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, ca urmare a aplicării prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, în sensul ca tranzacția nu are scop economic, deoarece modelele și desenele ce au făcut obiectul Contractului comercial de vanzare-cumparare nr. .X./04.01.2008 aparțineau și erau deja exploatate de .X. S.A., conform contractelor de cesiune inregistrate la OSIM, cheltuielile în suma de .X. lei cu dobanzile/comisioanele și diferențele de curs valutar aferente creditelor acordate de .X., .X. S.A. și .X. S.A. sunt nedeductibile fiscal.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma de .X. lei, reprezinta venituri din diferentele de curs valutar care s-au sczut din rezultatul fiscal, obținut după ce s-au adunat cheltuielile nedeductibile fiscal stabilite de organele de inspectie fiscala.

Prin contestatia formulata, referitor la deductibilitatea cheltuielilor aferente creditelor bancare contractate pentru achiziția drepturilor de proprietate industrială, societatea susține că întrucât organele de inspectie fiscală au considerat că tranzacția dintre dl. .X. și .X. S.R.L., respectiv contractul nr. .X./2008 nu are conținut economic, acestea au refuzat și deductibilitatea dobânzilor și comisioanelor aferente creditului bancar contractat de către pentru achiziționarea drepturilor de proprietate industrială, situație pe care societatea o contestă, întrucât în absența acestora ar fi riscat să nu mai poată comercializa bunurile în forma cunoscută de consumatori, atât pe piața internă, cât și pe piața internațională, fapt pentru care consideră că cheltuielile efectuate pentru dobândirea drepturilor de proprietate industrială sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice și deci deductibile în întregime.

Ca o consecință, și cheltuielile suportate cu diferențele de curs valutar, aferente creditelor contractate sunt cheltuieli deductibile.

**În drept**, potrivit prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(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.”*

Conform pct.22 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

*“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Conform prevederilor legale de mai sus se reține că pentru determinarea profitului impozabil sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Alin. (3) lit. h) al art. 21 din același act normativ stipulează:

*“Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

*h) cheltuielile cu dobânda și diferențele de curs valutar, în limita prevăzută la art. 23;”*,

iar art. 23 stipulează :

*“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.*

*(3) În cazul în care cheltuielile din diferențele de curs valutar ale contribuabilului depășesc veniturile din diferențele de curs valutar, diferența va fi tratată ca o cheltuială cu dobânda, potrivit alin. (1), deductibilitatea acestei diferențe fiind supusă limitei prevăzute la alin. (1). Cheltuielile din diferențele de curs valutar, care se limitează potrivit prezentului alineat, sunt cele aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare a capitalului.*

*(4) Dobânzile și pierderile din diferențe de curs valutar, în legătură cu împrumuturile obținute direct sau indirect de la bănci internaționale de dezvoltare și organizații similare, menționate în norme, și cele care sunt garantate de stat, cele aferente împrumuturilor obținute de la instituțiile de credit române sau străine, instituțiile financiare nebancare, de la persoanele juridice care acordă credite potrivit legii, precum și cele obținute în baza obligațiunilor admise la tranzacționare pe o piață reglementată nu intră sub incidența prevederilor prezentului articol.*

(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.

(6) Limita prevăzută la alin. (5) se aplică separat pentru fiecare împrumut, înainte de aplicarea prevederilor alin. (1) și (2).

(7) Prevederile alin. (1) - (3) nu se aplică societăților comerciale bancare, persoane juridice române, sucursalelor băncilor străine care își desfășoară activitatea în România, societăților de leasing pentru operațiunile de leasing, societăților de credit ipotecar, instituțiilor de credit, precum și instituțiilor financiare nebancale.

(8) În cazul unei persoane juridice străine care își desfășoară activitatea printr-un sediu permanent în România, prevederile prezentului articol se aplică prin luarea în considerare a capitalului propriu.”

Din interpretarea temeiurilor legale invocate, reiese ca cheltuielile cu dobânzile și diferențe de curs valutar au deductibilitate dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute expres de legiuitor.

Organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat deductibilitatea cheltuielilor cu dobânzile și diferențele de curs valutar prin prisma prevederilor legale invocate anterior, ci le-au încadrat ca fiind nedeductibile fiscal ca o consecință a faptului ca cheltuielile cu amortizarea achizițiilor de titluri de proprietate intelectuală sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, ca urmare a aplicării prevederilor art 11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Intrucât, așa la pct.4. a. din prezentul capitol s-a dispus desființarea parțială a deciziei de impunere contestată, în ceea ce privește ca cheltuielile cu amortizarea achizițiilor de titluri de proprietate intelectuală, cu consecința refacerii inspecției fiscale, ca o consecință, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(4) al acelu.X. articol și cu pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-.X./27.04.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./27.04.2016 și pentru acest capat de cerere, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la reanalizarea situației de fapt în funcție de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele și documentele prezentate de contestatară, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea

probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac.

La reanalizare, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și prevederile legale invocate prin prezenta decizie.

**4.c. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în suma de .X. lei cu amortizarea celor trei mijloace fixe aflate în patrimoniul .X. S.A. – SUCURSALA .X., precum și cu privire la diminuarea pierderii fiscale cu acestea în anul 2012 Agenția Națională de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal, în condițiile în care până la data de 31.12.2014 aceste mijloace fixe nu repuse în funcțiune.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.A. a înregistrat ca și cheltuială deductibilă suma de .X. lei, reprezentând amortizare fiscală calculată și înregistrată de .X. S.A. – SUCURSALA .X. .X., pentru trei mijloace fixe aflate în patrimoniu, în condițiile în care Sucursala .X., respectiv .X. S.A. nu a mai realizat venituri din producția cafelei sau din alte activități din ianuarie 2012.

Organele de inspecție fiscală au considerat că amortizarea fiscală aferentă utilajelor susmenționate, reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal, nefiind aferent veniturilor realizate, având în vedere că potrivit prevederilor legale pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale ramase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.

Astfel, întrucât la data de 31.12.2014 aceste mijloace fixe nu au fost repuse în funcțiune, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei este nedeductibilă fiscal.

**În drept**, art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă de la 01.01.2008, prevede:

*“(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.”*

Potrivit prevederilor legale invocate mai sus, se reține că pentru ca o cheltuială să fie deductibilă la calculul profitului impozabil trebuie să fie aferentă veniturilor realizate.

Art.21 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă de la 01.01.2008, stipulează:

*“Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: (...)*

*i) amortizarea, în limita prevăzută la art.24;”, iar art.24 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, precizează:*

*„(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.[...]*

*(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:*

*a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;*

*b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;*

*c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.”*

Astfel, cheltuielile aferente achiziționării unor mijloace fixe se pot recupera din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, în condițiile în care mijlocul fix amortizabil este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative, are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului și are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Condițiile prevăzute de lege fiind impuse a se îndeplini cumulativ, presupune că neîndeplinirea uneia din aceste condiții conduce automat la nedeductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe.

De asemenea, pct.70<sup>2</sup> din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal stipulează că:

*„Pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală”.*

Având în vedere că din luna ianuarie societatea nu a mai înregistrat venituri din utilizarea celor trei mijloace fixe, acestea nemaifiind repuse în funcțiune până la data finalizării perioadei supuse inspecției fiscale, respectiv 31.12.2014, se reține ca în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în suma de .X. lei.

Prin urmare, având în vedere ca argumentele contestatarei nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, față de cele reținute, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora : *„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd *„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 contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

**4.d. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor:**

- în suma de .X. lei privind primele de asigurare voluntara de sănătate acordate peste limita de .X. euro/participant;

- în suma de .X. lei reprezentand cheltuieli care au la baza documente emise de agenți economici care la data achizitiei bunurilor erau declarați inactivi;

- în suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli aferente altui an fiscal, respectiv anul 2007, precum și cu privire la diminuarea pierderii fiscale cu acestea pe perioada 2011 – 2012,

cauza supusă solutionării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generala de Solutionare a Contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei în condițiile în care societatea nu înțelege să aducă argumente și sa invoce temeuri de drept în susținerea propriei cauze.

**În fapt**, urmare inspecției fiscale efectuate la .X. S.A., pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2014, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în quantum total de .X. lei, pentru care au calculat dobânzi/majorări de întârziere în suma de .X. lei și penalități de întârziere în suma de .X. lei.

Deși prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-.X./27.04.2016, .X. S.A. contestă quantumul total al impozitului pe profit și accesoriile aferente, în ceea ce privește cheltuielile:

- în suma de .X. lei privind primele de asigurare voluntară de sănătate acordate peste limita de .X. euro/participant;

- în suma de .X. lei reprezentand cheltuieli care au la baza documente emise de agenți economici care la data achizitiei bunurilor erau declarați inactivi;

- în suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli aferente altui an fiscal, respectiv anul 2007, contestatara nu aduce argumente și nu invoca temeuri de drept în susținerea propriei cauze.

**În drept**, sunt incidente dispozițiile art.269 alin.1 lit.c) și lit.d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare care prevăd :

*“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :*

*c) motivele de fapt și de drept ,*

*d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.*

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea

titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căreia :

*“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”*,

coroborate cu prevederile pct.2.5 din același act normativ, potrivit căreia :

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

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.249 și art..X. din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Art. 249 Sarcina probei:*

*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.*

*Art. .X. Obiectul probei și mijloacele de probă:*

*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”*,

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„Art.73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:*

*(1) Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.*

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.



Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.3.X./18.06.2010, se reține că “motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedeținerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.

Se reține că .X. S.A. deși contestă întregul quantum al impozitului pe profit stabilit prin actul administrativ atacat, nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeuri de drept pentru diminuarea pierderii fiscale/impozitul pe profit aferent cheltuielilor mai sus prezentate.

Astfel, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va respinge contestația ca nemotivată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor:

- în suma de .X. lei privind primele de asigurare voluntara de sănătate acordate peste limita de .X. euro/participant;
- în suma de .X. lei reprezentand cheltuieli care au la baza documente emise de agenți economici care la data achizitiei bunurilor erau declarati inactivi;
- în suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli aferente altui an fiscal, respectiv anul 2007, precum și cu privire la diminuarea pierderii fiscale cu acestea pe perioada 2011 - 2012.

În ceea ce privește accesoriile în suma de .X. lei aferente impozitului pe profit în suma de .X. lei, având în vedere ca prin prezenta decizie, potrivit celor retinute la pct. 4.a. și 4.b. din prezentul capitol s-a dispus desființarea partiala a deciziei de impunere, iar potrivit celor retinute la pct. 4.a. și 4.b. din prezentul capitol s-a dispus respingerea ca neîntemeiată, respectiv ca nemotivată, iar potrivit principiului de drept conform caruia accesoriul urmează soarta principalului și întrucât organul de soluționare a dispus desființarea deciziei de impunere pentru întregul quantum al impozitului pe profit motivat de cele anterior prezentate, ca o consecință, se va desființa decizia de impunere contestată și pentru accesoriile în suma de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să recalculeze quantumul acestora în urma refacerii inspecției fiscale.

Pentru cele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, se

## **DECIDE**

**1. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-.X./27.04.2016, emisă de organele de inspecție

fiscala din cadrul A.J.F.P. .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./27.04.2016, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - TVA;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente TVA.

**2. Desființarea parțială** a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-.X./27.04.2016, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./27.04.2016 respectiv pentru suma **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - TVA;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- .X. lei - penalități de intarziere aferente TVA,

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la refacerea inspecției fiscale privind aceleasi operațiuni, pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze, atât argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

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

**DIRECTOR GENERAL,**  
.X.