

DECIZIA nr. 152/2017
privind solutionarea contestatiei formulata de
.X.,
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. x/2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1 a fost sesizata de catre Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili cu adresa nr. x/2016, inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. x/2016, completata cu adresele inregistrate sub nr. x/2017 si nr. x/2017 cu privire la contestatia formulata de **.X.**, **CUI RO x** cu sediul social in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la registratura organului fiscal sub nr. x/2016 si completata cu adresele inregistrate la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/2016 si x/2016 il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2016 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MC x/2016 de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili, comunicata sub semnatura la x/2016, prin care s-au stabilit obligatii fiscale de plata in suma totala de x lei astfel:

- x lei - impozit pe profit;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- x lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- x lei - dividende persoane juridice;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente dividendelor;
- x lei - penalitati de intarziere aferente dividendelor;
- x lei - TVA;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei - penalitati de intarziere aferente TVA;
- x lei - venituri dividende persoane fizice;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente dividendelor;
- x lei - penalitati de intarziere aferente dividendelor.

.X. contesta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2016, respectiv suma de **x lei**:

- | | |
|--|--------|
| - impozit pe profit | x lei; |
| - accesorii aferente impozitului pe profit | x lei |
| - TVA | x lei; |
| - accesorii aferente TVA | x lei. |

De asemenea, prin contestatia formulata contribuabila solicita admiterea deducerii din perspectiva impozitului pe profit si in consecinta diminuarea corespunzatoare a obligatiilor fiscale suplimentare de plata stabilite prin decizia de impunere a urmatoarelor sume:

- deducerea suplimentara a amortizarii fiscale pentru anii 2007-2010 in suma totala de x lei cu impact asupra impozitului pe profit in suma de **x lei**;
- deducerea suplimentara aferenta cheltuielilor cu obligatiile de plata privind taxele locale in suma de x lei cu impact asupra impozitului pe profit in suma de **x lei**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 269, art. 270, art. 272 alin. (2) si art 276 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **.X.**

I. Prin contestatia formulata **.X.** solicita anulara partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2016, in ce priveste suma de x lei reprezentand obligatii fiscale stabilite suplimentar.

In sustinerea contestatiei societatea aduce urmatoarele argumente:

ASPECTE PROCEDURALE:

1. Depasirea duratei inspectiei fiscale

Contestatarul mentioneaza faptul ca, conform RIF, inspectia fiscala s-a desfasurat in perioada 14.12.2011-08.06.2016, fiind suspendata in perioada 22.02.2012-01.10.2013. Inspectia fiscala s-a desfasurat efectiv pe o perioada de 35 de luni, iar perioada in care ar fi trebuit sa fie finalizata conform prevederilor imperative ale legii a fost depasita cu 29 de luni. Pe cale de consecinta, prin incalcarea prevederilor legale imperative este afectata insasi legalitatea RIF si a deciziei de impunere emise in data de 24.06.2016.

Astfel, prin depasirea termenului maxim de 6 luni, organele de inspectie fiscala au fost decazute din dreptul de a continua si finaliza inspectia inceputa la data de 14.12.2011 si, in consecinta, RIF si decizia de impunere sunt lovite de nulitate.

Societatea contestatarul invoca faptul ca, in conformitate cu prevederile art. 175 din Codul de procedura civila, vatamarea rezulta cu evidenta si consta in impunerea in sarcina sa a obligatiilor fiscale accesorii calculate pentru perioada ulterioara celei in care ar fi trebuit finalizata inspectia fiscala, respectiv pentru o perioada de 29 de luni.

2. Nerespectarea prevederilor legale privind continutul Avizului de inspectie fiscala nr. x/2011

.X. invoca nelegalitatea stabilirii obligatiilor fiscale contestate ca urmare a avizului de inspectie fiscala care nu indeplineste conditiile imperative de forma prevazute de lege. In consecinta, avizul si actele subsecvente sunt lovite de nulitate.

Dupa cum rezulta din continutul sau, avizul nu cuprinde mentiunile prevazute de art. 101, respectiv temeiul juridic al inspectiei fiscale.

ASPECTE PE FOND:

1. Referitor la reducerea rezervei din reevaluare inregistrata ca urmare a reevaluarii imobilizarilor corporale efectuate de catre societate la data de 31.12.2008

Contribuabila considera ca impozitarea aditionala a rezervelor din reevaluare in suma de x lei efectuata de inspectia fiscala pentru anul 2008 este netemeinica din urmatoarele considerente:

- Ca urmare reevaluarilor contabile efectuate in 2003, 2006 si 2007, au rezultat rezerve din reevaluare/plusuri de valoare inregistrate in contabilitate prin intermediul contului 105 "Rezerve din reevaluare". Aceste rezerve au fost luate in calcul la determinarea deducerilor fiscale de amortizare in perioada supusa controlului. Astfel, o parte din rezervele din reevaluare a fost dedusa fiscal prin intermediul deducerilor de amortizare fiscala/cheltuielilor cu scoaterea din gestiune in perioada controlata. Rezulta ca rezervele din reevaluare discutate au fost partial deduse fiscal si partial nededuse fiscal in perioada controlata;

- La data de 31.12.2008, societatea a efectuat o noua reevaluare contabila a imobilizarilor corporale existente in patrimoniul sau la acea data, cu reflectarea in contabilitate a rezultatelor reevaluarii. In urma acestei reevaluari a intervenit reducerea sau anulara unor rezerve din reevaluare recunoscute anterior, rezerve care la momentul reducerii/anularii erau partial deduse fiscal si partial nededuse fiscal;

- Reducerea sau anulara oricarei rezerve care a fost anterior dedusa se include in veniturile impozabile indiferent daca reducerea sau anulara este datorata modificarii destinatiei rezervei, distribuirii rezervei catre participanti sub orice forma, lichidarii, divizarii, fuziunii sau oricarui alt motiv;

- Avand in vedere ca legislatia fiscala nu contine nicio prevedere sau clarificare privind modalitatea de impozitare a reducerii rezervelor din reevaluare, in cazul in care acele rezerve au fost partial deduse fiscal si partial nededuse fiscal pana la momentul reducerii lor, pe baza *principiului in dubio contra fiscum*, legea ar trebui interpretata in favoarea contribuabilului, respectiv reducerea de rezerve din reevaluare ar trebui sa afecteze cu prioritate partea de rezerve din reevaluare nededusa fiscal si abia ulterior, daca mai este cazul, partea care a fost dedusa fiscal;

- Mecanismul de calcul aplicat de organele fiscale nu poate fi acceptat, intrucat conduce la un rezultat mult mai nefavorabil in comparatie cu o simpla medie aritmetica care s-ar fi putut aplica. Acest mecanism este contrar prevederilor legale, conform carora reducerea ar trebui sa afecteze rezervele din reevaluare in ordinea descrescatoare inregistrarii lor, adica reducerea de rezerve din 2008 ar trebui alocata intai rezervei constituite in 2006 pe baza unei proratae, a unei medii aritmetice simple, care sa tina cont atat de partea dedusa, cat si de partea nededusa

din rezerva din 2006. Mecanismul de calcul aplicat de organele fiscale ignora ordinea descrescatoare impusa de lege si determina prorata prin raportare atat la rezervele din 2006, cat si din 2007.

2. Referitor la suma de x lei reprezentand diferente din reevaluarea mijloacelor fixe considerata nedeductibila

.X. mentioneaza ca suma de x lei nu se regaseste in cheltuielile contabile ale societatii (in contul de profit si pierderi aferent anului 2008), aceasta fiind inregistrata doar ca o reducere a rezervei din reevaluare. In consecinta, aceasta suma nu putea fi considerata nedeductibila de organul fiscal si nu puteau determina diferente de impozit pe profit si obligatii accesorii aferente.

3. Referitor la avansurile acordate doamnei .Y. in vederea achizitiei de actiuni la .Y.

Societatea contestatara sustine ca, asa cum rezulta din documentele puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, intentia partilor la momentul incheierii contractelor a fost aceea de dobandire de catre societate a unui pachet majoritar de actiuni .Y., pentru acest scop fiind avansate doamnei .Y., persoana insarcinata cu aducerea la indeplinire a obiectului contractelor.

Contribuabila a urmarit realizarea unei investitii constand in achizitia de actiuni .Y. si, in conditiile in care actul constitutiv al acesteia impiedica transferul de actiuni catre terti fata de .Y., au fost incheiate contracte cu doamna .Y. care avea capacitatea si era obligata sa dobandesca actiuni .Y..

Astfel, in perioada 2006-2007 au fost incheiate contracte de catre Valmetex (societate absorbita de .X.) si de catre .X. cu doamna .Y. in cadrul carora se stipula obligatia ca pana la data de 31.12.2012, doamna .Y. sa cumpere si sa vanda catre .X. un anumit numar de actiuni ale .Y.

Doamna .Y. a achizitionat actiunile .Y., fara a folosi avansurile primite de la .X. in alt scop. Apoi actiunile respective au fost gajate catre .X., ipoteca fiind inscrisa in registrul actionarilor .Y. si .Y. In cursul anului 2012, avand in vedere termenul limita impus in contractele de avans pentru vanzarea catre .X. a actiunilor .Y., s-au facut eforturi deosebite de catre parti pentru vanzarea actiunilor catre .X., apelandu-se la actiuni de executare a ipotecii prin executori judecatoresti. Urmare a restrictiilor din actul constitutiv al .Y., vanzarea actiunilor catre .X. nu a putut fi dusa la indeplinire pana la data limita de 31.12.2012.

4. Referitor la serviciile prestate de .Y.

Contribuabila invova faptul ca respingerea partiala a deductibilitatii serviciilor prestate de .Y. din perspectiva impozitului pe profit si a TVA este netemeinica pentru urmatoarele motive:

- In baza contractului de prestari servicii nr. X/2008 incheiat intre .Y. si .X. sucursala .Y., .Y. a desfasurat activitati de consultanta, indrumare, monitorizare, asistenta, instruire si control in ceea ce priveste dezvoltarea sistemelor moderne de

management pentru cresterea performantelor contestatarei, performante care sunt indisolubil legate de gradul de formare profesionala, de gradul de instruire si cunoastere a personalului implicat in desfasurarea activitatii si de functionarea optima a operatiunilor suport necesare desfasurarii activitatii, astfel incat cele 18 sucursale sa actioneze intr-o maniera unitara si conform cu cele mai bune practici impuse de societate;

- Organele de inspectie fiscala si-au depasit atributiile neavand capacitatea de a analiza si concluziona daca un anumit curs de instruire si formare a angajatilor este util societatii sau nu, invocand in acest sens art. 194 din Codul muncii;

- Societatea a achizitionat serviciile prestate de .Y. in scopul realizarii de venituri impozabile, respectiv in vederea desfasurarii activitatii sale economice ale carei rezultate sunt indisolubil legate de personalul implicat in desfasurarea activitatii, respectiv de gradul de instruire si abilitatile acestuia;

- Conform societatii, documentele justificative puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala fac dovada deplina a prestarii efective a serviciilor, iar Codul fiscal prevede expres deductibilitatea cheltuielilor pentru formarea si pregatirea profesionala a personalului angajat la art. 21 alin. (2) lit. h);

- Utilizarea serviciilor primite in folosul operatiunilor taxabile din perspectiva TVA si detinerea unei facturi emise in mod corespunzator sunt conditiile unice si suficiente a caror indeplinire indreptateste beneficiarul serviciilor sa isi exercite dreptul de deducere a TVA;

- Conform Codului de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa examineze in mod obiectiv starea de fapt si sa aiba in vedere toate circumstantele edificatoare incidente in cauza, inclusiv natura serviciilor care, in unele cazuri, presupune materializarea acestora in documente care imbraca diverse forme (art. 49, alin. (2), art. 64 si art. 105);

- Solicitarile de justificari ale organelor de inspectie fiscala cu privire la legalitatea deducerii TVA aferenta serviciilor prestate de .Y. exced ceea ce este necesar pentru acordarea dreptului de deducere in vederea respectarii principiului neutralitatii TVA;

- In ceea ce priveste justificarea deducerii TVA, relevanta este hotararea pronuntata de CEJ in cazurile conexe C-80/11 si C-142/11, precum si cazul John Reinsdorf C-85/95;

- CJUE a retinut ca principiul neutralitatii fiscale impune ca deducerea TVA aferenta intrarilor sa fie acordata daca cerintele de fond sunt indeplinite, chiar daca anumite cerinte de forma au fost omise de persoanele impozabile (Hotararea din 30 septembrie 2010 C392/09, punctul 39 si Hotararea din 8 mai 2008 C95/07 si C96/07);

- Acelasi tip de servicii au fost prestate de .Y. in beneficiul altor sucursale ale societatii, in baza aceluiasi tip de documentatie, iar deductibilitatea cheltuielilor si a

TVA aferenta a fost admisa de organele de inspectie fiscala in cadrul aceleiasi inspectii fiscale, astfel este evidenta incalcarea principiului aplicarii unitare a legii.

5. Referitor la serviciile prestate de .Y.

.X. mentioneaza ca organele de inspectie fiscala au negat in mod eronat si netemeinic deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile juridice prestate de .Y. in suma de .Y., precum si dreptul de deducere a TVA aferenta in suma de .Y., pe motiv ca prestarea efectiva a acestor servicii nu ar fi fost dovedita.

Prestarea efectiva a serviciilor rezulta in mod evident din documentele puse la dispozitie organelor de inspectie fiscala. Contestatarul detine corespondenta cu .Y. in cadrul careia aceasta din urma a acordat consultanta juridica cu privire la dosare in care societatea figureaza ca parte, opinii legale, instructiuni pentru avocatii litigianti care reprezentau .X. in litigiile de pe rolul instantelor din teritoriu, concluzii scrise, intampinari, etc., in legatura cu dosarele contribuabilei a caror instrumentare a presupus prestarea de asistenta juridica pe toata durata solutionarii litigiilor care au presupus nenumarate termene.

Societatea contestatarul subliniaza faptul ca organele de inspectie fiscala si-au justificat masurile luate cu privire la serviciile prestate de .Y. prin invocarea unor vicii formale ale documentelor, cum ar fi neinscrierea numarului sau neinscrierea partii in fata careia ar fi trebuit sa reprezinte societatea pe imputernicirile avocatale.

Totodata, considera ca, fara niciun temei, organele de inspectie fiscala au desconsiderat faptul ca, in cadrul unui litigiu, prestarea de servicii juridice nu se rezuma doar la reprezentarea sau asistarea clientului in fata instantei, ci aceasta presupune o serie de activitati premergatoare constand in pregatirea dosarului, inclusiv contruirea argumentatiei pe fondul problemei deduse judecatii. Intrucat, prin prisma competentei instantelor, contestatarul a avut litigii pe rolul instantelor situate in diverse parti ale tarii, au fost angajate serviciile unor avocati litigianti care activau in circumscriptiile respective.

Deasemenea, in mod nejustificat, organele de inspectie fiscala au admis selectiv deductibilitatea cheltuielilor si a TVA aferenta doar in ceea ce priveste anumite facturi emise de .Y..

Contribuabila mai mentioneaza si faptul ca serviciile prestate in temeiul contractului de asistenta juridica nr. 410/03.10.2001 sunt prestate pe baza de abonament si in sustinere invoca Cauza C-463/14 Asparuhovo Lake investment company OOD.

6. Referitor la suma de x lei reprezentand amortizarea fiscala aferenta mijloacelor fixe inchiriate partial

Societatea a considerat deductibila amortizarea fiscala proportional cu gradul de ocupare al imobilelor intrucat pe perioada folosirii partiale a unui bun, legea permite deducerea integrala a amortizarii fiscale. Avand in vedere ca suma mentionata este aferenta unor imobile inchiriate partial in anul 2008 reiese in mod

evident ca aceasta suma nu putea fi considerata drept cheltuiala nedeductibila de organul fiscal.

7. Referitor la serviciile de consultanta prestate de .Y. si de .Y.

In scopul identificarii unor tinte imobiliare profitabile, au fost angajate cercetari si studii de piata. Contestatara a cumparat si studii de piata privind oportunitatile de investitii in piata imobiliara din Serbia, urmarand totodata si gasirea de potentiali chiriasi pentru spatiile detinute in Romania.

Conform sustinerilor societatii contestatare, cei doi consultanti, .Y. si .Y., au furnizat si rapoarte pe e-mail privind oportunitatea de investitii care au condus la deplasari in Serbia. Cu toate ca decizia finala a societatii a fost aceea de a nu investi in Republica Serbia din motive obiective comerciale, cheltuielile legate de evaluarea potentialului de bussiness sunt deductibile.

8. Referitor la serviciile de publicitate prestate de .Y. in anul 2010

.X. mentioneaza ca, in scopul de a atrage clienti din Serbia a incheiat contractul nr. X/2010 si contractul nr. X/2010 prin care .Y., in calitate de furnizor s-a angajat sa presteze servicii de publicitate online. Aceste cheltuieli sunt deductibile, fiind cheltuieli de promovare catre potentiali clienti, existand toate documentele si inregistrarile necesare pentru aceasta incadrare, iar TVA aferenta este deductibila.

9. Referitor la rolul activ al organului de inspectie fiscala

In opinia contribuabilei, organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa identifice si sa stabileasca si corectarea de obligatii fiscale ale societatii in sensul diminuarii acestora, conferindu-i titlul de creanta pentru realizarea dreptului sau la restituiria sumelor achitate in plus fata de cele datorate.

In perioada supusa inspectiei fiscale, societatea a considerat deductibila amortizarea fiscala proportional cu gradul de ocupare al imobilelor. Rezulta ca pe perioada folosirii partiale a unui bun, legea permite deducerea integrala a amortizarii fiscale.

In virtutea principiului rolului activ, organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa constate aspectele mentionate si sa stabileasca si diminuarea obligatiilor fiscale ale societatii din perspectiva impozitului pe profit in suma de x lei.

.X. solicita deducerea sumelor aditionale mentionate din perspectiva impozitului pe profit aferent perioadei 2007-2010 si in consecinta diminuarea corespunzatoare a obligatiilor fiscale suplimentare de plata stabilite prin decizia de impunere in ceea ce priveste impozitul pe profit.

Pe parcursul derularii inspectiei fiscale, contestatarei i-a fost comunicata Sentinta civila nr. X/2012, care are ca efect diminuarea bazei de impozitare din perspectiva impozitului pe profit datorat pentru anii 2009 si 2010.

Contribuabila invoca faptul ca organele de inspectie fiscala nu au emis nicio dispozitie de masuri pe parcursul derularii inspectiei fiscale, pentru a da efect hotararii judecatoresti prin care baza impozabila din perioada verificata trebuia diminuata.

Prin urmare, in scopul asigurarii justei asezari a sarcinilor fiscale si a respectarii hotararii judecatoresti, .X. solicita deducerea sumelor aditionale din perspectiva impozitului pe profit aferent perioadei 2009-2010 si in consecinta diminuarea corespunzatoare a obligatiilor fiscale suplimentare de plata stabilite prin decizia de impunere in ceea ce priveste impozitul pe profit.

In contabilitatea societatii, la nivelul anilor 2009-2010, obligatia de plata privind taxele locale si deducerea fiscala aferenta din perspectiva impozitului pe profit au fost constituite la un nivel mai mic, pe baza sumelor din raportul de evaluare si nu la nivelul mai mare comunicat spre plata de autoritatile locale. Sumele corectate in anul 2015 prin intermediul contului 1174 nu au fost deduse la calculul impozitului pe profit.

Prin contestatia formulata .X. solicita anulara partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2016, in ce priveste suma de x lei reprezentand obligatii fiscale stabilite suplimentar.

Adicional, contestatara solicita admiterea deducerii din perspectiva impozitului pe profit si in consecinta diminuarea corespunzatoare a obligatiilor fiscale suplimentare de plata stabilite prin decizia de impunere a urmatoarelor sume:

- deducerea suplimentara a amortizarii fiscale pentru anii 2007-2010 in suma totala de x lei cu impact asupra impozitului pe profit in suma de x lei;
- deducerea suplimentara aferenta cheltuielilor cu obligatiile de plata privind taxele locale in suma de x lei cu impact asupra impozitului pe profit in suma de x lei.

II. Urmare inspectiei fiscale generale vizand perioada 01.01.2006-31.12.2010 organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.A.M.C. au intocmit Raportul de inspectie fiscala nr. F-MC x/2016 in baza caruia au emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2016, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii fiscale:

- x lei - impozit pe profit;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- x lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- x lei - dividende persoane juridice;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente dividendelor;
- x lei - penalitati de intarziere aferente dividendelor;
- x lei - TVA;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei - penalitati de intarziere aferente TVA;
- x lei - venituri dividende persoane fizice;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente dividendelor;
- x lei - penalitati de intarziere aferente dividendelor.

.X. contesta partial decizia de impunere, respectiv suma de **x lei**, reprezentand:

- impozit pe profit x lei;
- accesorii aferente impozitului pe profit x lei;
- TVA x lei;
- accesorii aferente TVA x lei.
- deducerea suplimentara a amortizarii fiscale pentru anii 2007-2010 in suma totala de x lei cu impact asupra impozitului pe profit in suma de x lei;
- deducerea suplimentara aferenta cheltuielilor cu obligatiile de plata privind taxele locale in suma de x lei cu impact asupra impozitului pe profit in suma de x lei.

III. Avand in vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, sustinerile contestatarei si prevederile legale in vigoare pe perioada supusa inspectiei fiscale se retin urmatoarele:

Referitor la aspectele procedurale invocate:

3.1. Referitor la nulitatea actelor atacate:

Cauza supusa solutionarii este daca decizia de impunere contestata este lovita de nulitate, in conditiile in care elementele care determina nulitatea actelor administrativ fiscale sunt expres si limitativ prevazute de legiuitor

In fapt, prin contestatia formulata contribuabila invoca nulitatea deciziei de impunere atacata.

In drept, devin aplicabile prevederile art. 46 alin. (2) si art. 49 alin. (1), lit. a) si b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, care stipuleaza expres si limitativ elementele care conduc la nulitatea actelor administrativ fiscale:

“Art. 46-(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;***
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;***
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;***
- d) obiectul actului administrativ fiscal;***
- e) motivele de fapt;***
- f) temeiul de drept;***
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;***
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;***
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;***
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.”***

“Art. 49-(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;”

Din textele legale antecitate rezulta ca elementele precizate la art. 46 alin. (2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (D. Dascalu, C. Alexandru, *Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

A. Referitor la depasirea duratei inspectiei fiscale

Se retine ca potrivit prevederilor art. 104 alin. (2) si (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in viogoare la data initierii inspectiei fiscale:

“Art. 104-(2) În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspectiei nu poate fi mai mare de 6 luni.

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

Din analiza prevederilor legale, mai sus explicitate, se retine ca inspectia fiscala nu poate fi mai mare de 6 luni in cazul marilor contribuabili, iar perioada in care inspectia fiscala este suspendata nu este inclusa in calculul acesteia.

De asemenea, potrivit doctrinei, trasaturile generale ale nulitatii sunt nesocotirea dispozitiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie sa le contina actul administrativ fiscal, producerea unei vatamari precum si ca respectiva vatamare nu poate fi inlaturata in alt mod decat prin anularea actului, astfel incat se desprinde concluzia ca sanctiunea nulitatii intervine ca o ultima ratiune, numai in masura indeplinirii cumulate a conditiilor mai sus prezentate, iar in speta, o atare vatamare nu a fost provocata contestatarei. In acest sens, s-a pronuntat si Curtea de Apel Bucuresti prin Sentinta civila nr. x/2014, ramasa definitiva prin nerecurare.

Mai mult, prin referatul cauzei, organele de inspectie fiscala precizeaza cauzele care au influentat durata inspectiei fiscale si care nu au tinut de vointa acestora, cum sunt:

- perioada indelungata supusa verificarii;
- volumul mare de documente;
- necesitatea centralizarii constatarilor din cele 17 procese verbale incheiate la nivelul sucursalelor;
- complexitatea obiectivelor inspectiei fiscale pentru stabilirea relevantei starii de fapt fiscale;

Incidente spetei ii sunt si considerentele Curtii de Apel Bucuresti din Sentinta civila nr. X/2014, pronuntata in Dosar nr. x/2012, ramasa definitiva, care constata ca neintemeiate criticile reclamantei cu privire la nulitatea deciziei de impunere pentru neregularitatea procedurii de desfasurare a inspectiei fiscale, respectiv depasirea termenului de definitivare a inspectiei fiscale.

Organul de solutionare a contestatiei retine ca, in cazul in care termenul de desfasurare a inspectiei fiscale a fost depasit, acesta **este un termen de recomandare**, avand in vedere ca nu este prevazuta nicio sanctiune pentru nerespectarea lui.

Fiind un termen de recomandare si nu unul sanctionator, de decadere, nerespectarea acestuia nu poate determina decaderea organelor de inspectie fiscala din dreptul de a finaliza inspectia fiscala.

Nici argumentul contestatarei privind calcularea unor accesorii in quantum mai mare decat cel care ar fi fost datorat in masura in care durata inspectiei fiscale

nu ar fi depasit limita maxima impusa de lege, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat accesoriile aferente unui debit reprezinta o sanctiune pentru neplata debitului, constituit din sume care au stat necuvenit la dispozitia contribuabilei, bugetul de stat fiind prejudiciat prin neincasarea creantei cuvenite.

Astfel, afirmatia .X. conform careia inspectia fiscala s-a efectuat pe o perioada mai mare de 6 luni si argumentele acesteia privind nulitatea absoluta a actului administrativ fiscal, pe motiv ca a fost depasita perioada de efectuare a inspectiei fiscale, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei.

B. Referitor la nerespectarea prevederilor legale privind continutul Avizului de inspectie fiscala nr. x/2011

Se retine ca, in conformitate cu prevederile art. 101 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, Avizul de inspectie fiscala trebuie sa contina urmatoarele date:

“Art. 101-(3) Avizul de inspectie fiscală cuprinde:

a) temeiul juridic al inspectiei fiscale;

b) data de începere a inspectiei fiscale;

c) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspectiei fiscale;

d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspectiei fiscale.”

Formularul “Aviz de inspectie fiscala” se emite informatic, in continutul acestuia introducandu-se datele specifice fiecarei verificari in parte.

Asa cum rezulta din cuprinsul avizului de inspectie fiscala nr. x/2011 emis de catre D.G.A.M.C. temeiul legal in baza caruia a fost emis acest aviz a fost Titlul VII din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare.

Afirmatia contribuabilei potrivit careia lipsa mentionarii in aviz a temeiului de drept atrage nulitatea acestuia si a actelor subsecvente nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei cata vreme aceste aspecte nu atrag nulitatea deciziei de impunere contestata, potrivit legii, elementele care determina nulitatea actelor administrativ fiscale fiind expres si limitativ prevazute de legiuitor.

Avand in vedere cele anterior prezentate, se retine ca aspectele procedurale invocate de .X. sunt neintemeiate si urmeaza a fi respinse ca atare.

Referitor la aspectele pe fond

3.2 Referitor la suma de x lei, reprezentand elemente similare veniturilor pentru anul 2008 aferente rezervelor din reevaluare stabilite suplimentar

Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiei se poate pronunta cu privire la modul de calcul al surplusului din reevaluarea imobilizarilor corporale care a fost anterior deductibil si care

trebuie inclus in veniturile impozabile ale perioadei in care are loc diminuarea rezervei

In fapt, in perioada 2003-2008, contestatara a efectuat mai multe reevaluari contabile ale imobilizarilor corporale existente in patrimoniul, rezultand rezerve din reevaluare.

La data de 31.12.2008, societatea a efectuat o noua reevaluare contabila a imobilizarilor corporale, rezultand reducerea sau anulara unor rezerve din reevaluare.

La calculul rezervei din reevaluare care trebuie impozitat ca element similar veniturilor, organul de inspectie fiscala a raportat valoarea reducerii rezervei la valoarea totala a rezervei vizata de reducere, iar procentul astfel calculat s-a aplicat la partea dedusa.

Astfel, suma de x lei (x lei suma amortizata din surplusul din reevaluarea de la 31.12.2007 + x lei suma amortizata din surplusul din reevaluarea de la 31.12.2006 calculata prin aplicarea procentului mai sus determinat) s-a considerat element similar veniturilor la 31.12.2008. Pe total societate, asa cum rezulta si din Raportul de inspectie fiscala, calculul surplusului din reevaluare dedus pe calea amortizarii, care trebuia inclus in elemente similare veniturilor in anul 2008 este de x lei. Societatea a impozitat ca amortizare nedeductibila pentru anul 2008 suma de x lei, rezultand o diferenta suplimentara de impozitat pentru anul 2008 in suma de **x lei** (x lei-x lei), la care s-a calculat suplimentar un impozit pe profit in suma de **x lei**.

Tot prin raportul de inspectie fiscala, se mentioneaza ca, la 31.12.2008, societatea a efectuat reevaluarea mijloacelor fixe folosind metoda bruta prin inmultirea valorii mijloacelor fixe si a amortizarii inainte de reevaluare cu un indice obtinand astfel valoarea actualizata.

In drept, in conformitate cu art. 22 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 57.1 din H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare

Cod fiscal:

“Art. 22-(5) Reducerea sau anulara oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile, indiferent dacă reducerea sau anulara este datorată modificării destinației provizionului sau a rezervei, distribuirii provizionului sau rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv. Prevederile prezentului alineat nu se aplică dacă un alt contribuabil preia un provizion sau o rezervă în legătură cu o divizare sau fuziune, reglementările acestui articol aplicându-se în continuare aceluși provizion sau rezervă.”

Norme metodologice:

“57.1-În aplicarea prevederilor art. 22 alin. (5), corelate cu dispozițiile art. 19 din Codul fiscal, surplusul din reevaluarea imobilizărilor corporale, care a fost anterior deductibil, evidențiat potrivit reglementărilor contabile în contul "Rezultatul

reportat" sau în contul "Alte rezerve", analitice distincte, se impozitează la momentul modificării destinației rezervei, distribuirii rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv, inclusiv la folosirea acesteia pentru acoperirea pierderilor contabile. Pentru calculul profitului impozabil aceste sume sunt elemente similare veniturilor.

Înregistrarea și menținerea în capitaluri proprii, respectiv conturi de rezerve sau rezultatul reportat, analitice distincte, a rezervelor constituite în baza unor acte normative nu se consideră modificarea destinației sau distribuției."

Potrivit prevederilor legale de mai sus, surplusul din reevaluarea imobilizărilor corporale care a fost anterior deductibil, evidențiat potrivit reglementărilor contabile în contul "Rezultatul reportat" sau în contul "Alte rezerve", se impozitează la momentul modificării destinației, respectiv distribuirii rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv, inclusiv la folosirea acesteia pentru acoperirea pierderilor contabile, fiind elemente similare veniturilor.

Mai mult, se retine că în legislația în vigoare la data modificării destinației rezervei nu se fac precizări exprese cu privire la modul de calcul al părții din rezerva din reevaluare dedusă care trebuie reluată la venituri impozabile.

În punctul de vedere al Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii nr. X/2016 referitor la regimul fiscal al rezervelor din reevaluare, anexat contestației, se fac următoarele precizări:

„În conformitate cu prevederile pct. 71.5 din H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în cazul operațiunii din reevaluare, care a determinat o descreștere a valorii mijloacelor fixe, se procedează la o scădere a rezervei din reevaluare în limita soldului creditor al rezervei, în ordinea descrescătoare înregistrării rezervei [...]"

Facem mențiunea că prevederile legale în vigoare la 31.12.2008 așa cum sunt menționate în Legea 571/2003 privind Codul Fiscal și în Normele Metodologice de aplicare se regăsesc sub următoarea formă:

Norme metodologice:

"Art. 22 al.5

57.1 În aplicarea prevederilor art. 22 alin. (5), corelate cu dispozițiile art. 19 din Codul fiscal, **surplusul din reevaluarea imobilizărilor corporale, care a fost anterior deductibil**, evidențiat potrivit reglementărilor contabile în contul "Rezultatul reportat" sau în contul "Alte rezerve", analitice distincte, **se impozitează la momentul modificării destinației rezervei**, distribuirii rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv, inclusiv la folosirea acesteia pentru acoperirea pierderilor contabile. Pentru calculul profitului impozabil aceste sume sunt elemente similare veniturilor."

"71.5 [...]"

În cazul în care ulterior datei de 31 decembrie 2003 se efectuează reevaluări care determină o descreștere a valorii acestora se procedează la o scădere a rezervei din reevaluare în limita soldului creditor al rezervei, în

ordinea descrescătoare înregistrării rezervei, iar valoarea fiscală a terenurilor și valoarea fiscală rămasă neamortizată a mijloacelor fixe amortizabile se recalculează corespunzător. În aceste situații, partea din rezerva din reevaluare care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile ale perioadei în care se efectuează operațiunile de reevaluare ulterioare datei de 31 decembrie 2003.

Conform celor regăsite în punctul de vedere "În ceea ce privește rezerva din reevaluare aferentă clădirii, înregistrată la data de 31.12.2006, având în vedere faptul că, la data de 31.12.2008, aceasta se anulează parțial, partea din rezerva de reevaluare care a fost dedusă prin intermediul cheltuielilor cu amortizarea fiscală și care se impozitează se determină prin raportarea valorii care reprezintă reducerea rezervei din reevaluare la valoarea totală a rezervei din reevaluare și înmulțirea procentului astfel obținut cu partea din rezerva din reevaluare dedusă prin intermediul cheltuielilor cu amortizarea", facem următoarele mențiuni:

În ceea ce privește anul 2006, având în vedere faptul că rezerva este acoperită parțial cu suma de x lei, suma ce reprezintă un procent de 31.85% din totalul rezervei înregistrate în anul 2006 și aplicând principiul proporționalității rezultă că rezerva amortizată aferentă anului 2006 tratată ca element similar veniturilor trebuie să fie în proporție de 31.85%, așa cum rezultă din calculul organului fiscal.

În consecință, se reține că necesară reanalizarea acestui capăt de cerere avându-se în vedere prevederile legale incidente, precum și perioada aplicabilității actelor normative invocate, astfel că, se va face aplicarea dispozițiilor art. 279 alin. (3) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

„Art. 279-(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

În speță sunt aplicabile și prevederile pct. 11.4-11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, unde se stipulează:

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate,

completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. în situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.

În concluzie, având în vedere cele reținute, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative suscitade, urmează să se desființeze parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de Inspectoratul Fiscal pentru persoane juridice nr. x/2016 pentru suma de x lei reprezentând impozit pe profit, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze reevaluarea imobilizărilor corporale, să stabilească cu claritate modul de îndeplinire a prevederilor legale în materia privind reevaluarea mijloacelor fixe și tratamentul fiscal ce trebuie aplicat diferenței din reevaluare în funcție de cele reținute prin prezenta decizie, prevederile legale în vigoare pe perioada verificată, precum și de argumentele aduse de societate în susținerea cauzei.

3.3 Referitor la suma de x lei reprezentând diferențe din reevaluarea mijloacelor fixe considerate nedeductibile

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect impozit pe profit suplimentar în suma de x lei, în condițiile în care argumentele formulate și documentele depuse de societate nu sunt de natură să dovedească o altă situație decât cea reținută de organele de inspecție fiscală.

In fapt, la 31.12.2008, .X. a efectuat reevaluarea mijloacelor fixe, pentru o parte din acestea rezultând o descreștere a sumelor înscrise în contul de rezerve mai mare față de cea aflată în sold înainte de reevaluarea efectuată la 31.12.2008.

Pe total societate, scăderea sub costul contabil este în suma de x lei, așa cum rezultă din calculul prezentat în anexa la RIF.

Organele de inspecție fiscală au considerat că aceste cheltuieli în suma de x lei, reprezentând valoarea depreciilor mijloacelor fixe în situația în care descrește valoarea acestora ca urmare a efectuării unei reevaluări sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, stabilindu-se astfel suplimentar impozit pe profit în suma de x lei.

In drept, conform prevederilor art. 19 și art. 21 alin. (4) lit. ș) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 19-(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă

cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

“Art. 21-(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

ș) cheltuielile reprezentând valoarea depreciierilor mijloacelor fixe, în cazul în care, ca urmare a efectuării unei reevaluări, se înregistrează o descreștere a valorii acestora.”

Astfel, cheltuielile în suma de x lei, reprezentând valoarea depreciierilor mijloacelor fixe în situația în care descrește valoarea acestora ca urmare a efectuării unei reevaluări sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Deși societatea invocă prin contestație faptul că diferența în suma de x lei nu se găsește în cheltuielile contabile ale societății, aceasta nu face dovada înregistrării sau neînregistrării în contabilitate a acestora nici în timpul inspecției fiscale, nici cu ocazia susținerii punctului de vedere și nici la contestația depusă. Mai mult, suma pe care reprezentanții societății susțin că au înregistrat-o pe cheltuieli în anul 2011 (x lei) nu corespunde cu cea calculată și prezentată în anexa nr. 46-format CD la Raportul de inspecție fiscală. În susținerea faptului că s-a realizat parțial corectia acestei sume aceștia prezintă în anexa la contestația depusă fișa contului 6813 și un extras din registrul de evidență fiscală pentru trimestrul IV 2011 în care sunt prezentate cheltuielile nedeductibile pe cumulată fără a fi prezentate și notele contabile care au condus la înregistrarea acestei sume.

Astfel, așa cum a fost arătat și în Raportul de inspecție fiscală, cheltuielile în suma de x lei reprezentând valoarea depreciierilor mijloacelor fixe în situația în care descrește valoarea acestora ca urmare a efectuării unei reevaluări sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, fapt pentru care urmează a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere.

3.4 Referitor la avansurile acordate doamnei .Y. în vederea achiziției de acțiuni la .Y.(.Y.)

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au reintregit veniturile impozabile, prin reîncadrarea operațiunilor, în condițiile în care documentele și argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice constatările din raportul de inspecție fiscală

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x/2016, s-a stabilit în sarcina societății contestată impozit pe profit stabilit suplimentar în suma de x lei, aferent unei baze impozabile în suma de x lei, astfel:

- x lei aferentă anului 2006;
- x lei aferentă anului 2007;
- x lei aferentă anului 2008;
- x lei aferentă anului 2009;
- x lei aferentă anului 2010,

care provine din reintregirea veniturilor .X. ca urmare a sumelor acordate doamnei .Y. pentru achiziționarea acțiunilor .Y.

In drept, sunt incidente prevederile art. 21 alin. (1) și art. 22 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

coroborate cu prevederile pct. 22 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifică:

“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.”

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

În speta sunt incidente și prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

“Art. 11-(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.”

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia sau pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic.

De asemenea, art. 6 și art. 7 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală precizează:

“Art. 6-(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 constatările complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. (...)”

“Art. 7-(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, 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.”

Fata de cele de mai sus, se retine ca organele fiscale, la stabilirea obligatiilor unui agent economic, sunt indreptatite sa aprecieze relevanta starilor de fapt fiscale, sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale putand sa reincadreze forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al acesteia.

Conform prevederilor art. 23 alin. (5) lit. a) din Legea nr. 571/2003 Cod fiscal, cu completarile si modificarile ulterioare:

“Art. 23-(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;”

Din documentele aflate la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

.X., respectiv .Y. (devenita ulterior .X.) a incheiat contracte/contracte de imprumut in decursul perioadei 2006-2014 cu doamna .Y., prin care aceasta se obliga sa transmita dreptul de proprietate al tuturor actiunilor detinute si emise de .Y.. In baza acestor contracte, .X./Y. a platit doamnei .Y., sub forma de avansuri/imprumuturi suma de x lei (suma prevazuta in contractul de tranzactie din 27.05.2015).

Asa cum rezulta din referatul cauzei, .X. nu a fost niciodata proprietarul actiunilor .Y., actiunile fiind cesionate catre un tert, pretul actiunilor fiind platit de actionarul majoritar al .X., respectiv .Y..

Societatea contestatara a incheiat mai multe contracte de imprumut cu doamna .Y., in baza carora aceasta a achizitionat actiuni .Y. pentru care ulterior s-au incheiat si contracte de ipoteca imobiliara asupra acestora.

Operatiunea initiala prin care au fost acordate avansuri pentru cumpararea de actiuni a fost reclasificata de societate prin incheierea, incepand cu data de 28.02.2014, a mai multor contracte de imprumut.

La sumele avansate de .X. s-a adaugat, cu titlu de daune interese rezultate din neexecutarea de catre debitoare a obligatiilor rezultate din contractele de imprumut, o suma reprezentand dobanda legala, calculata zilnic la soldul avansurilor incepand cu data de 01.01.2013, in cazul unor contracte si cu data de 01.09.2014 in cazul altora si pana la 15.05.2015, cand s-a semnat contractul.

Datorita nerespectarii obligatiilor rezultate din contractele incheiate, prin contractul de tranzactie din data de 27.05.2015, doamna .Y. a fost obligata la plata catre contestatara a sumelor reprezentand avansuri, imprumuturi, daune interese reprezentand dobanda legala calculata la soldul avansurilor incepand cu data de 01.01.2013, daune interese reprezentand dobanda legala calculata la soldul avansurilor (imprumuturilor), incepand cu data de 01.09.2014 (conform documentelor depuse odata cu punctul de vedere)

Tinand cont de faptul ca doamna .Y. a achizitionat actiunile .Y., fiind mandatata de .X. pentru achizitionarea acestora, iar vanzarea actiunilor a fost facuta de aceasta catre .Y., platitorul actiunilor fiind .Y. (actionar majoritar al S.C..X. S.A.), precum si de faptul ca doamna .Y. nu a restituit sumele primite, asa cum rezulta si din balanta de verificare incheiata la 31.12.2010, organele de inspectie fiscala au retinut faptul ca intre cele doua parti nu a avut loc o relatie strict comerciala, ci mai degraba una de credit comercial pentru doamna .Y..

Din analiza balantei de verificare la data de 31.12.2010 a rezultat ca este evidentiata suma de x lei, achitata doamnei .Y. in baza contractelor nr. X/2007 si nr. X/2007, precum si suma de x lei achitata in baza contractelor nr. X/2006, nr. X/2007 si nr. X/2007.

Din informatiile obtinute de organele de inspectie fiscala in baza Protocolului incheiat intre banci si A.N.A.F., a rezultat faptul ca doamna .Y. a incasat in contul bancar deschis la .Y., in data de 29.06.2015, de la .Y. suma de x lei, reprezentand contravaloarea a x actiuni .Y., in numele cesionarului .Y.. Totodata, in aceiasi data, 29.06.2015, doamna .Y. a achitat catre .X. suma de x lei, reprezentand imprumuturi si dobanzi aferente.

Astfel, organele de inspectie fiscala, in mod legal au reconsiderat tranzactiile referitoare la actiunile .Y., deoarece la data inregistrarii lor, aceste cheltuieli nu au generat venituri la nivelul societatii contestatare.

In consecinta, avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale in materie in vigoare in perioada verificata, precum si faptul ca argumentele societatii nu sunt de natura sa infirme constatariile organelor de inspectie fiscale referitoare la cheltuielile privind avansurile acordate doamnei .Y., rezulta ca acestea, in mod legal au stabilit in sarcina contestatarei impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de x lei si, pe cale de consecinta, urmeaza a se respinge contestatia pentru acest capat de cerere.

3.5 Referitor la obligatiile fiscale suplimentare in quantum de x lei, reprezentand impozit pe profit in suma de x lei si TVA in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1 se poate pronunta cu privire la deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, in conditiile in care nu se face dovada ca aceste servicii au fost achizitionate in scopul realizarii de venituri impozabile, respectiv in scopul operatiunilor taxabile ale societatii.

In fapt, .X. a incheiat aferent perioadei verificare mai multe contracte in vederea prestarii unor servicii cu diversi furnizori, astfel:

- S.C. .Y. S.R.L. in domeniul managementului general, management resurse umane, managementul sistemelor informatice, sisteme interne de management de control si prevenire a riscului, managementul calitatii si metode de conducere

moderne, vanzari, logistica, finante, contabilitate, aprovizionare, asigurarea calitatii, limbi straine, domenii tehnice;

- .Y. pentru asistenta juridica, informatii de specialitate, redactare acte juridice;
- .Y. pentru servicii de consultanta;
- .Y. pentru servicii de consultanta;
- .Y. pentru servicii de publicitate online.

Organele fiscale au stabilit ca aceste cheltuieli nu au fost efectuate in scopul obtinerii de venituri impozabile si au fost incadrate ca si cheltuieli nedeductibile fiscal, potrivit prevederilor art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a TVA aferenta in suma de x lei, nefiind respectate prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept, in materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1) si art. 21 alin. (1) si alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

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

“Art. 21-(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.”

“Art. 21-(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

coroborat cu pct. 22 si pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a legii nr. 571/2003 peivind Codul fiscal, care precizeaza:

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor (...).”

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea

efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Avand in vedere dispozitiile legale sus-citate rezulta ca sunt deductibile cheltuielile efectuate de un contribuabil, numai in masura in care ele sunt efectuate in scopul obtinerii de venituri, nu se incadreaza in categoria cheltuielilor nedeductibile stabilite prin lege si se justifica realitatea si necesitatea prestatilor.

In materia TVA sunt incidente prevederile art. 145 alin. (1) si (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 145-(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”

Iar potrivit art. 146 alin. (1) lit. a) din același act normativ:

“Art. 146-(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5)”

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca persoana impozabila, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a TVA, trebuie sa indeplineasca cumulativ conditiile prevazute de lege, iar achizițiile sa fie destinate utilizării in folosul operatiunilor taxabile.

Din constatările organelor de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, in raport de sumele contestate si de sustinerile contestatarei rezulta urmatoarele:

3.5.1. Cu privire la cheltuielile cu serviciile prestate de S.C. .Y. S.R.L., pentru care s-a stabilit impozit pe profit in suma de x lei si TVA in suma de x lei

Conform celor mentionate in procesul verbal incheiat la nivelul sucursalei .Y., organele de inspectie fiscala sustin faptul ca S.C. .X. S.R.L.-Sucursala .Y. (fosta .Y.), nu prezinta organelor de inspectie fiscala, documente incheiate cu S.C. .Y. S.R.L., care sa justifice pentru perioada 01.01.2006-31.12.2010, modul concret in care au fost prestate serviciile de catre prestator si astfel, realitatea prestarii acestora si necesitatea serviciilor, in scopul desfasurarii activitatii economice a contribuabilului.

Din continutul documentelor, prezentate de catre contribuabil, in vederea justificarii prestarii serviciilor, inscrite ca fiind prestate in rapoartele de activitate, s-au constatat ca informatiile nu au vreo anume legatura cu activitatea .Y., care are ca obiect de activitate " Inchirierea si subinchirierea bunurilor imobiliare proprii sau inchiriate " cod CAEN-6820, aceasta fiind si activitatea derulata in perioada 01.01.2006-31.12.2010, in vederea obtinerii de venituri.

Din analiza continutului filelor, cursurilor care au fost prezentate de catre reprezentantii .Y. (devenita ulterior S.C. .X. S.R.L.), se constata faptul ca acestea nu furnizeaza date despre contribuabilul verificat, despre obiectul sau de activitate si nu in toate situatiile, acestea fac referire la perioada ianuarie 2006-31.12.2010 (perioada inspectiei fiscale). Datele si informatiile prezentate in curs, sunt ipotetice, facand referire la alti agenti economici, la alte sectoare de activitate, precum si la alte perioade de timp.

Rezulta din datele prezentate anterior faptul ca, informatiile inscrite in aceste cursuri, nu au vreo anume legatura cu activitatea .Y. (devenita ulterior S.C. .X. S.R.L.), cu personalul acesteia si nu demonstreaza astfel, de exemplu, faptul ca prestatorul realizeaza pentru contribuabilul supus verificarii, servicii precum " Proiectarea sistemelor de management si acordarea de asistenta in implementarea sistemelor proiectate", urmata de " ...monitorizarea rezultatelor implementarii acestor sisteme ", conform cerintelor contractuale, pentru perioada anilor 2006-2010.

Fata de aceasta situatie, organele de inspectie fiscala au solicitat reprezentantilor societatii sa prezinte toate documentele si explicatiile necesare, care sa mentioneze modul in care au fost prestate serviciile de catre S.C. .Y. S.R.L.

Fata de cele mentionate de catre reprezentantii societatii, in nota explicativa datata 27.09.2012, precum si privitor la documentele anexate la aceasta, organele de inspectie fiscala precizeaza urmatoarele:

a. reprezentantii legali ai .Y. si S.C. .X. S.R.L.-Sucursala .Y., nu prezinta datele si documentele solicitate de catre echipa de inspectie fiscala, grupate pentru fiecare activitate, inscrista in rapoartele de activitate (pentru fiecare raport de activitate in parte), intocmite de catre S.C. .Y. S.R.L., pentru perioada ianuarie 2006-decembrie 2010. Urmare, verificarii prin sondaj a documentelor anexate de catre d-na .Y. si d-na .Y., la nota explicativa datata 27.09.2012, se constata faptul ca acestea, nu demonstreaza, pentru fiecare activitate inscrista in raportul de activitate ca fiind prestata, modul acesteia concret de realizare. Astfel, spre exemplificare:

- nu sunt prezentate documente care sa demonstreze pentru activitatea de " Instruire – Administrare si testare cursuri pregatire generala la distanta-internet ", incrista in raportul de activitate pentru luna ianuarie 2006, care sunt persoanele angajate la .Y. (nume, prenume, functia), care au fost testate, precum si calificativele obtinute, pentru fiecare dintre acestea in parte;

- nu sunt prezentate documente care sa demonstreze pentru activitatile " Evaluare saptamanala a activitatii de PR (raport sapt) ", " Suport prezentare buget 2006; intocmire plan si buget ", " Instruire persoana noua de PR si prezentare instrumente PR folosite (e-learning, forum comunicare) ", modul in care a fost efectuata evaluarea saptamanala a activitatilor, care sa furnizeze date si informatii

referitoare la .Y., modul de intocmire al planului si bugetului, cu prezentarea efectiva a acestora, din continutul carora sa rezulte date referitoare la .Y., etc;

b. datele si informatiile prezentate in cursurile anexate notei explicative, a d-nei .Y. si d-nei .Y., sunt date ipotetice, care nu au vreo anume legatura cu activitatea .Y. sau S.C. .X. S.R.L.-Sucursala .Y., cu cifra de afaceri, cu numarul de salariati si organigrama acestora, pentru perioada anilor 2006-2010;

c. in documentul denumit " Lista continand denumirea documentelor solicitate ", sunt inscrite mentiuni referitoare la efectuarea de cursuri in localitatea x, in perioada 02-05.02.2006, 24-27.08.2006, 26-28.11.2006, 01-04.02.2007 etc, iar in raspunsul la intrebarea nr. 07 din nota explicativa data 27.09.2012, se mentioneaza faptul ca aceste cursuri se efectuau trimestrial, in conditiile in care, in contabilitatea .Y. si S.C. .X. S.R.L.-Sucursala .Y., nu sunt inregistrate cheltuieli cu deplasarea si cazarea personalului angajat, in localitatea x nu sunt prezentate ordine de deplasare intocmite pentru personalul care a facut deplasarea, semnate si stampilate in acest sens, nu sunt prezentate foi de parcurs pentru autovehicule, care sa mentioneze date referitoare la mijlocul de transport, cu care personalul contribuabilului verificat, s-a deplasat in localitatea x, in vederea participarii la cursuri, etc. De asemenea, nu se prezinta pentru fiecare curs in parte, derulat in perioada ianuarie 2006-decembrie 2010, lista cu persoanele din cadrul .Y. si S.C. .X. S.R.L.-Sucursala .Y., care au participat la acestea, precum si documente intocmite in acest sens, desi organele de inspectie fiscala au solicitat in mod repetat prezentarea acestora;

d. Conform documentului denumit "Raport abateri actiuni", anexat notei explicative data 27.09.2012, se constata faptul ca in data de 31.03.2007, ar fi fost realizata de catre S.C. .Y. S.R.L., activitatea reprezentand "Monitorizarea preseianaliza raport de monitorizare furnizat de S.C. .Y. S.R.L.". Anexat notei explicative mentionata anterior, au mai fost prezentate de catre reprezentantii S.C. .X. S.R.L.-Sucursala .Y., in vederea realizarii acestei activitati, diverse articole de presa, denumite "Mall bogat, Mall sarac", ".Y. isi consolideaza pozitia pe piata imobiliara", "Puternicii discreti ai Romaniei", din continutul carora rezulta date si informatii despre mall-urile din Romania (exemplu, .Y. administrata de d-l .Y., .Y., .Y., etc), societatile la care detine titluri de participare Fondul de investitii .Y., etc.

e. In perioada ianuarie 2006-decembrie 2010, S.C...X. S.R.L.-Sucursala .Y. a beneficiat de servicii IT si de la alti contribuabili, decat S.C. .Y. S.R.L. (de exemplu, .Y.-.Y., conform factura fiscala nr. X/2006), precum si de servicii, reprezentand abonament legislatie, de la .Y., conform factura fiscala nr. X/2006.

Astfel, organele de inspectie fiscala care au efectuat inspectia fiscala la nivelul Sucursalei, sustin faptul ca S.C. .X. S.R.L.-Sucursala .Y. (fosta .Y.), nu prezinta, documente incheiate cu S.C. .Y. S.R.L., care sa justifice pentru perioada 01.01.2006-31.12.2010, modul concret in care au fost prestate serviciile de catre prestator si astfel, realitatea prestarii acestora si necesitatea serviciilor, in scopul desfasurarii activitatii economice a contribuabilului.

In plus fata de documentele prezentate organelor de inspectie fiscala care au efectuat inspectia la nivelul Sucursalei, odata cu punctul de vedere reprezentantii societatii mai pun la dispozitie o serie de documente care contin date generale, fara legatura cu obiectul de activitate al Sucursalei .X.. Spre exemplificare facem referire la urmatoarele documente :

- la raportul de activitate al lunii ianuarie 2006, prezinta Fisa design sesiune trainig pentru 15-25 de persoane, locatia x, perioada 2-5 februarie 2006, fara a prezenta si persoanele care au participat la cursul respectiv si nici alte documente care sa demonstreze deplasarea acestor persoane la x;
- la raportul lunii februarie 2006 este prezentat suplimentar un studiu de caz Recunoasterea veniturilor IAS 18. Referitor la acest document,organele de inspectie fiscala precizeaza ca .X. nu aplica IAS-urile.

Astfel, organele de inspectie fiscala care au efectuat inspectia la nivelul centralei si-au insusit constatările efectuate de organele de inspectie fiscala care au efectuat inspectia fiscala la nivelul Sucursalei, sustinand faptul ca S.C. .X. S.R.L.- Sucursala .Y. (fosta .Y.), nu prezinta, documente incheiate cu S.C. .Y. S.R.L., care sa justifice pentru perioada 01.01.2006-31.12.2010, modul concret in care au fost prestate serviciile de catre prestator si astfel, realitatea prestarii acestora si necesitatea serviciilor, in scopul desfasurarii activitatii economice a contribuabilului.

In ceea ce priveste invocarea de catre .X. a prevederilor Codului muncii, se retine ca, din documentele prezentate in cursul inspectiei fiscale, rezulta ca aceasta nu a prezentat acte aditionale la contractele individuale de munca ale personalului pregatit, din care sa reiasa modalitatea concreta de formare profesionala, drepturile si obligatiile partilor, durata formarii profesionale, obligatiile contractuale ale salariatului in raport cu angajatorul care a suportat cheltuielile ocazionate de formarea profesionala, asa cum prevede art. 193 alin. (2) din Codul muncii :

“Art. 193. - (...)

(2) Modalitatea concretă de formare profesională, drepturile și obligațiile părților, durata formării profesionale, precum și orice alte aspecte legate de formarea profesională, inclusiv obligațiile contractuale ale salariatului în raport cu angajatorul care a suportat cheltuielile ocazionate de formarea profesională, se stabilesc prin acordul părților și fac obiectul unor acte adiționale la contractele individuale de muncă.”

Ca o concluzie a celor aratate mai sus, retinem faptul ca societatea a prezentat ca anexa la contestatie aceleasi documente prezentate in timpul inspectiei fiscale, prin acestea neputand sa justifice modul concret in care au fost prestate serviciile de catre prestator si astfel, realitatea prestarii acestora si necesitatea achizitiei serviciilor in scopul desfasurarii activitatii economice a contribuabilului, fapt pentru care in temeiul art. 21, alin. (4), lit. m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, date in aplicarea acestuia, cheltuielile cu serviciile prestate de catre S.C. .Y. S.R.L. nu sunt deductibile.

In ceea ce priveste nerespectarea principiului neutralitatii si a jurisprudentei

CJUE invocata de catre contestatara, se retine ca aceasta nu poate fi reținuta în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât din jurisprudența europeană CEJ lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. În ceea ce privește jurisprudența europeană, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau prestări de servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile. În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept e invocat fraudulos sau abuziv (Hotărârea Fini H – C32/03; Axel Kittel și Recolta Recycling – C439/04 și C440/04; Mahageben Kft și Peter David – C80/2011 și C-142/2011; Bonik Eood C-285/11).

Având în vedere că, începând cu data aderării României la Uniunea Europeană sunt luate în considerare și deciziile Curtii Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, se reține că jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, în special modul in care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **“este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt indeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii”** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică **autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.**

Referitor la invocarea de catre contribuabila a incalcarii principiului aplicarii unitare a legii prin care reprezentantii societatii subliniaza ca acelasi tip de servicii au fost prestate de .Y. in beneficiul altor sucursale, in baza aceluiasi tip de documentatie tinem sa precizam ca documentatia la care face referire societatea a fost analizata de echipele de inspectie de la nivelul fiecărei sucursale in baza documentelor inregistrate in contabilitatea sucursalelor si in baza dreptului de apreciere prevazut si la art. 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, organele fiscale sunt îndreptățite să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor

edificatoare în cauză. Astfel, societatea nu argumentează în concret la ce fel de documente face referire când spune că au fost acceptate la deducere cheltuieli în baza aceluiași tip de documentație.

Ca o concluzie a celor arătate mai sus, reținem faptul că societatea a prezentat ca anexa la contestație aceleași documente prezentate și în timpul inspecției fiscale, prin acestea neputând să justifice modul concret în care au fost prestate serviciile de către prestator și astfel, realitatea prestării acestora și necesitatea serviciilor, în scopul desfășurării activității economice a contribuabilului, fapt pentru care în temeiul art. 21, alin. (4), lit. m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cheltuielile cu serviciile prestate de către S.C. .Y. S.R.L nu sunt deductibile.

Pe cale de consecință, .X. nu beneficiază nici de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor facturate de către .Y. SRL în baza prevederilor art. 145, alin. 3, lit. a (pentru perioada anului 2006), respectiv art. 145, alin. 2, lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare (pentru perioada ianuarie 2007-decembrie 2010).

3.5.2. Cu privire la cheltuielile cu serviciile prestate de .Y., pentru care s-a stabilit impozit pe profit în suma de x lei și TVA în suma de .Y.

Pentru serviciile tip abonament S.C..X. S.A. a prezentat extrase de pe site-urile judecătorilor, tribunalelor, curților de apel referitoare la procesele pe care le avea pe rol. Din analiza acestora, organele de inspecție fiscală au constatat că sunt intradevar procese ale .X., dar societatea nu face dovada cu documentele prezentate că serviciile sunt prestate de către .Y..

Din documentele prezentate s-a constatat că societatea nu face referire la serviciile prestate și înscrise în facturile emise de către .Y. ci la numere de dosare fără a putea fi făcută legătura dintre serviciile prestate și cele înscrise în facturi. Mai mult, reținem că o parte din documentele prezentate sunt Decizii, Hotărâri, Sentințe, Întâmpinări, Concluzii scrise referitoare la spații aparținând Sucursalei .Y. pe care reprezentanții societății le prezintă ca fiind aferente prestațiilor facturate către Centrala .X. S.A.

În concluzie, aceste cheltuieli vor fi considerate nedeductibile și pe cale de consecință, .X. nu beneficiază nici de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor facturate de către .Y., în baza prevederilor art. 146 alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la invocarea art. 5 din Codul de procedură fiscală privind aplicarea unitară a legislației, susținem că aceasta a fost efectuată, astfel că pentru facturile pentru care societatea a prezentat în justificarea serviciilor prestate documente justificative, a fost acordat dreptul de deducere al cheltuielilor și a TVA înscrisă în facturi iar pentru facturile pentru care societatea nu a prezentat documentele

justificative cerute de legislatia în materie fiscala nu a fost acordat dreptul de deducere al cheltuielilor și a TVA.

3.5.3. Cu privire la cheltuielile cu serviciile prestate de .Y. si de .Y., pentru care s-a stabilit impozit pe profit in suma de x lei si TVA in suma de x lei

Din verificarea documentelor puse la dispoziție de reprezentantii .X., în timpul inspectiei fiscale, s-a constatat ca cele redactate in limba romana, prezentate în sustinerea prestarii serviciilor facturate de către .Y. si .Y. nu sunt semnate de părti.

Organele de inspectie fiscală au constatat, în timpul inspectiei fiscale, din verificarea documentelor puse la dispoziție de reprezentantii societatii, ca acestea prezinta informații generale și date statistice nerelevante care nu pot fi luate în considerare în justificarea serviciilor facturate de .Y. si .Y..

Totodata, reprezentantii .X. anexeaza contestatiei o serie de documente de transport emise de .Y. care la denumirea serviciilor au in scris Bilet avion Bucuresti-Praga-Bucuresti din anul 2010 precum și o factura de cazare din Belgrad. Din RIF rezulta ca facturile emise de către .Y. nu au fost acceptate la deducere, neindeplinind calitatea de documente justificative, întrucât nu au fost prezentate ordine de deplasare prin care sa justifice ca deplasările in strainatate si in tara au legatura cu activitatea economica a societății. De asemenea, reprezentantii contestatarei anexeaza contestatiei facturi emise de .Y. reprezentând contravaloare bilete de avion și cazare din anul 2006, deși contractul cu SC .Y. este încheiat în anul 2008, iar cel cu .Y. a fost incheriat in anul 2010.

.X. anexeaza și note contabile din anul 2009 prin care sunt inregistrate facturi de la .Y. cu deplasari la Belgrad fără a prezenta și documentele justificative care au stat la baza inregistrarii contabile a acestora. Tot ca anexa este prezentata și fisa contului 401 .Y. din anul 2009, deși contractul cu .Y. este încheiat în anul 2008, iar cel cu .Y. in 2010 și societatea nu prezinta alte documente. Tot ca anexa este prezentat și Raportul de activitate al .Y. privitor la participarea, impreuna cu un reprezentant al societatii (dna avocat .Y.), la o negociere pentru o achiziție. Acest raport este încheiat în noiembrie 2006 deși contractul cu .Y. este încheiat în anul 2008, iar cel cu .Y. a fost incheiat in anul 2010. Acelasi Raport de activitate a fost prezentat echipei de inspectie fiscala și pentru justificarea serviciilor prestate de către .Y. în luna noiembrie 2006.

Ca atare, in mod corect organele de inspectie fiscala au incadrat cheltuielile cu serviciile prestate de .Y. si de .Y. in categoria cheltuielilor nedeductibile fiscala la calculul impozitului pe profit,si nu au acordat nici dreptul de deducere a TVA.

3.5.4. Cu privire la cheltuielile cu serviciile prestate de .Y., pentru care s-a stabilit impozit pe profit in suma de x lei si TVA in suma de x lei

Din cuprinsul contractului nr. X/2010 si al contractului nr. X/2010 incheiat cu .Y. in calitate de furnizor, rezulta urmatoarele :

Website-urile din portofoliul Furnizorului reprezinta site-urile (paginile) de internet www..Y..com, www..Y..com, www.Y.com.

Totodata, din analiza veniturilor obtinute si facturate de .X. a rezultat ca promovarea pe aceste site-uri din Serbia a societatii al carei obiect de activitate este inchirierea si subinchirierea bunurilor imobiliare proprii sau inchiriate, nu a condus la realizarea de venituri si nici nu a fost demonstrata necesitatea efectuarii acestor cheltuieli

De asemenea, se retine ca societatea nu a prezentat alte documente decât cele deja avute în vedere pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale.

Astfel, cheltuiala în sumă de x lei înregistrată de .X. în anul 2010 cu serviciile facturate de .Y. este nedeductibilă la calculul profitului impozabil, potrivit dispozițiilor art.19 si ale art.21, alin (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la rolul activ al organului de inspectie fiscala aplicabile sunt prevederilor art.7 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 7-(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, 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.”

Din analiza prevederilor legale prezentate mai sus, se reține că organele de inspectie fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au obligația să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspectia fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

De asemenea, organul fiscal este cel care decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege. Având în vedere cele de mai sus, din documentele prezentate, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspectie fiscală, au solicitat atunci cand s-a impus, clarificări de la contestatară, in anexele Raportului de inspectie fiscala aflându-se adresele prin care au fost solicitate documente și explicații/note explicative. Întrucât, prin răspunsurile prezentate la o parte din întrebări, societatea nu a prezentat elemente clare și documente justificative care să ateste necesitatea operațiunilor economice pentru care aceste clarificări au fost solicitate, organele de inspectie fiscală au apreciat în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și au adoptat soluția impusă de lege.

In consecinta, contestatia .X. se va respinge ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind impozitul pe profit in suma de x leisi TVA in suma de x lei.

3.6. Referitor la suma de x lei reprezentand amortizarea fiscala aferenta mijloacelor fixe inchiriate partial

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1 se poate pronunta cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe inchiriate partial la calculul profitului impozabil, in conditiile in care argumentele contribuabilei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala, iar contestatara nu depune niciun document suplimentar care sa probeze contrariul celor stabilite

In fapt, din analiza datelor aferente anului 2008, organele de inspectie fiscala au constatat ca la calculul rezultatului impozabil al anului 2008, .X. a considerat ca nedeductibila fiscal numai cheltuiala in suma de x lei reprezentand diferenta de amortizare aferenta diminuării de valoare urmare reevaluării de la 31.12.2008, fara ca aceasta suma sa cuprinda si amortizarea aferenta spatiilor neinchiriate.

Astfel, dupa cum rezulta din cele prezentate mai sus, pentru anul 2008, societatea a considerat ca deductibila fiscal cheltuiala cu amortizarea spatiilor neinchiriate. In calculul refacut al surplusului din reevaluare care trebuia impozitat, s-a calculat și amortizarea aferenta surplusului din reevaluarea mijloacelor fixe neinchiriate, în suma de x lei care trebuia considerat cheltuiala nedeductibila, asa cum rezulta si din cuprinsul Raportului de inspectie fiscala.

Prin decizia de impunere atacata ,organele de inspectie fiscala au calculat suplimentar impozit pe profit in suma de x lei aferent cheltuielilor cu amortizarea in suma de x lei.

In drept, potrivit art. 21 alin. (3) lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 21-(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

(...)

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;”

Totodata, conform prevederilor art. 24 alin. (11) din același act normativ:

“Art. 24-(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;”

De asemenea, la cap. III pct. 5 din H.G. nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe se prevede:

“5. Pentru perioada în care mijloacele fixe nu sunt utilizate, recuperarea amortizării aferente acestora se va face prin recalcularea cotei de amortizare pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora sau se diminuează capitalurile proprii la data scoaterii din funcțiune.”

În același sens sunt și prevederile pct. 70² din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea prevederilor art. 24 alin. (11) din lege:

“70². 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.

În aplicarea prevederilor lit. c) a alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, amortizarea fiscală a cheltuielilor cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune, se calculează pe baza perioadei inițiale a contractului, indiferent dacă acesta se prelungește ulterior, sau pe durata normală de utilizare rămasă, potrivit opțiunii contribuabilului, începând cu luna următoare finalizării investiției.”

Fata de prevederile mai sus invocate rezulta ca amortizarea imobilizărilor corporale se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

De asemenea, în situația în care mijloacele 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.

Prin urmare, cheltuiala cu amortizarea pe perioada de neutilizare nu este deductibilă fiscal.

Astfel, plecând de la faptul că suma amortizării considerată nedeductibilă la 31.12.2008 de către societate a fost de x lei, așa cum rezulta din calculul impozitului pe profit, reprezentând în integralitate amortizare aferentă scaderii de valoare a mijloacelor fixe reevaluate, se poate concluziona că amortizarea aferentă neutilizării mijloacelor fixe amortizabile nu a fost considerată nedeductibilă, drept pentru care se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. pentru acest capăt de cerere.

3.7. Referitor la deducerea suplimentară de amortizare fiscală în suma de x lei cu impact asupra impozitului pe profit în suma de x lei și la deducerea suplimentară aferentă cheltuielilor cu obligațiile de plată privind taxele locale în suma de x lei cu impact asupra impozitului pe profit în suma de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare se poate pronunța asupra impozitului pe profit în suma de x lei în condițiile în care aceasta sumă nu a fost stabilită în sarcina societății prin decizia contestată

In fapt, prin adresa înregistrată la D.G.A.M.C. sub nr. x/2016 contribuabilul contestă suma de x lei, reprezentând impozit pe profit calculat ca urmare a deducerii suplimentare de amortizare fiscală pentru anii 2007, 2009 și 2010 în suma totală de

x lei si a deducerii suplimentare aferenta cheltuielilor cu obligatiile de plata privind taxele locale in suma de x lei.

In drept, art. 268 alin. (1) si art. 269 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, precizeaza:

“Art. 268-(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”

“Art. 269-(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine ca obiectul contestatiei il constituie numai sumele si masurile stabilite si inscrise de organul fiscal in titlul de creanta sau in actul administrativ fiscal atacat.

De asemenea, la pct. 11.1 lit. c) din Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se precizeaza:

“11.1. Contestatia poate fi respinsa ca:

(...)

c) fiind fara obiect, in situatia in care sumele si masurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat”

In ceea ce priveste suma de x lei, aceasta suma nu este stabilita ca obligatie de plata suplimentara, neinfluentand obligatia de plata a societatii.

Din analiza sumelor inscrise in tabelele comparative cu sumele corectate versus cele considerate initial rezulta ca sumele inscrise in aceasta situatie difera de sumele inscrise in registrul de evidenta fiscala referitoare la cheltuiala cu amortizarea nedeductibila fiscal calculata in functie de gradul de ocupare calculata pentru anii 2007, 2009 si 2010.

Cu privire la suma de x lei, din analiza documentelor prezentate de .X. si din referatul cauzei, se retine ca acestea fac referire la:

- solutiile Instantelor in Dosarul x/2010 referitor la impozitul pe cladiri pentru anul 2010 stabilit pentru cladirile din x. Astfel, prin actiunea formulata la Tribunalul x, societatea in vederea ca prin instiintarea de plata emisa de Directia Economica a municipiului x i-a fost solicitat un impozit pe cladiri aferent anului 2010 de x lei calculat conform valorii de inventar anterioare datei de 31.12.2008 cand a fost facuta reevaluarea. Din cuprinsul Deciziei nr. X/2010 – decizie irevocabila a Curtii de Apel Ploiesti retinem ca initimata (SC .X. SA) si-a insusit valoarea impozitului pe cladiri pe anul 2009 in suma de x lei pe care a si achitat-o, iar valoarea impozitului pe anul 2009 nu a fost contestata, fapt pentru care nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei afirmatia societatii potrivit careia Societatea se gasea in imposibilitatea de a pune in aplicare hotararea judecatoreasca si de a corecta

declaratii de impunere relevante avand cunostinta de suma datorata inainte cu mult de inceperea inspectiei fiscale, respectiv decembrie 2011. Totodata, se retine si faptul ca Decizia nr. x/2010 irevocabila referitoare la impozitul pe cladiri al anului 2010 a fost pronuntata in data de 03.11.2010, cu mult inainte de inceperea inspectiei fiscale, respectiv decembrie 2011;

- Sentinta civila nr. x a Tribunalului x. Prin actiunea formulata de catre .X. SA la Tribunalul x societatea solicita revocarea deciziei de impunere nr. X/2009 emisa de Directia Economica a Municipiului x, emiterea unor noi decizii de impunere pentru anul 2009 si 2010, restituirea sumei de x lei reprezentand diferenta dintre valoarea reala a impozitului pe cladiri datorat pentru anul 2009 si restituirea sumei de x lei reprezentand diferenta dintre valoarea reala a impozitului pe cladiri datorat pentru anul 2010. Din analiza sumelor inscrise in anexa nr. 11.2.2 precum si din cuprinsul tabelului din Contestatie, pentru care .X. solicita deducerea la calculul rezultatului impozabil al anilor 2009 si 2010, s-a constatat ca societatea solicita deducerea impozitului pe cladiri aferent Sucursalei x si x fara a prezenta documente pentru aceste Sucursale. Sentinta nr. x face referire la cladirile din Municipiul x si nu la cele ale Sucursalelor x si x. Totodata, se mentioneaza ca nici sumele inscrise in anexa nr. 11.2.2 si in cuprinsul Contestatiei nu corespund cu sumele inscrise in Sentinta civila nr. x

Din cele prezentate mai sus retinem faptul ca documentele prezentate in anexa 11.2.2 la Contestatie nu sunt concludente, neputand fi luate in considerare in solutionarea favorabila a cauzei.

In concluzie, rezulta ca nici suma de x lei nu este stabilita ca obligatie de plata suplimentara prin decizia de impunere contestata.

In consecinta, tinand cont de faptul ca S.C. .X. S.R.L. contesta alta suma decat cea stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2016 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MC x/20166 si avand in vedere si dispozitiile art. 276 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se va respinge ca fiind fara obiect contestatia formulata de S.C. .X. S.R.L. pentru capatul de cerere privind impozitul pe profit in suma de x lei.

3.8. Referitor la accesoriile in suma de x lei aferente impozitului pe profit si TVA stabilite suplimentar

Cauza supusă soluționării este dacă Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili a stabilit corect suplimentar de plata accesorii in suma de x lei prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2016, in conditiile in care, pe de-o parte, la pct 3.2. al prezentei decizii s-a dispus desfiintarea in parte a deciziei atacate, iar pe de alta parte, la pct. 3.3.-3.6. s-a retinut ca fiind datorate debitele reprezentand impozit pe profit si TVA

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2016 s-au stabilit in sarcina contribuabilei majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere in

suma totala de x lei, din care S.C..X. S.A. contesta accesorii in suma totala de x lei, astfel:

- accesorii aferente impozitului pe profit in suma de x lei calculate pentru perioada 25.04.2006-31.05.2016;

- accesorii aferente TVA in suma de x lei calculate pentru perioada 25.01.2007-31.05.2016

In drept, in ceea ce priveste modalitatea de calcul a dobanzilor de intarziere care fac obiectul acestei contestatii, prevederile art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si (2) si art. 120¹ alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

“Art. 119-(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

“Art. 120-(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.”

“Art. 120¹-(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”

Incepand cu data de 01.01.2016 aplicabile sunt prevederile art. 173 alin. (1) si alin. (2), art. 174 alin. (1) si art. 176 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

“Art. 173 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(2) Nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, obligații fiscale accesorii stabilite potrivit legii, cheltuieli de executare silită, cheltuieli judiciare, sumele confiscate, precum și sumele reprezentând echivalentul în lei al bunurilor și sumelor confiscate care nu sunt găsite la locul faptei.”

“Art. 174 - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

“Art. 176 - (1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

Referitor la obligatiile fiscale accesorii in suma de x lei, se retine ca stabilirea in sarcina contestatarei de obligatii fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezinta masura accesorie in raport cu debitul conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", iar intrucat:

- in ceea ce priveste debitul de natura impozitului pe profit in suma de x lei, asa cum s-a retinut la pct. 3.2 din prezenta decizie contestatia formulata de S.C..X. S.A. a fost desfiintata, iar in ceea ce priveste debitul de natura impozitului pe profit in suma de x lei, asa cum s-a retinut la pct. 3.3-3.6 din prezenta decizie, contestatia a fost respinsa ca neintemeiata, aceasta se va desfiinta si pentru suma de x lei, cu titlu de accesorii;

- in ceea ce priveste debitul de natura taxei pe valoarea adugata in suma de x lei, asa cum s-a retinut la pct. 3.5 din prezenta decizie, contestatia formulata de .X. a fost respinsa ca neintemeiata, precum si faptul ca prin contestatie nu se prezinta alte argumente referitoare la modul de calcul al accesoriilor in ceea ce priveste perioada si cota aplicata, aceasta se va respinge ca neintemeiata si pentru suma de x lei, cu titlu de accesorii.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 6, art. 7 alin. (2), 46, art. 49, art. 173, art. 174, art. 176, art. 268, art. 269 si art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, pct. 11.1, 11.4 si 11.5 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 101, art. 67, art.art. 104, art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, art. 19, art. 21, art. 22, art. 23, art. 24, art. 145 si art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 22, pct. 48, pct. 57.1, pct. 71.5 si pct. 70² din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 46 alin. (1) si (2) si pct. 211 din OMFP nr. 3055/2009 cu modificarile si completarile ulterioare si art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

DECIDE :

1. Respingerea ca neintemeiata a exceptiei privind constatarea nulitatii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2016 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MC x/2016 de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili;

2. Respingerea in parte ca neintemeiata a contestatiei formulata de .X. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2016 emisa in baza

Raportului de inspectie fiscala nr. F-MC x/2016 de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma totala de **x lei** reprezentand:

- **impozit pe profit** **x lei;**
- **TVA** **x lei;**
- **accesorii aferente TVA** **x lei**

3. Desfiintarea in parte a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2016 prin care Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili a stabilit in sarcina **.X. impozit pe profit in suma totala de x lei**, urmand ca organul fiscal competent sa procedeze la reanalizarea situatiei de fapt fiscale, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie;

4. Desfiintarea in parte a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2016 prin care Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili a stabilit in sarcina **.X. accesorii aferente impozitului pe profit in suma totala de x lei**, urmand ca organul fiscal competent sa procedeze la reanalizarea situatiei de fapt fiscale, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie;

5. Respingea in parte ca ramasa fara obiect a contestatiei formulata de **.X.** in ceea ce priveste **impozitul pe profit in suma de x lei**, stabilit prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2016 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MC x/2016 de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili, intrucat nu este stabilita ca obligatie de plata suplimentara prin decizia de impunere contestata.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Curtea de Apel Bucuresti.