



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală
de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 54 int.2036
Fax : +021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 1/ 2012
privind soluționarea contestației formulate de
SC .X. SRL din .X. ,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală
sub nr.907808/31.10.2011

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrație a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./28.10.2011, înregistrată la Agenția Națională de Administrație Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/31.10.2011, asupra contestației formulate de **SC .X. SRL** din localitatea .X., Soseaua .X.-X, nr.X, corp X, parter, sector X.

SC .X. SRL este înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J40/X/1996, are codul unic de înregistrare RO X, iar începând cu data de 01.01.2011 a dobândit calitatea de mare contribuabil, fiind preluată în administrație de Direcția generală de administrație a marilor contribuabili și figurează, la data depunerii contestației, la poziția X din anexa nr.2 la OPANAF nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrație a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr.F-MC .X./19.09.2011, emisă în baza Raportului de inspectie fiscală nr.F-MC .X./19.09.2011 încheiat de organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrație a Marilor Contribuabili și privește suma de **.X. lei**, din care:

- **.X. lei - taxa pe valoarea adăugată ;**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente TVA .**

Totodată, societatea contestă și Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.F-MC .X./19.09.2011 și solicită ca măsuri secundare:

- recalcularea rezervei legale

- recalcularea impozitului pe profit.

Contestația a fost depusa în termenul prevazut de art.207 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, în raport de data comunicarii actelor administrative fiscale contestate, respectiv **20.09.2011**, potrivit semnaturii si stampilei aplicata de contestatoare pe adresa nr. .X./20.09.2011 și de data depunerii contestatiei la Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv **18.10.2011**, conform ștampilei aplicata de Serviciul Registratura 1 al acestei directii, pe originalul contestatiei aflata la dosar.

Constatând ca sunt întrunite condițiile prevazute de art.205, art.206, art.207 și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC .X. SRL**.

I. SC .X. SRL solicita prin contestatia formulata, admiterea contestatiei si in consecinta anulara Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC .X./19.09.2011, pentru TVA in suma de .X. lei si a accesoriilor aferente TVA in suma de .X. lei si ca masuri secundare:

- recalcularea rezervei legale,
- recalcularea impozitului pe profit

Cu privire la TVA in suma de .X. lei stabilita suplimentar de plata prin decizia de impunere contestata, reprezentand TVA neacceptata la deducere aferenta serviciilor intra-grup, facturate contestatoarei de catre alte companii din grupul .X. aceasta susține urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala care au efectuat reverificarea invalideaza concluziile precedentului control fiscal care a apreciat ca serviciile nu fusesera prestate efectiv (apreciere care nu se intemeia pe cerinte legale din sfera TVA si care se solda oricum nu cu neacceptarea TVA ci cu anulara cu totul a taxarii inverse) si stabilesc ca de fapt serviciile in cauza nu sunt necesare activitatii contribuabilului, ceea ce demonstreaza *ab initio* ca organul fiscal ramane tributar analizarii dreptului de deducere conform unor cerinte nespecifice taxei pe valoarea adaugata si caracteristice analizei deductibilitatii cheltuielilor.

Societatea sustine ca formularile din cuprinsul Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC .X./19.09.2011 fac trimitere si enumera in mod eronat si servicii care nu au facut

obiectul neacordarii dreptului de deducere a TVA prin prima decizie de impunere, a caror contrapartida nu intra in componenta bazei impozabile pentru care s-a stabilit TVA in cuantum de .X. lei si ca abia concluzia retinuta face trimitere la cele 3 achizitii incriminate, care dau de fapt cuantumul acestei TVA.

Societatea considera ca obiectul reverificarii si prin urmare al contestatiei formulate il formeaza achizitiile:

- de la .X. –SUA :

a) - servicii de asigurare globala, respectiv

b) - servicii care aproba liniile directe de actiune (actiuni de conformizare privind majorarea capitalului .X. Romania)

- de la .X. UK:

c) - servicii de administrare si conducere efectuate pentru dezvoltarea brandurilor si testarea pe piata a noilor produse inainte de lansare.

Cu privire la serviciile prestate de .X., actiuni de conformizare privind majorarea capitalului .X. Romania, contestatoarea arata ca intrucat era in pericol de a se dizolva din cauza pierderilor acumulate in anii 2000 - 2003, departamentul de taxe la nivel de grup a decis analiza situatiei si intocmirea unui plan de afaceri care sa asigure redresarea activitatii ceea ce a condus la aprobarea infuziei de capital, schimbarea actionariatului si a asigurat continuarea activitatilor de afaceri din Romania.

Cu privire la **refacturarea de costuri privind asigurarea globala** societatea sustine ca suportarea acestor costuri de care beneficiaza companiile .X., respectiv diverse contracte de asigurare manageriate de departamentul de .X. al .X., este menita sa asigure continuitatea afacerii in parametrii actuali prin protejarea afacerilor globale ale grupului multinational .X. de riscuri deopotriva, globale.

Cu privire la serviciile prestate de .X. UK, contestatoarea arata ca facturile primite de la .X. Manufacturing UK, producator principal al brandului .X., reprezinta cheltuieli de administrare si conducere efectuate pentru dezvoltarea brandurilor, cheltuieli alocate in functie de valoarea marfii vandute de fiecare entitate .X..

Cu privire la aceste servicii mentionate mai sus, societatea considera ca sunt in interesul indirect al .X. Romania si sunt servicii care i-au fost necesare avand in vedere specificul activitatii, urmand a fi procurate de la terti sau dezvoltate intern, daca structura modelului de afaceri ar fi fost alta.

Referitor la temeiul legal pe care se intemeiaza concluzia organelor de inspectie fiscala pentru a justifica lipsa de necesitate a serviciilor in discutie, respectiv prevederile pct.41 din Normele metodologice pentru aplicarea prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2003,

contestatoarea considera ca *deosebit de relevant pentru analiza alocabilitatii*, paragraful final al pct.41 care face trimitere la completarea Normelor metodologice cu liniile directe privind preturile de transfer, emise de OCDE din care prin contestatie se citeaza din cap.VII *Consideratii specifice privind serviciile intra-grup* si din cap.VIII *Aranjamente de contributii la cost*, principii respectate in alocarile efectuate, fapt ce rezulta si din Dosarul preturilor de transfer prezentat organelor de inspectie fiscala.

Referitor la TVA in suma de **.X. lei** aferenta serviciilor de **asigurare globala** cu privire la care organele de inspectie fiscala nu contesta prestarea efectiva, societatea sustine ca potrivit prevederilor art.133 alin.(2) lit.c) pct.7, art.141 alin.(2) lit.d), art.150 alin.(1) lit.b) art.155 alin.(4) si art.156 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, *“nu exista obligatia de plata a taxei, prin urmare, nici obligatia de evidentiere a taxei in taxare inversa. Ca atare, analiza dreptului de deducere este lipsita de fond”* iar organul fiscal ar trebui sa dispuna anularea inregistrarii in contabilitate si evidenta fisca a TVA in regim de taxare inversa inregistrata eronat de companie pentru serviciile de asigurare globala.

Cu privire la constatarea organelor de inspectie fiscala cum ca societatea nu a prezentat documente care sa demonstreze necesitatea efectuarii lor prin prisma activitatii desfasurate, contestatoarea sustine ca prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal sunt de stricta interpretare si ar trebui intelese in intregul context in care au fost prevazute, esential in acordarea dreptului de deducere a TVA fiind destinatia atribuita achizitiilor efectuate de societate.

Contestatoarea afirma ca sunt intrunite conditiile de fond si forma pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru achizitiile in speta, in conditiile in care organul fiscal nu contesta prestarea efectiva, nu chestioneaza nivelul acestor sume si nu identifica alti beneficiari ai acestor servicii, servicii care sunt in legatura cu obiectul de activitate al societatii, iar operatiunile derulate de societate sunt constituite exclusiv din operatiuni taxabile.

Astfel, societatea considera ca argumentul *necesitatii serviciilor* nu se intemeiaza pe o prevedere din zona Titlului VI din Codul fiscal.

De asemenea, societatea contestatoare sustine ca atat conditiile de forma, cat si conditiile de fond prevazute la art.145 si art.146 din Codul fiscal pentru acordarea dreptului de deducere, nu obliga la existenta unui contract si cu atat mai mult, ca respectivul contract sa descrie cadrul derularii prestarilor de servicii de maniera prevazuta in raportul de inspectie fiscala si mentioneaza ca in completarea informatiilor desprinse din contract si a facturilor emise, *“a facut disponibile in punctul de vedere exprimat explicatii, corespondenta si alte*

documente care sa contribuie la justa apreciere a starii de fapt, dar care nu au fost retinute de organul fiscal” .

Contestatoarea arata ca solicitarea de documente suplimentare nu a vizat justificarea prestarii serviciilor ci documente care sa sprijine necesitatea achizitiei acestor servicii, solicitare calificata drept nerezonabila si nefondata, analiza dispusa de organele de inspectie fiscala fiind incompleta, limitata la cercetarea prevederilor contractuale si a facturilor emise si prin urmare sustine ca masurile dispuse sunt astfel netemeinice.

Societatea considera ca serviciile in discutie sunt servicii care au fost necesare societatii tinand cont de specificul activitatii si sunt indeplinite conditiile de forma si de fond prevazute de art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin urmare, in baza celor sustinute, contestatoarea solicita admiterea contestatiei si in consecinta anulara TVA suplimentara de plata in cuantum de **.X. lei** si a accesoriilor aferente, recalcularea rezervei legale si a impozitului pe profit.

II. Potrivit Raportului de inspectie fiscala nr.F-MC .X./19.09.2011, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC .X./19.09.2011 obiectul inspectiei fiscale a fost reverificarea modului de constituire a obligatiilor fiscale in suma totala de .X. lei , reprezentând:

- .X. lei - taxa pe valoarea adaugata
- .X. lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adaugată,

stabilite suplimentar de plata in sarcina SC .X. SRL prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr..X./28.10.2010 emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Administratiei Finanelor Pubilce pentru Contribuabili Mijlocii .X., cu privire la care prin Decizia nr.X/07.03.2011 organele de solutionare a contestatiei formulata de societate, au dispus desfiintarea deciziei de impunere mai sus mentionata pentru suma de **.X. lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată și majorări de întârziere aferente TVA.

Avand in vedere considerentele organelor de solutionare a contestatiei care au stat la baza emiterii Deciziei nr.X/07.03.2011, motivele de fapt si temeiul de drept invocate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr..X./2010 emisa in baza constatarilor din Raportului de inspectie fiscala nr..X./28.10.2010, precum si motivatiile societatii din contestatia formulata impotriva acestei decizii de impunere, organele de inspectie fiscala care au efectuat reverificarea la SC .X. SRL au constatat si stabilit urmatoarele:

Societatea contestatoare a inregistrat in perioada 2004 - 2007 in evidenta financiar contabila 10 facturi emise de companii din grupul .X., respectiv de .X. – SUA si .X. MANUFACTURING UK, reprezentand prestari servicii intra-grup, in baza contractului .X. SUA numit *Contract de servicii generale*.

Aferent facturilor de prestari servicii emise de aceste companii SC .X. SRL a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei.

Din analiza contractului mai sus mentionat, precum si a documentelor prezentate de societate pentru justificarea necesitatii prestarii serviciilor s-a constatat ca in contract nu sunt cuantificate prestatiile ce urmeaza a fi efectuate, nu sunt prevazute date certe referitoare la termenele de executie precum si modalitatea de sanctiune in cazul nerespectarii clauzelor contractuale, termenele la care se analizeaza rezultatele si eficienta serviciilor prestate, prezentarea serviciilor fiind facuta la modul general, obiectul contractului fiind unul formal.

S-a constatat ca serviciile achizitionate de societatea contestatoare de la .X. – SUA au constat in dreptul si licenta de a utiliza drepturile de proprietate pe teritoriul Romaniei doar asupra si referitor la importul, distribuirea, vanzarea, comercializarea, fabricarea, prelucrarea si ambalarea produselor marca .X., iar serviciile achizitionate de la .X. Manufacturing UK LTD au constat in servicii de management, consultanta si refacturari cheltuieli.

In urma inspectiei fiscale efectuate, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA in suma totala de .X. lei reprezentand TVA aferenta serviciilor intra-grup facturate societatii contestatoare de catre aceste companii din cadrul grupului .X., intrucat contestatoarea nu a prezentat documente care sa demonstreze necesitatea efectuarii lor prin prisma activitatii desfasurate.

S-a mai constatat ca facturile fiscale in cauza reprezentand decontari servicii intra-grup pentru care nu s-a acordat societatii contestatoare drept de deducere pentru TVA in suma de .X. lei cuprind la rubrica "Descriere" prestarea urmatoarelor activitati:

- coordonarea implementarii globale HFM si Essbase si a Managementului Redeventelor Tertilor;
- planificarea strategica pentru IT, optimizarea fluxului de numerar. aplicarea R&D si previziuni comerciale;
- costul obtinerii politelor de asigurare globala, accidente, produse financiare, acuzatii, proprietati, asigurare maritima;
- monitorizarea fluxului de numerar, stabilirea ratelor planurilor, discutiilor FX, sistem de retea, efortul colectarilor Interco AE, garantii/comision de angajament bancar la nivel de corporatie;
- audit intern care a realizat evaluarea anuala a riscului si studiul de control financiar ;
- alocarea de cheltuieli exclusiv corporatiste, etc.

- polite de asigurare catre societatea Jim Duggan, decontate societatii .X. –SUA prin intermediul facturilor fiscale nr..X.-5-04GP si .X.-4-05GP. Referitor la decontarea acestor facturi, organele de inspectie fiscala au constatat ca beneficiile obtinute de SC .X. Romania SRL ca urmare a incheierii politei de asigurare globala si a aplicarii liniilor directoare de actiune sunt doar tangentiale, activitatile care le genereaza nefiind unele pentru care o companie independenta ar fi fost dispusa sa le plateasca in mod normal, avand in vedere faptul ca societatea contestatoare are incheiate propriile contracte atat pentru asigurarea marfii in timpul transportului cat si a marfii in depozitul propriu cu SC .X. SA.

Din Nota explicativa data de reprezentantul societatii la solicitarea organelor de inspectie fiscala a rezultat ca pentru furnizorul de servicii .X. Manufacturing UK societatea contestatoare considera ca nu este obligata sa puna la dispozitia acestora un contract, facturile in cauza fiind emise in baza contractului global incheiat intre .X.. Corporatie Delaware si unele dintre sucursalele si entitatile afiliate ei.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au considerat ca serviciile mentionate la rubrica “Descriere” din facturile emise de .X. SUA si .X. Manufacturing UK catre societatea contestatoare nu au fost prestate in folosul societatii, ele fiind repartizate de aceste societati din grupul .X., in baza “Contractului de servicii generale” incheiat intre .X.. Corporatie Delaware si unele dintre sucursalele si entitatile afiliate ei.

Intrucat SC .X. SRL nu a prezentat documente care sa demonstreze necesitatea efectuării serviciilor facturate de .X. SUA si .X. Manufacturing UK prin prisma activitatii desfasurate, organele de inspectie fiscala au stabilit in baza prevederilor art.11 alin.(1), art.145 alin.(2) lit.a), art.133 alin.(2) lit.g), art.155 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct.41 lit.a) din HG nr.44/2004 ca, societatea contestatoare nu are dreptul de a deduce TVA in suma de **.X. lei**, serviciile in cauza nefiind prestate in folosul operatiunilor sale taxabile.

Urmare celor constatate si stabilite cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei ce a facut obiectul reverificarii, avand in vedere si taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei cu privire la care prin Decizia nr.X/07.03.2011 privind solutionarea contestatiei formulata de SC .X. SRL s-a decis respingerea ca neintemeiata si TVA in suma de .X. lei ce nu a fost contestata de aceasta, prin Decizia de impunere privind obligatiunile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC .X./19.09.2011 organele de inspectie fiscala au stabilit ca datorate bugetului de stat si accesoriile aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei**, in baza prevederilor

art.113 pct.15 din Legea nr.210/2005, art.116, art.120, art.120¹ si art.121 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Cu privire la rezerva legala:

In urma efectuării inspectiei fiscale s-a recalculat rezerva legala pentru anul 2006 si 2007 si s-au constatat si stabilit urmatoarele:

Pe anul 2006 rezerva legala conform contribuabilului era de .X. iar rezerva legala calculata de organele de inspectie fiscala este in suma de .X. lei rezultand o diminuare a acesteia cu suma de **.X. lei.**

Pe anul 2007 rezerva legala conform contribuabilului era de .X. lei iar rezerva legala calculata de organele de inspectie fiscala este in suma de .X. lei rezultand o majorare a acesteia cu suma de **.X. lei.**

Prin emiterea Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./19.09.2011, s-a dispus corectarea in evidenta contabila a societatii a erorilor privind calcularea rezervei legale pe anii 2006 si 2007.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de societate si de organele de inspectie fiscala, se rețin următoarele:

1. Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investită să se pronunțe dacă organele de inspectie fiscala au stabilit corect taxa pe valoarea adaugata suplimentar de plata in sarcina SC .X. SRL pentru prestarile de servicii facturate de .X. – SUA si .X. Manufacturing UK, companii din cadrul grupului .X. in conditiile in care din documentele existente la dosarul contestatiei nu rezulta ca serviciile in cauza au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

În fapt, societatea a inregistrat in perioada 2004 - 2007 TVA aferenta serviciilor intra-grup facturate societatii contestatoare de catre .X. – SUA si .X. Manufacturing UK companii din cadrul grupului .X., pe care a evidentiat-o atat ca TVA deductibila, cat si ca taxa pe valoarea adaugata colectata.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii contestatoare drept de deducere pentru TVA in suma totala de **.X. lei** aferenta serviciilor intra-grup facturate de catre cele doua companii din cadrul grupului .X., intrucat contestatoarea nu a prezentat documente din care sa rezulte necesitatea efectuării lor prin prisma activitatii desfasurate.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC .X./19.09.2011, TVA suplimentara de plata in suma de .X. lei in baza prevederilor art.11 alin.(1), art.145 alin.(2) lit.a), art.133 alin.(2) lit.g), art.155 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu prevederile pct.41 lit.a) din HG nr.44/2004, intrucat s-a constatat ca serviciile in cauza nu au fost prestate in folosul operatiunilor taxabile ale SC .X. SRL.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 2004 – 2006:

“(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.[...]

(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”

Începând cu 01.01.2007 sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(1) si alin. (2) lit. A) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(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;”

Conform prevederilor pct. 45(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea

adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, se retine ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revenind persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Cu privire la achizițiile intracomunitare de servicii sunt aplicabile și prevederile art.133 alin.(2) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2007:

“Locul prestării de servicii

(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

g) locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu condiția ca respectivul client să fie stabilit sau să aibă un sediu fix în afara Comunității ori să fie o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul, în cazul următoarelor servicii:

5. serviciile consultantilor, inginerilor, juriștilor și avocaților, contabililor și experților contabili, ale birourilor de studii și alte servicii similare;

[...]

8. punerea la dispoziție de personal;

La art.150 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

“ Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România

(1) Următoarele persoane sunt obligate la plata taxei, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu:

[...]

b) persoana impozabilă care acționează ca atare și care beneficiază de serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. g), dacă aceste servicii sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România, conform art. 153 alin. (4);

Potrivit art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin.(1) lit. b) - g).

Se retine ca in perioada 2004-2007 societatea contestatoare a inregistrat in evidenta financiar contabila un numar de 10 facturi emise de companii din grupul .X., respectiv de la .X. – SUA si .X. MANUFACTURING UK reprezentand prestari de servicii intra-grup, in baza contractului .X. SUA numit *Contract de servicii generale* aferenta carora a dedus TVA in suma de .X. lei.

Se retine ca facturile pentru care nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA aferenta in valoare de .X. lei, la rubrica "Descriere" cuprind urmatoarele activitati:

- coordonarea implementarii globale HFM si Essbase si a Managementului Redeventelor Tertilor;

- planificarea strategica pentru IT, optimizarea fluxului de numerar, aplicarea R&D si previziuni comerciale;

- costul obtinerii politelor de asigurare globala, accidente, produse financiare, acuzatii, proprietati, asigurare maritima;

- monitorizarea fluxului de numerar, stabilirea ratelor planurilor, discutiilor FX, sistem de retea, efortul colectarilor Interco AE, garantii/comision de angajament bancar la nivel de corporatie;

- audit intern care a realizat evaluarea anuala a riscului si studiul de control financiar ;

- alocarea de cheltuieli exclusiv corporatiste, etc. polite de asigurare catre societatea Jim Duggan, decontate societatii .X. –SUA prin intermediul facturilor fiscale nr..X.-5-04GP si .X.-4-05GP.

Cu privire la facturile prin care au fost alocate contestatoarei cota parte din cheltuielile cu politele de asigurare la nivelul companiei, organele de inspectie fiscala au constatat ca beneficiile obtinute de SC .X. Romania SRL ca urmare a incheierii politei de asigurare globala si a aplicarii liniilor directe de actiune sunt doar tangentiale, activitatile care le genereaza nefiind unele pentru care o companie independenta ar fi fost dispusa sa le plateasca in mod normal, avand in vedere faptul ca societatea contestatoare are incheiate propriile contracte, atat pentru asigurarea marfii in timpul transportului cat si a marfii in depozitul propriu, cu SC .X. SA.

Cu privire la *Contractul de servicii generale*, anexat la dosarul contestatiei se retine ca acesta reglementeaza urmatoarele servicii:

"i) servicii de cercetare si dezvoltare;

- ii) servicii de marketing, creare si dezvoltare a produselor*
- iii) servicii administrative generale.”*

Cu privire la serviciile administrative generale, la paragraful 3.01 din contract se prevede ca:

“ a) Incepand cu data sus-mentionata si pe intreaga durata a contractului, in masura solicitata de Beneficiar, Prestatorii vor presta sau asigura in alt mod pentru Beneficiar servicii administrative generale printre care si urmatoarele:

Prestarea de servicii de catre centru de servicii comune;

Asigurarea de servicii juridicesi de reprezentare, inclusiv reprezentarea la eliberarea marilor inregistrate si a drepturilor de proprietate intelectuala;

Asigurarea de servicii fiscale, inclusiv pregatirea veniturilor fiscale;

Prestarea de servicii de trezorerie, inclusiv costuri financiare;

Prestarea de servicii in domeniul resurselor umane;

Prestarea de servicii in domeniul tehnologiei informatiilor;

Prestarea de servicii de asigurare

Efectuarea analizelor de marca de fabrica si elaborarea rapoartelor privind marcile de fabrica.

Fiecare Prestator va asigura servicii la cererea moderata a Beneficiarului, in concordanta cu necesitatile respectivului Prestator de a asigura servicii pentru propria activitate si fara a obliga Prestatorul sa angajeze personal suplimentar care sa presteze respectivele servicii pentru Beneficiar.”

La paragraful 3.02. din contract *“Onorarii pentru serviciile administrative generale”* se prevede:

a) Pentru realizarea Serviciilor administrative, fiecare Prestator va percepe de la Beneficiar 100% din costurile efective suportate de Prestator la indeplinirea Serviciilor administrative...”

Asa cum au constatat si organele de inspectie fiscala, in contract nu sunt cuantificate prestatiile efectuate in favoarea SC .X. SRL, nu sunt prevazute date certe referitoare la termenele de executie precum si modalitatea de sanctiune in cazul nerespectarii clauzelor contractuale, termenele la care se analizeaza rezultatele si eficienta serviciilor prestate, prezentarea serviciilor fiind facuta la modul general, obiectul contractului fiind unul formal.

Din documentele anexate in sustinerea contestatiei, intre serviciile descrise in cele 10 facturi emise de .X. – SUA si .X. Manufacturing UK si cele descrise in *Contractul de servicii generale* nu se poate stabili nicio legatura, cu atat mai mult cu privire la cuantumul acestora si necesitatea prestarii lor in folosul operatiunilor taxabile ale SC .X. SRL.

Mai mult, se retine ca potrivit prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

La art.6 și art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede ca:

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

ART. 7 – (2) 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. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz. (...)

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, al realității economice, reprezintă temeiul de drept în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Se reține ca, potrivit doctrinei intenția legiuitorului este de a consacra principiul realității economice urmărind să împiedice evitarea plății impozitelor prin încheierea de acte care invocând un scop economic aparent tinesc, ca scop principal, avantaje fiscale.

Astfel, se reține că organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, sunt cele mai îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, în baza informațiilor și documentelor prezentate de contribuabil sau furnizate de terte persoane la solicitarea acestora, prin identificarea circumstanțelor edificatoare fiecărui caz.

Prin urmare, întrucât nici organelor de inspecție fiscală și nici organelor de soluționare a contestației, SC .X. SRL nu a prezentat documente care să justifice ca serviciile ce i-au fost facturate în perioada 2004 -2007 de .X. SUA și .X. Manufacturing UK i-au fost necesare și au fost prestate în folosul operațiunilor sale taxabile, se reține ca întemeiate cele stabilite prin decizia de impunere

contestata cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei stabilita suplimentar de plata.

Sustinerea societatii contestatoare potrivit careia prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal sunt de stricta interpretare si ar trebui intelese in intregul context in care au fost prevazute, esential in acordarea dreptului de deducere a TVA fiind *destinatia* atribuita achizitiilor efectuate de societate, *necesitatea serviciilor* nefiind intemeiata pe o prevedere din zona Titlului VI din Codul fiscal in conditiile in care organul fiscal nu contesta prestarea efectiva, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat potrivit prevederilor legale invocate mai sus, deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata este conditionata atat de prestarea efectivă a serviciilor achizitionate, cat si de destinatia achizitiilor efectuate, respectiv acestea sa fie prestate in folosul operatiunilor sale taxabile, in aceasta constand in fapt necesitatea serviciilor achizitionate la care fac trimitere organele de inspectie fiscala, dovada indeplinirii celor doua conditii legale revenind contestatoarei in conformitate cu prevederile art.65 alin(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare care stipuleaza ca:

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

De asemenea, se retine ca la stabilirea taxei pe valoarea adaugata suplimentara de plata in cuantum de .X. lei, organele de inspectie fiscala au avut in vedere si prevederile pct.41 din Normele metodologice pentru aplicarea prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, care stipuleaza ca:

“41. În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:

a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă.”

Cu privire la acest temei legal invocat de organele de inspectie fiscala, societatea contestatoare sustine ca *deosebit de relevant pentru analiza alocabilitatii*, este paragraful final al pct.41 care face trimitere la completarea Normelor metodologice cu liniile directoare privind preturile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică, respectiv capitolul VII “*Consideratii specifice privind serviciile intra-grup*” si capitolul VIII “*Aranjamente de contributii la cost*”, principii pe care sustine ca le-a respectat in alocarile efectuate, fap ce rezulta si din Dosarul preturilor de transfer prezentat organelor de inspectie fiscala.

Cele sustinute mai sus nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei intrucat in speta se pune problema deductibilitatii TVA aferenta unor servicii cu privire la care contestatoarea nu a facut dovada achizitionarii in folosul operatiunilor sale taxabile si nu problema respectarii sau nerespectarii liniilor directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică, respectiv analiza *alocabilitatii* costurilor intre persoane afiliate, in speta fiind vorba de servicii de administrare ce sunt deduse potrivit legii fiscale la nivel central, deci implicit si TVA aferenta.

Sustinerea societatii in ceea ce priveste TVA in suma de **.X. lei** aferenta serviciilor de **asigurare globala** potrivit careia nu exista obligatia de plata a taxei aferenta acestor servicii intrucat serviciile nu sunt impozabile si taxabile in Romania, invocand in acest sens prevederile art.133 alin.(2) lit.c) pct.7, art.141 alin.(2) lit.d), art.150 alin.(1) lit.b) art.155 alin.(4) si art.156 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si prin urmare analiza “*dreptului de deducere este lipsita de fond*” nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat prevederile legale invocate de contestatoare se refera la scutirea de taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor de asigurare din interiorul tarii, in speta fiind vorba de servicii de asigurare achizitionate din UE pentru care, in ceea ce priveste TVA contestatoarea a aplicat regimul de taxare inversa.

Astfel, potrivit art.141 alin.(2) lit.d), coroborate cu prevederile art.150 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

“ **ART.141**

Scutiri pentru operatiuni din interiorul tari[...]

(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

[...]

d) operațiunile de asigurare și/sau de reasigurare, precum și prestările de servicii în legătură cu operațiunile de asigurare și/sau de reasigurare efectuate de persoanele care intermediază astfel de operațiuni;

[...]

ART. 150

Plătitorii taxei pe valoarea adăugată

(1) *Pentru operațiunile din interiorul țării, plătitorii taxei pe valoarea adăugată sunt:*

[...]

b) beneficiarii prestațiilor de servicii taxabile, efectuate de persoane impozabile stabilite în străinătate, prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c), indiferent dacă beneficiarii sunt sau nu înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

Avand in vedere cele retinute, prevederile legale invocate, documentele existente la dosarul cauzei in baza art.216 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit caruia,

« Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC .X. SRL pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei stabilita suplimentar de plata prin decizia de impunere contestata, aferenta serviciilor facturate de .X.-SUA si .X. Manufacturing UK in perioada 2004-2007.

2. Referitor la dobanzile/majorarile de intarziere si penalitatile de intarziere in suma de .X. lei aferente taxei pe valoarea adaugata Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investita se pronunte daca acestea sunt datorate de societatea contestatoare bugetului de stat in conditiile in care sunt aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata pentru care pentru o parte s-a respins contestatia societatii prin Decizia nr.X/07.03.2011, iar pentru o alta parte urmeaza a se respinge contestatia prin prezenta decizie sau nu a fost contestata de societate.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./2010 organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii – Activitatea de inspectie fiscala, au stabilit accesorii in suma de .X. lei aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de X lei.

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC .X./19.09.2011, organele de inspectie fiscala

din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili ce au efectuat reverificarea partiala a taxei pe valoarea adaugata stabilita prin decizia de impunere mentionata mai sus, au stabilit ca datorate bugetului de stat accesoriile in suma de **.X. lei aferente TVA in suma de X lei**, in baza art.113 pct.15 din Legea nr.210/2005, art.116 alin.(1), art.120 alin.(1), art.120¹ si art.121 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea contesta accesoriile in suma de **.X. lei** aferente TVA stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala pe considerentul ca nu datoreaza taxa pe valoarea adaugata contestata.

In drept, potrivit art.119 alin.(1), art.120 alin.1-2 si art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare,

“Dispozitii generale privind majorari de intarziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere.

[...]

ART. 120

Majorari de intarziere

(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

[...]

(1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.”

Se retine ca prin Decizia nr..**X**./07.03.2011 privind solutionarea contestatiei formulata de SC **.X**. SRL s-a dispus desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..**X**./28.10.2010 pentru suma de **.X. lei** reprezentand accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei** stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr..**X**./28.10.2010.

TVA in cuantum de **.X. lei** se compune din :

- **.X. lei** TVA colectata suplimentar prin aplicarea procentului de 19% asupra valorii premiilor oferite de contribuabil, in cadrul unor companii organizate pentru sprijinirea vanzarilor in perioada 2004-2007;

- **.X. lei** TVA colectata suplimentar prin aplicarea procentului de 19% asupra marfurilor constatate lipsa la receptie sau degradate pentru care nu s-a facut dovada valorificarii sau distrugerii pana la data inspectiei fiscale;

- **.X. lei TVA** aferenta achizitiilor de servicii intra-grup facturate SC .X. Romania SRL de catre alte companii din grupul .X., in valoare de .X. lei Intrucat, pentru TVA in suma de .X. lei prin Decizia nr..X./07.03.2011 privind solutionarea contestatiei formulata de SC .X. SRL s-a decis respingerea ca neintemeiata a contestatiei, TVA in suma de .X. lei nu a fost contestata de aceasta, iar cu privire la TVA in suma de .X. lei s-a constatat, urmare reverificarii efectuate, ca este datorata, având în vedere principiul de drept conform cărzuia *“accesoriul urmează principalul”* și in baza art. 216 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr.2.137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit caruia,

« *Contestația poate fi respinsă ca:*

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

se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC .X. SRL si pentru accesoriile in suma de **.X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată**, stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC .X./19.09.2011.

3. Cu privire la solicitarea societatii contestatoare de a se recalcula rezerva legala si impozitul pe profit, cauza supusa solutionarii este daca Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra acestor capete de cerere în condițiile în care cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra acestui capat de cerere, în condițiile în care aceasta nu face obiectul actului administrativ fiscal contestat.

In fapt, urmare inspectiei fiscale efectuate, organele de inspectie fiscala au recalculat rezerva legala pe anii 2006 si 2007 in sensul diminuarii acesteia cu suma de .X. lei pe anul 2006 si majorarii acesteia cu suma de .X. lei in baza OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene si OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu Directivele Europene.

De asemenea, a fost emisă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. .X./19.09.2011 prin care s-a dispus societății contestatoare înregistrarea în evidenta contabila a diferențelor rezultate reprezentând rezerva legală pentru anii 2006 și 2007.

Prin contestația formulată, SC .X. SRL solicita “recalcularea rezervei legale”, fara a aduce argumente in sustinerea contestatiei și fără a contesta Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. .X./19.09.2011.

În drept, potrivit prevederilor art. 209 alin. (1) lit. c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

”(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

.....
c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.”

În conformitate cu prevederile art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente .”

Având în vedere dispozițiile imperative ale legii se reține că, soluționarea contestației formulate de **SC .X. SRL** privind recalcularea rezervei legale și a impozitului pe profit nu intră în competența materială a Direcției generale de soluționare a contestațiilor, aceasta aparținând organului fiscal emitent al Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./19.09.2011, atacat.

4. Referitor la contestatia formulata de SC .X. SRL impotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. F-MC .X./19.09.2011 cauza supusa solutionarii este daca Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța

asupra acestui capat de cerere în condițiile în care prin contestație, societatea nu aduce niciun fel de motivații.

În fapt, SC .X. SRL a formulat contestație împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr..X./19.09.2011 emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, dar nu aduce niciun argument și nu prezintă în susținere documente referitoare la Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr..X./19.09.2010.

În drept, speței îi sunt incidente dispozițiile art. 206 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd :

“Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde :

c) motivele de fapt si de drept ,

d) dovezile pe care se intemeiaza contestatia ”,

De asemenea, la pct. 2.5. din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se precizează:

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

Prevederile mai sus menționate trebuie coroborate cu cele ale 11.1. lit. b) din același act normativ, se stipulează :

“Contestatia poate fi respinsa ca [...] nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusa solutionarii ”.

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 1169 Cod Civil „cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”.

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

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

Se reține ca societatea, deși contestă și Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr..X./19.09.2010, nu aduce niciun argument de fapt sau de drept referitor la acest act administrativ fiscal contestat.

Având în vedere cele reținute mai sus cu privire la contestația societății împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr..X./19.09.2010 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, în baza art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.b) din OPANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală se va respinge contestația ca nemotivată pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, precum și în baza prevederilor legale invocate și în temeiul art. 216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. a) și lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC.X./19.09.2011 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - taxa pe valoarea adaugata
- .X. lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de **SC .X. SRL** impotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr.F-MC .X./19.09./2011 emisa de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală.

3. Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale de soluționare a contestațiilor privind capătul de cerere referitor la recalcularea rezervei legale și a impozitului pe profit, aceasta aparținând organului fiscal emitent al actului administrativ atacat și transmiterea dosarului cauzei pentru acest capăt de cerere, spre competență soluționare, Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul .X. in termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL,
X**