

## DECIZIA NR.9243

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de A.J.F.P.-Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de SC X.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii, in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, societatea contestand partial actul administrativ fiscal si anume obligatiile fiscale suplimentare, care se compun din:

- impozit pe profit;
- majorari de intarziere/dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- TVA
- majorari de intarziere/dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere prin remiterea acesteia contribuabilului sub semnatura conform adresei existenta in copie la dosarul contestatiei si de data depunerii contestatiei la A.J.F.P. , conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art.207 si art.209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.R.F.P. -Serviciul de solutionare a contestatiilor este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC X .

I.SC X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice si Raportului de inspectie fiscala si solicita anulara partiala a actelor contestate cu privire la impozitul pe profit, dobanzi, penalitati de intarziere iar cu privire la TVA, dobanzi, penalitati de intarziere precizeaza ca isi insuseste constatarile din raportul de inspectie fiscala.

Decizia de impunere mai sus mentionata a fost contestata de societate pe motiv ca organele de inspectie fiscala nu pot ignora prevederile art. 65 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cat si prevederile art. 249 din Codul de procedura civila.

In apararea sa, societatea contestatoare invoca Deciziile emise de catre Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul A.N.A.F. prin care s-a dispus ca " la stabilirea starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala trebuie sa analizeze toate actele si faptele ce rezulta din activitatea contribuabilului, prin examinarea tuturor starilor de fapt si raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia pe baza de probe sau constatari proprii."

De asemenea, prin ANAF-Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor a desfiintat actele administrative emise de organele de inspectie fiscala intrucat "organele de inspectie fiscala nu au analizat operatiunile realizate de contestatara in intregul lor, luand in considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operatiuni raportandu-se doar la o parte din temeiurile de drept existente".

Astfel, societatea contestatoare considera ca probarea motivului de fapt si indicarea temeiului de drept de catre organele de inspectie fiscala in motivarea Deciziei de impunere constituie conditii de validitate ale acesteia; sustine ca organele de inspectie fiscala nu au examinat in mod obiectiv starea de fapt si documentele prezentate in vederea stabilirii continutului economic real al tranzactiilor efectuate si scopul economic al acestora; nu au fost examinate imprumuturile realizate intre persoane independente.

1.SC X sustine ca organele de inspectie fiscala nu au respectat prevederile referitoare la persoanele afiliate din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si a normelor metodologice de aplicare a acesteia, si anume:

1.In Raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au consemnat faptul ca societatea a acordat imprumuturi fara dobanda societatii V, respectiv suma inregistrata in contul 2671 "Sume datorate de entitati afiliate" precum si suma inregistrata in contul 461 "Debitori diversi", in baza unor contracte de imprumut si acte aditionale la contracte, incheiate in perioada 19.07.2007-13.06.2014.

SC X arata ca organele de inspectie fiscala au reconsiderat imprumuturile fara dobanda acordate de catre societatea verificata catre V, in temeiul prevederilor art. 11 alin. (2) din Codul fiscal, pe motiv ca intre cele doua societati exista relatii de afiliere.

In sustinerea contestatiei, societatea contestatoare sustine ca intre cele doua societati, in perioada 01.01.2011 – 28.07.2011, nu au existat relatii de afiliere in sensul prevederilor art. 7 pct. 21 din Codul fiscal, asa cum au retinut organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice, si anume:

-persoanele fizice sunt persoane afiliate conform prevederilor art. 7 pct. 21 lit. a) din Codul fiscal, deoarece acestea sunt sot si sotie;

-S.C. X, detine in mod indirect prin detinerile persoanei fizice afiliate peste 25% din partile sociale ale S.C. V, in conformitate cu prevederile art. 7 pct. 21 lit. c) paragraful (i) din Codul fiscal.

Prin urmare persoana fizica nu poate fi considerata persoana afiliata cu persoana juridica SC X, doar prin simpla calitate de sot al asociatului unic.

In acest sens, societatea contestatoare invoca in sustinere urmatoarele prevederi legale:

-Legea nr. 31/1990, care nu reglementeaza dreptul de participare la conducerea si controlul societatii comerciale ca urmare a detinerii calitatii de persoana afiliata cu un asociat/actionar, rezultata din calitatea de sot al acestuia;

-Legea nr. 31/1990 nu conditioneaza transmiterea dreptului de proprietate asupra actiunilor/partilor sociale detinute de o persoana fizica la o societate comerciala, in functie de prevederile Codului civil, referitoare la dreptul comun aplicabil sotilor asupra bunurilor dobandite in timpul casatoriei;

-Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, ce defineste relatia de afiliere dintre o persoana fizica si o persoana juridica exclusiv prin detinerea de titluri de participare si prin cuantumul acestei detineri;

-Codul civil nu conditioneaza transmiterea dreptului de proprietate asupra actiunilor/partilor sociale detinute de o persoana fizica la o societate comerciala, functie

de statutul de sot/sotie.

Avand in vedere prevederile legale invocate, societatea contestatoare sustine ca persoana fizica nu poate fi considerata persoana afiliata din punct de vedere fiscal cu societatea verificata, intrucat acesta nu a detinut nicio parte sociala la SC X, " pentru a intra in calculul acelui minimum 25% din valoarea/numarul titlurilor de participare impreuna [...] cu detinerile persoanei afiliate – sotia sa."

De asemenea, societatea contestatoare arata ca chiar daca ar admite ca S.C. X a fost persoana afiliata cu S.C. V in toata perioada analizata" prevederile art. 11 alin. (2) din Codul fiscal instituie doar posibilitatea ca autoritatile fiscale sa faca ajustarea veniturilor sau cheltuielilor, prevederile normelor metodologice instituind obligatia acestora ca, atunci cand stabilesc pretul de piata al serviciilor in cadrul tranzactiilor efectuate intre persoane afiliate sa examineze in primul rand daca persoanele independente cu un comportament adecvat ar fi incheiat o asemenea tranzactie in conditiile stabilite de persoanele afiliate; din formularea normelor metodologice, primordialitatea examinarii de catre autoritatile fiscale a comportamentului persoanelor independente in situatia in care ar fi incheiat tranzactii in conditiile stabilite de persoanele afiliate verificate.

In aceste conditii societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala aveau obligatia de a examina, in primul rand daca doi soti- persoane independente cu un comportament adecvat isi acorda unul altuia imprumuturi cu dobanda respectiv daca doua societati comerciale controlate de doi soti isi acorda una alteia imprumuturi in mod obligatoriu cu dobanda , doar pentru ca doua societati comerciale independente ar putea solicita dobanda aferenta imprumuturilor acordate intre ele.

Societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala nu au aplicat intocmai prevederile H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , data in aplicarea art.11 din Cod, respectiv au invocat si aplicat doar prevederile pct.38 fara a lua in considerare si prevederile pct.36 conform carora atunci cand se stabileste pretul de piata al serviciilor din cadrul tranzactiilor dintre persoanele afiliate, autoritatile fiscale examineaza in primul rand daca persoanele independente cu un comportament adecvat ar fi incheiat o asemenea tranzactie in conditiile stabilite de persoanele afiliate.

Societatea sustine ca activitatea de creditare se desfasoara cu titlu profesional in conditiile stabilite prin legi speciale si prin reglementarile emise de Banca Nationala a Romaniei prin institutii de credite si institutii financiare prevazute de OUG nr.99/2006 privind institutiile de credit si adecvarea capitalului; prestatori de servicii de plata care acorda credite legate de serviciile de plata, in conformitate cu dispozitiile OUG nr.113/2009 privind serviciile de plata; institutii financiare nebancale in conformitate cu dispozitiile Legii nr.93/2009 privind institutiile financiare nebancale, SC X nefacand parte din categoriile autorizate pentru desfasurarea de activitati de creditare de sine statatoare, orientate spre obtinerea de venituri, nu putea acorda altor entitati credite cu dobanda.

Societatea contestatoare arata ca acordarea imprumuturilor fara dobanda catre SC V s-a facut de catre SC X, in calitate de asociat al acesteia, cu respectarea conditiilor instituite prin legislatia speciala in materie, respectiv O.U.G. nr. 99/2006, O.U.G. nr. 113/2009, Legea nr. 93/2009, precum si prin prevederile Legii nr. 31/1990 privind societatile comerciale, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, si a avut drept scop finantarea activitatii investitionale a SC V.

2.SC X sustine ca organele de inspectie fiscala nu au respectat prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal , a normelor metodologice de aplicare a acesteia si a OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, privind recunoasterea simultana a veniturilor si cheltuielilor;

Societatea contestatoare sustine ca, prin reconsiderarea imprumuturilor acordate catre SC V, organele de inspectie fiscala au stabilit in mod artificial venituri impozabile, pentru care au calculat impozit pe profit suplimentar, precum si dobanzi si penalitati de intarziere.

Societatea contestatoare arata ca, admitand "relatia de afiliere intre SC X si SC V datorata faptului ca PF sunt sot si sotie" contesta obligatiile suplimentare de plata stabilite ca urmare a aplicarii prevederilor art. 11 din Codul fiscal, fara a aplica si prevederile pct. 22 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, conform carora: "reconsiderarea evidentelor, realizata de autoritatea fiscala in scopul reflectarii pretului de piata al bunurilor si serviciilor, se efectueaza si la cealalta persoana afiliata implicata"

Potrivit acestor prevederi legale, organele de inspectie fiscala aveau obligatia ca, in conditiile in care au reincadrat drept imprumuturi cu dobanda, imprumuturile acordate de SC X pentru V si au stabilit un impozit pe profit suplimentar pentru veniturile ce s-ar fi realizat astfel de SC X sa reconsidere si evidentele contabile ale SC V prin inregistrarea corespunzatoare a cheltuielilor cu dobanzile aferente imprumuturilor primite, recalculand si diminuand astfel impozitul pe profit datorat de aceasta societate.

In sensul celor de mai sus sunt si prevederile pct. 36(2) din O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, care instituie principiul contabil general conform caruia: "si cheltuielile care rezulta direct si concomitent din aceeasi tranzactie sunt recunoscute simultan in contabilitate, prin asocierea directa intre cheltuielile si veniturile aferente, cu evidentierea distincta a acestor venituri si cheltuieli."

Societatea contestatoare considera astfel ca, odata cu reincadrarea veniturilor rezultate din dobanzi aferente imprumuturilor acordate persoanei afiliate SC V organele de inspectie fiscala aveau obligatia de a reconsidera si inregistrarea in evidentele contabile ale S.C. V a cheltuielilor cu dobanzile aferente imprumuturilor primite, recalculand si diminuand astfel impozitul pe profit datorat de aceasta societate.

In sustinerea cauzei, societatea contestatoare invoca Decizia a ICCJ, prin care s-a dispus ca "ceea ce reprezinta o cheltuiala deductibila din impozitul pe profit pentru reclamanta, reprezinta in acelasi timp un venit supus impozitarii pentru partenerul comercial" ; Deciziile pronuntate in cazurile reunite C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96 "Molenheide" CEJ prin care s-a dispus ca principiul proportionalitatii trebuie aplicat de catre statele membre tuturor masurilor luate in exercitarea competentelor fiscale.

Societatea contestatoare considera ca organele de inspectie fiscala nu au analizat operatiunile realizate de catre SC X in intregul lor, aplicand trunchiat prevederile legale mentionate in decizia de impunere contestata.

Drept pentru care, societatea contestatoare invoca prevederile art. 7 alin. (2) si art. 94 alin. (1) si alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si sustine ca organele de inspectie fiscala aveau obligatia sa examineze operatiunile realizate in inregul lor luand in considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operatiuni.

In conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, de deciziile Directiei Generale de Solutionare a Contestatiilor din cadrul ANAF si nici jurisprudenta Curtii Europene de Justitie , societatea contestatoare solicita anularea Deciziei de impunere si a Raportului de inspectie fiscala pentru acest capat de cerere.

3.SC X contesta stabilirea de catre organele de inspectie fiscala a sumei drept venit

impozabil in trimestrul II 2012, venit rezultat ca diferenta intre valoarea creantei asupra SC V preluata prin cesionare de la SC B in calitate de cedent si suma achitata cedentului.

Pentru impunerea cu cota de 16 % a venitului impozabil organele de inspectie fiscala nu au prezentat niciun temei legal.

Prevederile referitoare la modul de determinare a profitului impozabil cuprinse la art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, sunt explicitate in Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, dupa cum urmeaza: " Veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare."

Societatea contestatoare arata ca veniturile rezultate ca diferenta intre valoarea creantei cesionate si suma platita cedentului nu sunt precizate in mod expres printre veniturile incluse in Codul fiscal in baza de calcul a profitului impozabil. Organele de inspectie fiscala au retinut in motivarea deciziei de impunere faptul ca diferenta dintre valoarea creantei preluate prin cesionare si suma de achitat cedentului reprezinta venit la data constatarii drepturilor si obligatiilor. La stabilirea venitului impozabil si a impozitului pe profit suplimentar, organele de inspectie fiscala au invocat prevederile pct. 190 din O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, prevederi despre care societatea retine ca " pot avea cel mult o valoare strict contabila, neputand fi considerate ca reprezentand o solutie fiscala obligatorie."

In motivarea contestatiei societatea contestatoare arata ca nu a inregistrat in evidenta contabila veniturile din diferenta dintre valoarea creantei cesionate si pretul platit cedentului, pe considerentul ca "data reala a realizarii veniturilor respective nu este reprezentata de data cesionarii creantei ci data incasarii acesteia, luandu-se in calcul faptul ca prin preluarea creantei existente asupra debitorului SC V, cesionarul SC X a preluat si riscul neincasarii efective a creantei."

SC X contesta includerea acestor "venituri ipotetice" la calculul profitului impozabil aferent trimestrului II 2012, intrucat " reglementarile contabile cuprinse la pct. 190 din OMFP 3055/2009, in forma in vigoare in anul 2012, cand s-a preluat creanta prin cesiune, nu reflectau realitatea economica, constituind un grav impediment in activitatea tuturor operatorilor economici din Romania; acest lucru este demonstrat de faptul ca insusi legiuitorul a inteles acest aspect si, pentru a-l remedia, pentru a-l elimina, prin O.M.F.P. nr. 1898 din 22 noiembrie 2013 [... ]." Astfel, societatea intelege sa invoce in apararea sa dispozitiile O.M.F.P. nr. 1898/2013, considerand ca acestea ii sunt aplicabile, trebuind sa inregistreze in evidenta contabila "veniturile realizate din diferenta dintre valoarea creantei cesionate si pretul platit cedentului, doar la data incasarii efective a acestora."

4. Contestatoarea arata ca in baza Tratatului de functionare a Uniunii Europene exista obligatia asumarii jurisprudentei europene cu privire la principiile de baza ale acesteia, invocand in acest sens principiul egalitatii de tratament si principiul neutralitatii fiscale.

Potrivit jurisprudentei Curtii de Justitie a Uniunii Europene, faptul ca o tranzactie economica este realizata la un pret mai mare sau mai mic decat pretul de piata este fara relevanta in ceea ce priveste aceasta calificare. Valoarea impozabila pentru livrarea de bunuri sau de servicii cu titlu oneros este valoarea primita efectiv pentru contraprestatia efectuata si nu o valoare estimata, pe baza unor criterii impuse de organele de inspectie fiscala.

In acest sens, societatea contestatoare invoca hotararile pronuntate de Curtea de Justitie a Uniunii Europene, in cauzele: Cauza C-154/80 Staatssecretaris van Financien V



Association cooperative "Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats GA", pct.13; cazul c\_230/87 Naturally Yours Cosmetics Limited v Commissioners of Customs and excise.,punctul 16, Cauza C-126 /88 Boots Company plc v Commisioners of Customs and excise , punctul 19, Cauza C-38/93 H.J. Glawe Spiel-und Unterhaltungsgerate Aufstellungsgesellschaft mbH&Co KGvFinanzamt Hamburg -Barmbek-Uhlenhorst , punctul 8, Cauza C-33/93 Empire Stores Ltd v Commissioners of Customs and Excise , punctul 18, Cazul C-288/94 Argos Distributors Ltd v Commissioners of Customs and Excise, punctul 18; Cauza C-258/95 Julius Fillibeck Sohne GmbH&Co.KG v Finanzamt Neustadt, pct.13;Cauza C-404/99 Commission of the European Communities V French Republic, punctul 38;

5. S.C. X contesta neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor reprezentand contravaloarea unor lucrari de constructii-montaj inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de S.C. R, in perioada iulie -octombrie 2012, cand prestatorul a fost declarat inactiv.

Organele de inspectie fiscala au reincadrat drept cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2012, cheltuielile efectuate in baza facturilor mai sus mentionate, fara a tine cont de facturile prin care S.C. R a stornat integral sumele inscrise in primele facturi, desi acestea au fost inregistrate in evidenta contabila a contestatoarei, conform documentelor depuse in probatiune (fisa cont analitic 401 « R» jurnalul de cumparari, registru jurnal - cartea mare, balanta de verificare aferente perioadei).

Avand in vedere cele prezentate, societatea contestatoare solicita anularea actelor administrativ fiscale contestate pentru suma aferenta facturilor stornate integral prin facturile emise de furnizorul SC R.

6.SC X contesta neacordarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiilor de lucrari de constructii-montaj efectuate de catre S.C. R, in baza facturilor emise in perioada iulie - octombrie 2012, cand prestatorul a fost declarat inactiv, dupa cum urmeaza:

Aferent operatiunilor consemnate in facturile mai sus mentionate organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea verificata nu are drept de deducere pentru TVA, fara a tine cont ca prin facturile SC R a stornat integral sumele inscrise in primele facturi. Societatea contestatoare sustine ca si facturile storno au fost inregistrate in evidentele contabile, conform documentelor depuse in probatiune (fisa cont analitic 401 " R" jurnalul de cumparari, registru jurnal – cartea mare, balanta de verificare aferente perioadei).

Societatea contesta constatările organelor de inspectie fiscala pe care le considera neconforme starii de fapt fiscale existenta, intrucat acestea nu au adoptat solutia admisa de lege , cu respectarea procedurii legale; societatea contestatoare invoca prevederile art. 7 alin. (2), art. 94 alin. (1) si alin. (3) lit. e) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora, organele de inspectie fiscala, in exercitarea rolului activ, aveau obligatia sa examineze toate documentele detinute si prezentate de catre aceasta, in scopul stabilirii corecte a obligatiilor fiscale.

Avand in vedere cele mai sus mentionate, societatea contestatoare solicita anularea partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice si a Raportului de inspectie fiscala, pentru acest capat de cerere.

II.Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul

A.J.F.P.-Inspectie fiscala au stabilit in sarcina SC X, obligatii fiscale suplimentare , care se compun din:

- impozit pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- TVA
- dobanzi aferente TVA de plata stabilita suplimentar;
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata stabilita suplimentar;

SC X contesta partial actul administrativ fiscal si anume obligatii fiscale suplimentare, care se compun din:

- impozit pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- TVA
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;

A)Din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-BV cu privire la obligatiile fiscale reprezentand impozit pe profit si accesorii aferente contestate de societate, rezulta urmatoarele:

1. Din verificarea rulajelor conturilor 2671 "Sume datorate de entitati afiliate" si 461" Debitori diversi" din balantele de verificare intocmite de SC X s-a constatat ca aceasta societate a acordat imprumuturi ca SC V inregistrate astfel: suma de ...lei inregistrata in contul 2671 si suma de .... lei inregistrata in contul 461" VBN".

Imprumuturile au fost acordate in baza contractelor de imprumut incheiate intre cele doua societati pe perioada 19.07.2007-13.06.2014, precum si actele aditionale la contractele de imprumut.

In toate contractele incheiate este specificat faptul ca imprumuturile au fost acordate fara dobanda.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, prin adresa, organele de inspectie fiscala au solicitat Registrului Comertului informatii despre asociatii si administratorii celor doua societati.

Din raspunsul primit de la acesta institutie, organele de inspectie fiscala au constatat ca cele doua societati au fost persoane afiliate in perioada 01.01.2011 – 28.07.2011 si in perioada 23.11.2011 – 30.06.2014 , asa cum se prevedea art.7 din Codul fiscal.

In aceste conditii in temeiul prevederilor art.11 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , pct.38 din H.G. nr 44/2004 privind Normele Metodologice pentru aplicarea Codului Fiscal , organele de inspectie fiscala au reincadrat tranzactiile efectuate intre cele doua societati afiliate si au recalculat dobanda aferenta imprumutului utilizand rata dobanzii de referinta a Bancii Nationale a Romaniei atat pentru imprumuturile in lei cat si pentru cele in valuta.

Urmare a aplicarii ratei dobanzii de referinta a BNR asupra sumelor imprumutate cu titlu gratuit SC V-societate afiliata, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X nu a inregistrat in evidentele contabile, pe perioada 01.01.2011-30.06.2014, venituri din dobanzi .

2.Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X, impreuna cu SC S si SC R, in calitate de cesionari incheie Contractul de cesiune de creante cu SC B in calitate de cedent, prin care cedentul transmite catre cesionari creanta detinuta

impotriva debitorului cedat-SC V.

In acelasi contract la art.4 se mentioneaza pretul cesiunii.

SC X detine 25% din aceasta creanta, pentru care a platit 25 % din pretul cesiunii.

Aceasta suma a fost platita in 3 transe, conform actului aditional la contractual de cesiune de creanta; Sumele au fost inregistrate in evidentele contabile contul 461.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale , in temeiul prevederilor art.49 alin.(1) lit.a, art.52 alin.(1)- (3), art.64 si art.106 alin.(1) din OG 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au solicitat reprezentantului legal al societatii explicatii scrise cu privire la modul de inregistrare in evidenta contabila a contractului de cesiune de creanta.

Din raspunsul reprezentantului legal al societatii, dat la intrebarea din Nota explicativa a organelor de inspectie fiscala referitor la acest aspect, s-a constatat ca SC X nu a inregistrat in evidentele contabile diferentele pozitive rezultate intre valoarea totala a creantelor cesionate si valoarea la care acestea au fost cedate de cedentul SC B.

Avand in vedere ca potrivit prevederilor din Anexa 1, Sectiunea 8"Reguli de evaluare" ,Subcapitolul 8.4"Terti" pct.190 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene , in vigoare pe perioada verificata, diferenta intre valoarea creantei preluate prin cesionare si suma de achitat cedentului reprezinta venit la data constatarii drepturilor si obligatiilor , organele de inspectie fiscala au constatat ca suma reprezinta venit impozabil al SC X SRL , pe trimestrul II 2012.

3. Din verificarile efectuate s-a constatat ca in perioada verificata societatea a efectuat achizitii de servicii de la furnizori inactivi:

Cu privire la cheltuielile cu serviciile achizitionate de la SC R (lucrari de constructii), contestate de societate, din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal aceste cheltuieli pe motiv ca acestea au fost achizitionate de la un contribuabil inactiv , avand in vedere prevederile art.11 alin.1<sup>2</sup>, art.21 alin.(4) lit.r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere deficientele constatate, mai sus enumerate organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , au recalculat profitul impozabil si au stabilit o baza impozabila suplimentara pentru care societatea contestatoare datoreaza bugetului de stat impozit pe profit.

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestat de societate, organele de inspectie fiscala au calculat pe perioada 26.04.2011-18.05.2015 dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

B)In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala, contestata de societate , din Raportul de inspectie fiscala , rezulta:

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC R in conditiile in care au constatat ca societatea furnizoare era declarata inactiva la data emiterii facturilor in cauza.

TVA a fost respinsa la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.11 alin.1<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat pe perioada 26.04.2012-25.07.2014, dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul



de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luand in considerare constatările fiscale, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.01.2011-30.06.2014

**A).Referitor la motivele de nelegalitate a actului administrativ fiscal contestat;**

In contestatia formulata SC X considera ca probarea motivului de fapt si indicarea temeiului de drept de catre organele de inspectie fiscala in motivarea Deciziei de impunere constituie conditii de validitate ale acesteia; sustine ca organele de inspectie fiscala nu au examinat in mod obiectiv starea de fapt si documentele prezentate in vederea stabilirii continutului economic real al tranzactiilor efectuate si scopul economic al acestora; nu au fost examinate imprumuturile realizate intre persoane independente.

In drept, art.43 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, precizeaza:

*"(2) Actul administrativ fiscal cuprinde urmatoarele elemente:*

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis si data de la care îsi produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, dupa caz;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele si semnatura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) stampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestatiei si organul fiscal la care se depune contestatia;*
- j) mentiuni privind audierea contribuabilului."*

De asemenea, la art.41 din acelasi act normativ este stipulat:

***"Notiunea de act administrativ fiscal***

*În întelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislatiei privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor si obligatiilor fiscale."*

La art.87 " Forma si continutul deciziei de impunere" din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se prevede:

*"Decizia de impunere trebuie sa îndeplineasca conditiile prevazute la art. 43. Decizia de impunere trebuie sa cuprinda, pe lângă elementele prevazute la art. 43 alin. (2), si categoria de impozit, taxa, contributie sau alta suma datorata bugetului general consolidat, baza de impunere, precum si cuantumul acestora, pentru fiecare*

*perioada impozabila."*

In ceea ce priveste formularul "Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata, stabilite de inspectia fiscala " modalitatea de completare a acesteia este reglementata de Ordinul 1021/2013 privind aprobarea modelului si continutului formularului Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata, stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice, care la Anexa 2 precizeaza:

*"Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala pentru stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare de plata, precum si pentru comunicarea modului de solutionare cu inspectie fiscala anticipata a decontului de taxa pe valoarea adaugata cu sume negative cu optiune de rambursare, în situatia în care se stabilesc diferente fata de suma solicitata la rambursare.*

*Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice se va completa la încheierea unei inspectii fiscale generale sau partiale, ca urmare a constatarii de obligatii fiscale suplimentare si/sau accesorii aferente acestora, înscrise în "Raportul de inspectie fiscala", întocmit la încheierea acesteia.[...]*

*2.1.2. "Motivul de fapt": se vor înscrie detaliat si în clar modul în care contribuabilul a efectuat si înregistrat o operatiune patrimoniala, modul cum a tratat-o din punct de vedere fiscal sau cu influenta fiscala si tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum si prezentarea consecintelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligatia fiscala principala, cât si pentru accesoriile calculate pentru aceasta.*

*2.1.3. "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat si clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevazute de lege, cu prezentarea concisa a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligatia fiscala principala, cât si pentru accesoriile calculate la aceasta.*

*Informatiile prevazute la pct. 2.1.1, 2.1.2 si 2.1.3 se vor completa pentru fiecare impozit, taxa sau contributie pentru care s-au constatat diferente de obligatii fiscale si/sau accesorii aferente acestora. În cazurile în care legea permite si exista constatarari, se pot înscrie obligatii fiscale accesorii, fara ca organele fiscale sa stabileasca o obligatie fiscala principala suplimentara. În acest caz, în coloana 4 "Baza impozabila stabilita suplimentar" se va înscrie obligatia fiscala principala stabilita suplimentar de plata pe o anumita perioada, chiar daca în perioadele urmatoare aceasta s-a anulat."*

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, se retine ca in cauza in speta actul administrativ fiscal este Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata, stabilite de inspectia fiscala emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii in baza Raportului de inspectie fiscala.

Din actul administrativ fiscal contestat, se constata ca la pct.2.1.2. "Motivul de fapt"

organele de inspectie fiscala au in scris in detaliu motivele si actiunile care au condus la stabilirea de sume suplimentare, precum si care au fost documentele care au fost prezentate de societate, in baza carora acestea si-au format convingerea ca societatea datoreaza bugetului de stat impozit pe profit, TVA precum si accesorii aferente.

Detalierea din punct de vedere valoric a acestor sume , respectiv cuantumul total al impozitului pe profit, a TVA respinsa la deductibilitate si totodata TVA stabilita suplimentar de plata sunt inscrise in Raportului de inspectie fiscala, care conform art.109 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, prezinta constatarile inspectiei din punct de vedere factic si legal.

In anexele la Raportul de inspectie fiscala , organele de inspectie fiscala prezinta modul de determinare a impozitului pe profit ,a TVA stabilita suplimentar de plata precum si modul de calcul al accesoriilor.

La pct.213"Motivul de drept" din Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata, stabilite de inspectia fiscala precum si Raportul de inspectie fiscala sunt prezentate articolele de lege in baza carora au fost stabilite venituri impozabile suplimentare, s-au respins la deductibilitate cheltuielile si care au dus la stabilirea suplimentara a impozitului pe profit;de asemenea au fost inscrise articolele de lege care au dus la respingerea la deductibilitate a TVA si care au condus la stabilirea TVA de plata.

De asemenea, organele inspectie fiscala au prezentat si baza legala privind modul de calcul al accesoriilor stabilite pe perioada verificata.

Se retine astfel ca , Decizia de impunere este motivata in fapt, organele de inspectie fiscala utilizand mijloace de proba in baza carora acestea si-au format convingerea ca in evidentele contabile ale societatii nu au fost inregistrate toate veniturile realizate de societate din tranzactiile efectuate, ca societatea a inregistrat in evidentele contabile documente care nu indeplinesc calitate de document justificativ, operatiuni care au dus la stabilirea de obligatii fiscale suplimentare de plata.

La art.64 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

*"Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere."*

iar la art.65 din acelasi act normativ se prevede:

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

*(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii."*

De asemenea, potrivit art.7 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare"

*"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."*

Din analiza documentelor existente la dosarul contestatiei se retine ca organele de inspectie fiscala la stabilirea starii de fapt fiscale au luat in considerare documentele

prezentate de societate si evidentele contabile ale societatii, au avut in vedere raporturile juridice relevante pentru impunere .

De asemenea, din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca in vederea clarificarii unor aspecte organele de inspectie fiscala prin Nota explicativa au solicitat documente si informatii suplimentare.

Intrucat prin raspunsurile prezentate la o parte din intrebari societatea nu a prezentat elemente clare si documente justificative care sa ateste necesitatea operatiunilor economice pentru care aceste clarificari au fost solicitate , organele de inspectie fiscala au apreciat in limita atributiilor si competentelor ce le revin , relevanta starilor de fapt fiscale si au adoptat solutia impusa de lege.

Dupa cum am aratat si mai sus organele de inspectie fiscala au indicat temeiul de drept in baza caruia au fost stabilite suplimentar obligatii fiscale contestate, respectiv impozit pe profit ,TVA si accesorii aferente.

Consideram ca sunt nejustificate afirmatiile societatii contestatoare potrivit carora organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare documentele prezentate de societate .

In consecinta, actul administrativ fiscal contestat, in speta Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata, stabilite de inspectia fiscala a fost intocmita cu respectarea prevederilor legale aplicabile in materie, motiv pentru care sustinerea societatii contestatoare potrivit careia actul administrativ fiscal contestat nu este motivat in fapt si drept nu este reala si acesta nu poate fi anulat pe motive procedurale.

Mai mult, caz de nulitate a actului administrativ fiscal , conform art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile il reprezinta:

*"Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.",*situatie care nu se circumscrie spetei.

In ceea ce priveste nerespectarea principiului bune credinte invocat de societatea contestatoare respectiv "Relatiile dintre contribuabili si organele fiscale trebuie sa fie fundamentate pe buna-credinta, in scopul realizarii cerintelor legii"se retine ca buna credinta se prezuma potrivit unui principiu larg recunoscut de dreptul civil roman, consacrat prin art.14(2) din Legea nr.287/2009 republicata, privind Codul civil iar reaua credinta trebuie dovedita, conditie care nu este indeplinita de contestatoare.

Totodata, se retine ca potrivit Deciziei Curtii Constitutionale, exercitarea abuziva a unui drept se produce numai in situatia in care dreptul se realizeaza in alt scop decat acela pentru care legea l-a recunoscut, situatie care nu se circumscrie spetei, societatea contestatoare neinvocand niciun argument in acest sens.

Deoarece exceptiile de procedura ridicate de societatea contestatoare au fost respinse ca neintemeiate , D.G.R.F.P.-Serviciul de Solutionare a Contestatiilor se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de SC X.

## **B)In ceea ce priveste fondul cauzei.**

### **1. Referitor la impozitul pe profit, dobanzi si penalitati de intarziere, stabilite**

## **suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, mentionam:**

a)Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar asupra veniturilor din dobanzi, **D.G.R.F.P.-Serviciul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala au reintregit in mod legal veniturile impozabile ale societatii cu suma reprezentand venituri din dobanzi aferente unor imprumuturi acordate catre SC V -persoana juridica romana afiliata.**

In fapt, urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X a acordat imprumuturi in lei si in valuta SC V- persoana juridica romana afiliata.

Imprumuturile au fost acordate in baza contractelor de imprumuturi incheiate in perioada 19.07.2007-13.06.2016 si anume:

Prin contracte de imprumut precum si actele aditionate intocmite, SC X a imprumutat SC V cu suma de .. care a fost inregistrata in evidentele contabile in contul 2671"Sume datorate de entitati afiliate" , care au fost inregistrata in evidentele contabile in contul analitic distinct 461"VBN",.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in contractele mai sus enumerate este inscris faptul ca imprumuturile au fost acordate fara dobanda.

Avand in vedere informatiile obtinute de la Oficiul Registrului Comertului ,organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada 01.01.2011-30.06.2014, SC X si SC V sunt persoane juridice aliate asa cum prevede art.7 pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal; astfel organele de inspectie fiscala , in temeiul prevederilor art.11 alin.(2) din acelasi act normativ si pct.38 din H.G. nr 44/2004 privind Normele Metodologice pentru aplicarea Codului Fiscal , au reincadrat tranzactiile efectuate intre cele doua societati afiliate si au recalculat dobanda aferenta imprumutului utilizand rata dobanzii de referinta a Bancii Nationale a Romaniei atat pentru imprumuturile in lei cat si pentru cele in valuta.

Urmare a aplicarii ratei dobanzii de referinta a BNR asupra sumelor imprumutate cu titlu gratuit SC V- societate afiliata, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X nu a inregistrat in evidentele contabile, pe perioada 01.01.2011-30.06.2014, venituri din dobanzi pentru care in temeiul prevederilor art.17 ,art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata, datoreaza bugetului de stat impozit pe profit.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala nu au respectat prevederile referitoare la persoanele afiliate din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si a normelor de aplicare a acestuia si invoca in sustinere prevederile Legii nr.31/1999, republicata, privind societatile comerciale, Legea nr.287/2009 privind Codul civil , art.7 pct.21 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Chiar si in conditiile in care SC X ar fi persoana afiliata cu SC V , societatea contestatoare nu este de acord cu ,modul de aplicare a prevederilor art.11 alin.(2) din Codul fiscal ; invoca in sustinere prevederile OUG nr.99/2006 privind institutiile de credit si adecvarea capitalului; OUG nr.113/2009 privind serviciile de plata, Legea 93/2009 privind institutiile financiare nebancale.

De asemenea, societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala nu au respectat prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , a normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal si prevederile OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, privind recunoasterea simultana a veniturilor si cheltuielilor in sensul ca organele de inspectie fiscala aveau obligatia de a considera ca cheltuieli deductibile fiscal suma reprezentand dobanzi pentru SC V, in conditiile in care aceasta suma a fost considerata ca venituri impozabile la SC X.



Cu privire la afirmatia societatii contestatoare potrivit careia organele de inspectie fiscala nu au respectat prevederile referitoare la persoanele afiliate, in cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.7 pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , potrivit caruia:

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

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

*a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv. Între persoanele afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer;*

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

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

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

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

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

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei respectiv informatiile transmise de Oficiul Registrul Comertului , urmare a adresei A.J.F.P., se retin urmatoarele:

SC X si SC V , pe perioada 01.01.2011-28.07.2011 si perioada 23.11.2011-30.06.2014 , sunt persoane afiliate asa cum prevede art.7 din Codul fiscal, si anume:

In materie fiscala regula generala in cazul tranzactiilor realizate intre persoane afiliate este stabilita de prevederile art. 19 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si complatarile ulterioare, care stipuleaza urmatoarele:

*„Tranzactiile intre persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzactiile intre persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite intre intreprinderile independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au in vedere principiile privind preț de transfer.”*

In aplicarea regulilor privind preturile de transfer, dispozitiile normelor metodologice

date in aplicarea art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, stabilesc in mod expres ca prevederile Codului fiscal se completeaza cu cele ale liniilor directoare privind preturile de transfer emise de Organizatia pentru Cooperare si Dezvoltare Economica.

Raportat la cele de mai sus, consideram ca dispozitiile privind persoanele afiliate cuprinse la art. 7 pct. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se completeaza cu cele ale art. 9 alin. (1) lit. a) si b) din Conventia Fiscala Model a Organizatiei pentru Cooperare si Dezvoltare Economica, care stabileste ca ***doua companii sunt asociate daca una dintre cele doua participa direct sau indirect la managementul, controlul sau capitalul celeilalte, sau daca aceleasi persoane participa direct sau indirect la managementul, controlul sau capitalul celeilalte intreprinderi.***

Se constata astfel, ca in perioadele mai sus mentionate SC X si SC V au fost persoane afiliate in sensul prevederilor art. 7 pct. 21 lit. a) si lit.c) paragraful (i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu cele ale art. 9 alin. (1) lit. a) si b) din Conventia Fiscala Model a Organizatiei pentru Cooperare si Dezvoltare Economica.

Invederam faptul ca societatea contestatoare da o interpretare eronata dispozitiilor art. 7 pct. 21 lit. b) din Codul fiscal, ce nu tine seama de liniile directoare privind preturile de transfer emise de Organizatia pentru Cooperare si Dezvoltare Economica;

Dispozitiilor invocate de aceasta, respectiv prevederile Legii nr. 31/1990 privind societatile comerciale, Legea nr.287/2009 privind Codul civil, OUG nr.99/2006 privind institutiile de credit si adecvarea capitalului; OUG nr.113/2009 privind serviciile de plata, Legea 93/2009 privind institutiile financiare nebankare nu au relevanta in cauza in speta.

Prin urmare argumentul societatii contestatoare potrivit caruia S.C. X si S.C. V nu sunt persoane afiliate conform prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si normele metodologice de aplicare a acestuia nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatii si se va respinge contestatia ca neintemeiata.

Drept, pentru care in cauza in speta se vor aplica prevederile art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata, potrivit caruia:

*"(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției."*

De asemenea la art.23 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

*"(5) În cazul împrumuturilor obținute de la alte entități, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), dobânzile deductibile sunt limitate la:*

*a) nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei; și*

*b) nivelul ratei dobânzii anuale de 9%, pentru împrumuturile în valută. Acest nivel al ratei dobânzii se aplică la determinarea profitului impozabil aferent anului fiscal 2004. Nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută se actualizează prin hotărâre a Guvernului."*

Din prevederile legale invocate se retine ca organele de inspectie fiscala, la stabilite obligatiilor unui contribuabil, pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop

economic sau pot reincadra forma tranzactiei pentru a reflecta continutului ei economic.

Totodata se retine ca art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacra la nivel de lege principiul prevalentei economicului asupra juridicului, al realitatii economice, in baza caruia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic ci si din punct de vedere al scopului economic urmarit de contribuabil. In acest spirit o tranzactie normala din punct de vedere juridic poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

In cauza in speta sunt aplicabile si prevederile pct.38 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , potrivit caruia:

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

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

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

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

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

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

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

Astfel in cazul in care contribuabilul primeste un imprumut de la o persoana afiliata, indiferent de scopul si destinatia sa, pretul pietei pentru asemenea serviciu este constituit din dobanda care ar fi agreata de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate in conditii comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului, respectiv imprumutul, daca imprumutul dat este in interesul desfasurarii activitatii beneficiarului si a fost utilizata in acest scop si daca a existat o schema de distributie a profitului.

De asemenea, la examinarea dobanzii trebuie luate in considerare:suma si data imprumutului,natura si scopul imprumutului, garantia implicata, valuta implicata, riscurile de schimb si costurile masurilor de asigurare a ratei de schimb precum si alte

circumstanțe de acordare a împrumutului iar ratele dobânzii trebuie aplicate în împrejurări comparabile și în aceeași zonă valutară de o persoană independentă dar niciun caz nu trebuie să fie sub nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru.

Prin urmare, având în vedere că pe perioada verificată societatea contestată a împrumutat SC V-persoană juridică afiliată, conform contractelor mai sus enumerate, pentru care nu a perceput nicio dobândă se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea de dobânzi aferente împrumutului acordat de societate utilizând nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, au stabilit diferențe de venituri din dobânzi și au majorat baza impozabilă pentru determinarea profitului impozabil cu contravaloarea dobânzilor nepercepute aferent împrumuturilor acordate către SC V -persoană juridică afiliată, pe perioada 01.01.2011-30.06.2014, reținând în sarcina societății contestată impozit pe profit suplimentar.

Argumentul societății contestată potrivit căreia, organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere prevederile pct. 36 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea art. 11 din Codul fiscal, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației deoarece acesta face referire la servicii efectuate între persoanele afiliate, pe când pct. 38 din același act normativ stabilește prevede în mod expres regulile aplicabile în cazul împrumuturilor acordate între persoanele afiliate.

Prin urmare, chiar dacă petenta a acordat împrumuturile în scopul susținerii activității investitoriale a S.C. V, în calitate de asociat al acesteia, prevederile pct. 38 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea art. 11 din Codul fiscal, stabilesc fără nici un echivoc că indiferent de scopul sau destinația împrumutului, prețul pieței pentru acest serviciu este constituit din dobândă agreeată între persoanele independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile.

Organul de soluționare reține că așa cum este stipulat și la art.1 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată:

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

Natura comercială a societăților comerciale este conferită de manifestarea de voință a fondatorilor de a se asocia în vederea realizării unor acte de comerț. Această natură convențională impune în mod necesar procesul de constituire, organizare și funcționare a societății comerciale unele elemente structurale și funcționale esențiale, cum sunt: încheierea între asociați a unui act constitutiv, constituirea și conservarea unui capital social (fondul comun constituit prin aporturile asociaților și care formează patrimoniul inițial al societății comerciale) intenția asociaților de a conlucra în vederea obținerii de profit pentru a-l distribui între ei și scopul societății de a realiza profit prin acte de comerț.

Acordarea de împrumuturi fără dobânzi este contrară scopului pentru care s-a înființat și funcționează societatea comercială, aceasta neavând aptitudinea legală de a face gratuități chiar și în cazul acordării de împrumuturi firmelor afiliate.

Organul de soluționare a contestației reține că în conformitate cu art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările



ulterioare:

***"Exercitarea dreptului de apreciere***

*Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză."*

Astfel se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au influentat rezultatul fiscal al perioadei verificate prin calcularea dobanzii care s-ar fi convenit pentru imprumaturile acordate persoanei afiliate si pe cale de consecinta au majorat baza impozabila pentru determinarea impozitului pe profit cu contravaloarea dobanzilor, neperceptuate aferent imrumuturilor acordate catre SC V-persoana juridica afiliata, in perioada 01.01.2011-30.06.2014, retinand in sarcina SC X impozit pe profit .

In ceea ce priveste argumentul societatii contestatoare potrivit caruia organele de inspectie fiscala nu au respectat prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , a normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal si prevederile OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, privind recunoasterea simultana a veniturilor si cheltuielilor in sensul ca organele de inspectie fiscala aveau obligatia de a considera ca cheltuieli deductibile fiscal suma reprezentand dobanzi pentru SC V, in conditiile in care aceasta suma a fost considerata ca venituri impozabile la SC X, mentionam:

Organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii au verificat partial SC X si au intocmit Decizia de impunere in baza Raportului de inspectie fiscala.

Contrar celor afirmate de societatea contestatoare nu era in competenta materiala si teritoriala a organelor de inspectie fiscala din Serviciul de Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice ca odata cu reconsiderarea imprumuturilor, calcularea dobanzilor aferente imprumuturilor si stabilirea impozitului pe profit suplimentar la contribuabilul mijlociu S.C. X sa reconsidere cheltuielile cu dobanzile aferente imprumuturilor primite si recalcularea impozitului pe profit in evidenta contabila a SC V-persoana juridica romana afiliata.

In ceea ce priveste realizarea inspectiei fiscale, prevederile art. 99 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, stabilesc urmatoarele:

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

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

*(3) Competența privind efectuarea inspecției fiscale se poate delega altui*



*organ fiscal. În cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală condițiile în care se poate efectua delegarea altui organ fiscal se stabilesc prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală."*

Astfel, dispozițiile pct.1 Capitolul G din O.P.A.N.A.F. nr. 468/2015 pentru aprobarea Procedurii de administrare și monitorizare a contribuabililor mijlocii, stabilește competența materială și teritorială în efectuarea inspecției fiscale la contribuabilii mijlocii din fiecare județ în sarcina structurilor cu atribuții de inspecție fiscală - contribuabili mijlocii din cadrul administrațiilor județene a finanțelor publice județene.

Conform datelor furnizate de aplicația informatică ANAF-INFO PC persoana afiliată SC V face parte din grupa contribuabililor mici, neintrând sub incidența prevederilor O.P.A.N.A.F. nr. 468/2015 pentru aprobarea Procedurii de administrare și monitorizare a contribuabililor mijlocii.

La pct.22 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, invocat de societatea contestatoare, se prevede:

*"Reconsiderarea evidențelor, realizată de autoritatea fiscală în scopul reflectării prețului de piață al bunurilor și serviciilor, se efectuează și la cealaltă persoană afiliată implicată."*

Din coroborarea dispozițiilor legale mai sus invocate cu prevederile pct. 22 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea art. 11 alin. (2) din Codul fiscal, rezultă fără echivoc că reconsiderarea evidențelor în scopul reflectării prețului de piață al serviciilor efectuate pentru persoana afiliată S.C. X nu era în competența materială și teritorială a organelor de inspecție fiscală din Serviciul de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .

De altfel, prevederile pct. 22 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea art. 11 alin. (2) din Codul fiscal, nu dispune că este în sarcina autorității fiscale să efectueze reconsiderarea veniturilor la un contribuabil verificat de a efectua, concomitent, reconsiderarea cheltuielilor la persoana afiliată, pentru că în acest mod s-ar încălca dispozițiile legale în materia competenței materiale și teritoriale în realizarea inspecției fiscale.

În fapt, potrivit dispoziției legale mai sus menționate, cealaltă persoană afiliată implicată S.C. X își va reconsidera evidențele, în scopul reflectării prețului de piață pentru serviciul efectuat de către S.C. X în favoarea sa, prin reconsiderarea de către aceasta a cheltuielilor cu dobânzile aferente împrumuturilor primite și prin recalcularea impozitului pe profit.

Legat de afirmatia societății contestatoare potrivit căreia „ în sensul recunoașterii simultane a veniturilor și cheltuielilor” în cadrul tranzacțiilor efectuate între persoanele afiliate, legiuitorul s-a pronunțat prin pct. 36(2) din O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene în sensul că:

*"(2) Veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri și cheltuieli."*, menționăm:

O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificarile si completarile ulterioare, elaborat in aplicarea Legii contabilitatii, la pct. 36(2) stabileste ca sunt recunoscute simultan in contabilitatea aceleiasi entitatii(societate comerciala) veniturile si cheltuielile care rezulta direct si concomitent din aceeasi tranzactie.

Prin urmare, concluzionam ca societatea contestatoare a dat o interpretare eronata principiului contabil general prevazut la pct. 36(2) din O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificarile si completarile ulterioare, in conditiile in care la pct.36(1) din acelasi act normativ, se prevede:

*"Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.*

Mai mult, Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, la art. 1 alin. (1) stipuleaza urmatoarele:

-art.1

*"(1)Societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea financiară, potrivit prezentei legi.[...]*

-art.2

*(1) Contabilitatea este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor prevăzute la art. 1. În acest scop, contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și alte informații referitoare la activitatea desfășurată, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.*

In conformitate cu prevederile pct.13 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , dat in aplicarea art.19 din Cod , potrivit caruia:

*"Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală.",* persoana juridica romana afiliata respectiv SC V are posibilitatea sa corecteze prin ajustare profitul impozabil pe perioada 01.01.2011-30.06.2014 si sa depuna declaratii rectificative la organul fiscal teritorial, in conditiile prevazute de lege.

Invocarea de catre societate a Deciziei Inaltei Curti de Casatie si Justitie in sustinerea acestui capat de cerere al contestatiei formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice este tendentioasa si distorsionata, pentru urmatoarele considerente:

Prin Decizia Inalta Curte de Casatie si Justitie – Sectia de Contencios Administrativ si Fiscala, nu a dispus ca “ceea ce reprezinta o cheltuiala deductibila din impozitul pe profit pentru reclamanta, reprezinta in acelasi timp un venit supus impozitarii pentru partenerul comercial” aceasta fiind retinerea instantei de fond in expunerea situatiei de fapt.

In considerentele Deciziei, Inalta Curte de Casatie si Justitie – Sectia de Contencios Administrativ si Fiscala retine o alta motivare in fapt si in drept pe care isi intemeiaza solutia pronuntata, nicidecum pe cea invocata de societate si anume:

“3.2.2. In privinta impozitului pe profit suplimentar aferent cheltuielilor reprezentand servicii de consultanta, comision de agentie comerciala, consultanta de afaceri si servicii de management, se constata in mod corect prima instanta a stabilit ca erau indeplinite atat conditiile generale de deductibilitate prevazute de art. 21(1) C.fisc., in sensul ca serviciile s-au facut in scopul realizarii de venituri impozabile, dar si conditiile speciale de deductibilitate a unor asemenea cheltuieli, reglementate de art. 21 lit. m) din C. fisc., respectiv justificarea necesitatii prestarii acestora, in scopul propriei activitati, pe baza unor documente probatorii enumerate cu titlu exemplificativ la pct. 48 din H.G. 44/2004 pentru aplicarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003.”

Prin urmare, raportat la consideratiile Inaltei Curti de Casatie si Justitie - Sectia de Contencios Administrativ si Fiscala din Decizia mai sus citata, rezulta ca nu prezinta niciun fel de relevanta in sustinerea acestui capat de cerere al contestatiei.

Mai mult, prin citarea trunchiata de catre societate a Deciziei a Inaltei Curti de Casatie si Justitie – Sectia de Contencios Administrativ si Fiscala, aceasta incearca sa confere o aparenta, care insa nu concorda cu realitatea, sustinand in mod netemeinic si nelegal ca prin dispozitia citata instanta a impus tratarea egala din punct de vedere fiscal a partenerilor comerciali. Ori, aceasta sustinere nu este reala, neregasindu-se nici in considerentele si nici in dispozitivul Deciziei pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie – Sectia de Contencios Administrativ si Fiscala.

Consideram ca reincadrarea de catre echipa de inspectie fiscala a imprumuturilor acordate de catre petenta persoanei afiliate S.C V, ca imprumuri cu dobanda, avand ca urmare calcularea unui impozit pe profit suplimentar, nu constituie o incalcare a principiului proportionalitatii si nici a jurisprudentei Curtii de Justitie a Uniunii Europene.

De altfel, prevederile pct. 22 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, date in aplicarea art. 11 alin. (2) din Codul fiscal, invocate si de societate, reprezinta o justa aplicare a principiului proportionalitatii, ce are ca efect reconsiderarea veniturilor si cheltuielilor la persoanele afiliate si implicit a impozitului pe profit datorat de catre acestea, insa cu mentiunea ca nu era in competenta materiala si teritoriala a organelor de inspectie fiscala din Serviciul de Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice sa reconsidere cheltuielile cu dobanzile si sa recalculeze impozitul pe profit la persoana afiliata S.C. V.

Avand in vedere cele de mai sus, nu poate fi retinuta afirmatia societatii contestatoare privind nelegalitatea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice , pentru

motivele mai sus prezentate.

În consecință se reține faptul că organele de inspecție fiscală în mod legal au influențat rezultatul fiscal al perioadei verificate, prin majorarea bazei impozabile pentru determinarea profitului impozabil cu contravaloarea dobanzilor nepercepute aferente împrumuturilor acordate de SC X către SC V, în lei și euro, pe perioada 01.01.2011-30.06.2014, reținând în sarcina SC X impozit pe profit suplimentar.

Având în vedere că argumentele prezentate de societatea contestatoare nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală iar SC X nu contestă modul de calcul al veniturilor din dobânzi pe care ar fi trebuit să le perceapă la nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, din perioada verificată, în cauză în speță se vor aplica prevederile art.216 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

*"(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă."*

coroborat cu prevederile pct.11.1 din Ordinul 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*"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;"*

și se va respinge contestația ca neîntemeiată cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar asupra veniturilor din dobânzi prin Decizia de impunere .

b).În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit asupra venitului impozabil, contestat de SC X , **D.G.R.F.P.-Serviciul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca SC X datoreaza bugetului de stat impozitul pe profit in conditiile in care societatea nu a inregistrat in evidentele contabile veniturile rezultate din diferenta dintre valoarea creantei preluate si pretul de cesiune(valoarea achitata cedentului) din contractul de cesiune rezultate din contractele de credite neperformante.**

În fapt, SC X, împreună cu SC S și SC R, în calitate de cesionari încheie Contractul de cesiune de creanțe cu SC B în calitate de cedent, care conform art.1, are ca obiect:

"1.1.Cedentul transmite către Cesionari creanța detinută împotriva Debitorului cedat (SC V) care la data prezentului contract este în suma de.. euro din care credit.. euro, împreună cu toate accesoriile și garanțiile ei astfel:25% către SC X , 20% către SC S și 55% către SC R..

1.2.Creanța izvorăște din:

-Contractul de facilitare de credit la termen și Actul adițional;

-Contractul de facilitare credit la termen și Actele adiționale"

Potrivit art.4 din contract pretul cesiunii este:

"4.1 Pretul cesiunii este de ... euro;

4.2 Pretul se va achita astfel:"

Art.4 din Contract a fost modificat prin Actul adițional la Contractul de cesiune de creanță , în sensul că:

4.2 "Pretul se va achita astfel:

...euro in doua zile de la semnarea actului aditional;

...euro pana cel tarziu la 15.06.2012;

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X detine 25% din aceasta creanta, pentru care a platit 25 % din pretul cesiunii si anume suma, in 3 transe, conform actului aditional la contractul de cesiune de creanta, si anume: ...

Sumele au fost inregistrate in evidentele contabile in contul 461"Debitori diversi" analitic distinct V.

Din raspunsul transmis de reprezentantul legal al societatii la Nota explicativa si documentele prezentate in timpul controlului organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X nu a inregistrat in evidentele contabile diferentele pozitive rezultate intre valoarea totala a creantelor cesionate si valoarea la care acestea au fost cedate de cedentul SC B.

In temeiul prevederilor Anexei 1, Sectiunea 8"Reguli de evaluare" ,Subcapitolul 8.4"Terti" pct.190 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene , organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii contestatoare venituri impozabile , pe trimestrul II 2012.

In conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) si art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit suplimentar.

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca veniturile rezultate ca diferenta intre valoarea creantei cesionate si suma platita cedentului nu sunt precizate in mod expres printre veniturile incluse in Codul fiscal in baza de calcul a profitului impozabil.

Societatea contestatoare sustine ca nu a inregistrat in evidenta contabila veniturile din diferenta dintre valoarea creantei cesionate si pretul platit cedentului, pe considerentul ca "data reala a realizarii veniturilor respective nu este reprezentata de data cesionarii creantei ci data incasarii acesteia, luandu-se in calcul faptul ca prin preluarea creantei existente asupra debitorului SC V, cesionarul SC X a preluat si riscul neincasarii efective a creantei."

SC X contesta includerea acestor "venituri ipotetice" la calculul profitului impozabil aferent trimestrului II 2012, intrucat " reglementarile contabile cuprinse la pct. 190 din OMFP 3055/2009, in forma in vigoare in anul 2012, cand s-a preluat creanta prin cesiune, nu reflectau realitatea economica, constituind un grav impediment in activitatea tuturor operatorilor economici din Romania; invoca in sustinere dispozitiile O.M.F.P. nr. 1898/2013, considerand ca acestea ii sunt aplicabile.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si acompletarile ulterioare, potrivit caruia:

*"(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."*

Avand in vedere prevederile legale, organele de inspectie fiscala pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.

La art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada



verificata se specifica:

*"(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."*

Conform pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.19 din Cod:

*"Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal."*

Din prevederile legale invocate se retine ca profitul impozabil se determina ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile fiscal.

La pct.190 din O.M.F.P.nr.3055/2009 privind Reglementarile Contabile conforme cu Directivele Europene, in vigoare in aprilie 2012, se prevede:

*"În cazul cesionării unei creanțe, diferența dintre valoarea creanței preluate prin cesionare și suma de achitat cedentului reprezintă venit la data constatării drepturilor și obligațiilor, potrivit clauzelor contractuale."*

iar la art.252 din acelasi act normativ se prevede:

*"(1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.*

*(2) Activitățile curente sunt orice activități desfășurate de o entitate, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum și activitățile conexe acestora.*

*(3) Câștigurile reprezintă creșteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca natură de veniturile din această activitate. În contul de profit și pierdere, câștigurile sunt prezentate, de regulă, la valoarea netă, exclusiv cheltuielile aferente, la elementul "Alte venituri din exploatare".*

Conform legislatiei mai sus mentionate in cazul cesionarii unei creante diferenta dintre valoarea creantei preluate prin cesionare si suma de achitat cedentului reprezinta venit la data constatarii drepturilor si obligatiilor.

Cesiunea de creante este operatiunea prin care creditorul (cedent) transmite in mod voluntar, cu titlu oneros sau cu titlu gratuit , dreptul de creanta unei alte persoane(cesionar) care devine creditor in locul sau si va putea incasa de la debitor creanta cedata.

La art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare , se prevede:

*"(1) Orice operatiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

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

Reflectarea in contabilitate a operatiunilor economico-financiare se efectueaza potrivit legii contabilitatii si reglementarilor contabile aplicabile fiecarei categorii de persoane conform prevederilor legale.

Contabilizarea contractelor de cesiune, a creantelor la cesionar (persoana care a preluat creanta) trebuia facuta in functie de clauzele specifice fiecarui contract.

Prin cesiunea de creanta, dreptul de creanta al cedentului se transmite cesionarului pentru valoarea nominala a creantei chiar daca transmiterea de face la un pret mai mic. Transmiterea creantei are loc la data incheierii contractului , daca nu se prevede altfel. Odata cu pretul de creanta cesionarul dobandeste toate drepturile, accesoriile si garantiile de orice natura ale creantei cesionate.

Se retine astfel ca, cesiunea creantelor este o vanzare iar in contabilitatea societatii care a preluat creanta (cesionar) se va inregistra preluarea acesteia ca un activ la valoarea nominala.

In cauza in speta, se retine faptul ca, B a cesionat creanta, pe care o avea debitorul SC V catre cesionarii SC X, SC S si SC R (55%) in baza Contractului de cesiune de creanta.

Comunicarea si acceptarea cesiunii de creanta de catre debitorul SC V s-a efectuat la aceeasi data , prin adresa.

Prin urmare, avand in vedere ca potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, diferenta dintre valoarea creantei preluata prin cesionare si suma de achitat cedentului reprezinta venit la data constatarii drepturilor si obligatiilor potrivit clauzelor contractuale se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au considerat venituri impozabile in trimestrul II 2014 suma rezultata ca diferenta intre cota-parte (25%) din valoarea creantei asupra SC V preluata prin cesionare de la B si cota parte(25%) din suma achitata cedentului.

Afirmatia societatii contestatoare, potrivit careia SC X avea obligatia inregistrarii in evidenta financiar-contabila a veniturilor realizate din diferenta dintre valoarea creantei cesionate si pretul platit cedentului, doar la data incasarii efective a acestora, conform modificarilor aduse pct. 190 din O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene la modificata la data de 22 noiembrie 2013 prin O.M.F.P. nr. 1898/2013, este netemeinica si nelegala intrucat contravine principiului neretroactivitatii legii instituit de art. 16 alin. (2) din Constitutia Romaniei, care stipuleaza urmatoarele:

*"Legea dispune numai pentru viitor, cu exceptia legii penale sau contraventionale mai favorabile."*

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, rezulta fara niciun echivoc ca echipa de inspectie fiscala a facut o justa aplicare a dispozitiilor pct. 190, Subcapitolul

8.4. " Terti" din O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, valabile la data de 10.04.2012, stabilind in sarcina societatii contestatoare venituri impozabile.

Afirmatia societatii contestatoare, potrivit careia in speta sunt aplicabile cu prevalenta dispozitiile Codului fiscal, de aici rezutand faptul ca " reglementarile cuprinse in OMFP 3055/2009 [...] pot avea cel mult o valoare strict contabila, neputand fi considerate ca reprezentand o solutie fiscala obligatorie" nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele considerente:

Societatile comerciale au sarcina aplicarii si respectarii dispozitiilor Legii contabilitatii nr. 82/1991 si a normelor date in aplicarea acesteia, respectiv ale O.M.F.P. nr. 3055/2009, obligatia prevazuta la art. 1 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, si anume:

*"(1) Societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea financiară, potrivit prezentei legi."*

In baza art. 4 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Ministerul Finatelor Publice a emis normele de aplicare ale Legii contabilitatii, aprobate prin O.M.F.P. nr. 3055/2009.

Mai mult, O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificarile si completarile ulterioare, la Subcapitolul 8.4. " Terti" stipuleaza urmatoarele:

-pct.180

*"(2) În baza contabilității de angajamente, entitățile trebuie să evidențieze în contabilitate toate veniturile și cheltuielile, respectiv creanțele și datoriile rezultate ca urmare a unor prevederi legale sau contractuale."*

De altfel, asa cum arata si societatea contestatoarea, potrivit prevederilor pct. 12 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, mai sus enuntat, veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in aplicarea Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata iar in aprilie 2012 erau in vigoare prevederile O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia veniturile in cauza nu sunt prevazute expres de legiuitor in baza de calcul a impozitului pe profit, invocand in acest sens prevederile pct. 12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde legiuitorul exemplifica elemente asimilate veniturilor , nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care potrivit prevederilor legale mai sus enuntate in categoria venituri se includ atat sumele sau valorile incasare sau de incasat in nume propriu din activitati curente cat si castigurile din orice sursa.

Mai mult, la art.20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal sunt expres stipulate veniturile neimpozabile iar veniturile rezultate din cesiune nu sunt cuprinse la acest articol de lege.

Avand in vedere prevederile legale enuntate si faptul ca argumentele prezentate de societatea contestatoare nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala se retine ca societatea contestatoare datoreaza bugetului de stat impozitul pe profit stabilit suplimentar in trimestrul II 2012 asupra veniturilor rezultate ca diferenta intre cota-parte (25%) din valoarea creantei asupra SC V preluata prin cesionare de la B si cota parte(25%) din suma achitata cedentului, neinregistrata in evidentele contabile de SC X si in consecinta se va respinge ca neintemeiata contestatia cu privire la acest capat de cerere.

c).Cu privire la argumentele cu caracter general prezentate de SC X, respectiv:

-societatea contestatoare arata ca in baza Tratatului de functionare a Uniunii Europene exista obligatia asumarii jurisprudentei europene cu privire la principiile de baza ale acesteia( principiul egalitatii de tratament si principiul neutralitatii fiscale)

-societatea contestatoare sustine ca daca o tranzactie economica este realizata la un pret mai mare sau mai mic decat pretul de piata este fara relevanta in ceea ce priveste aceasta calificare. Valoarea impozabila pentru livrarea de bunuri sau de servicii cu titlu oneros este valoarea primita efectiv pentru contraprestatia efectuata si nu o valoare estimata, pe baza unor criterii impuse de organele de inspectie fiscala si invoca in sustinere jurisprudenta Curtii Europene de Justitie;

mentionam:

Societatea contestatoare, la acest capat de cerere , face o serie de afirmatii cu caracter general, fara nici o aplicabilitate in prezenta cauza, neproband, in fapt si in drept, ca la stabilirea obligatiilor suplimentare de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice a fost incalcat principiul general al egalitatii de tratament, al neutralitatii fiscale.

Invederam faptul ca organele de inspectie fiscala nu au intervenit in niciun fel in contractele incheiate de SC X cu tertii, ci in baza prerogativelor conferite de dispozitiile art. 7, art. 49, art. 56 alin. (1), art. 94 si art. 106 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, au determinat starea de fapt fiscala, in acest sens solicitand informatii si documente prin nota explicativa inregistrata la societate.

Ca urmare a furnizarii, prin adresa, a informatiilor si documentelor solicitate, in baza prevederilor art. 65 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au motivat, in fapt si in drept, stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice.

Organele de inspectie fiscala nu au stabilit o valoare estimata pentru tranzactiile efectuate de catre S.C. X SRL, asa cum eronat sustine aceasta, ci o valoare determinata conform urmatoarelor prevederi legale:

-Pentru imprumuturile acordate persoanei afiliate S.C. V obligatiile fiscale suplimentare au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.11 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 38 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art. 11 din Codul fiscal, prevederile art. 19 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, mai sus enuntate.

-Venitul impozabil provenind din diferenta dintre valoarea creantei preluate asupra debitorului S.C. V prin cesionare si suma achitata cedentului B a fost stabilit avand in vedere prevederile pct. 190, Subcapitolul 8.4. din O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru

aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, in vigoare la data tranzactiei, art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 12 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, mai sus enuntate.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, nu poate fi retinuta sustinerea societatii contestatoare potrivit careia valoarea impozabila stabilita de organele de inspectie fiscala pentru serviciile mai sus mentionate este o valoare estimata pe baza unor criterii particulare.

Prin urmare argumentele prezentate de societatea contestatoare sunt neintemeiate si nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala din actul administrativ fiscal contestat.

d).In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata asupra cheltuielilor cu serviciile considerare ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, mentionam:

**D.G.R.F.P.-Serviciul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca cheltuielile inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC R sunt deductibile la calculul impozitului pe profit in conditiile in care s-a constatat ca achiziitiile de servicii au fost efectuate de la un contribuabil declarat inactiv.**

In fapt, urmare a verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca in perioada verificata societatea a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu servicii in baza facturilor emise de furnizorul inactiv SC R:

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile in conformitate cu prevederile art.11 alin.1<sup>2</sup>, art.21 alin.(4) lit.r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In temeiul prevederilor art.19 coroborat cu art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar asupra bazei impozabile impozit pe profit.

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala au reincadrat drept cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2012, suma inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC R fara a tine cont de facturile prin care furnizorul a stornat integral sumele inscrise in facturi, desi acestea au fost inregistrate in evidentele contabile a contestatoarei, conform documentelor depuse in probatiune (fisa cont analitic 401 jurnalul de cumparari, registru jurnal – cartea mare, balanta de verificare aferente perioadei).

Avand in vedere cele prezentate, societatea contestatoare solicita anularea actelor administrativ fiscale contestate pentru suma aferenta facturilor.. stornate integral prin facturile ... emise de furnizorul SC R.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.11 alin.1<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal ,potrivit caruia:

*“(1<sup>2</sup>) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de*



*deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.”*

Potrivit normelor legale mai sus citate , nu sunt luate in considerare de autoritatile fiscale tranzactiile efectuate cu un contribuabil inactiv inscris in Registrul contribuabililor inactivi/reactivati iar cheltuielile inregistrate in evidenta contabila care au la baza un document emis de un contribuabil inactiv al carui certificat de inregistrare fiscala a fost suspendat in baza ordinului presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Lista contribuabililor declarati inactivi se publica pe pagina de internet a Ministerului Finantelor Publice -portalul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala si este adusa la cunostinta publica in conformitate cu cerintele prevazute prin Ordin al Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.

Totodata, potrivit prevederilor art.3 din Ordinul nr.575/2006 privind stabilirea conditiilor si declararea contribuabililor inactivi, in vigoare pe perioada verificata,:

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

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

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca documentele emise de un contribuabil declarat inactiv nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, fapt pentru care autoritatile fiscale nu iau in considerare tranzactiile efectuate de un contribuabil inactiv inscris in Registrul contribuabililor inactivi/reactivati.

La art.21 alin.(4) lit.r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

*"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]*

*r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală;”*

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei si informatiile din baza de date a Agentiei Nationale de Administrare Fiscala respectiv Registrul contribuabililor inactivi sau reactivati, se retin urmatoarele:

In perioada 19.07.2012 – 09.10.2012, SC X a efectuat achizitii de servicii de la furnizorul SC R, inregistrate in evidenta financiar-contabila.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca SC R a fost declarata contribuabil inactiv pe perioada 14.06.2012-27.11.2012, prin Decizie urmare a neindeplinirii obligatiunilor declarative.

Furnizorul SC R nu a depus la organul fiscal competent Declaratia 394 privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national pentru perioada iulie 2012 - noiembrie 2012, dupa cum rezulta din consultarea bazei de date informatice care gestioneaza dosarul fiscal al contribuabilului SC R.

Prin urmare, in conditiile in care furnizorul de servicii a fost declarat inactiv pe

perioada 14.06.2012-27.11.2012, iar potrivit prevederilor legale mai sus enuntate cheltuielile inregistrate in evidenta contabila care au la baza un document emis de un contribuabil inactiv al carui certificat de inregistrare fiscala a fost suspendat in baza ordinului presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile inregistrata un evidentele contabile in baza facturilor emise de furnizorul SC R, pe perioada 19.07.2012-09.10.2012 cand acesta a fost declarat inactiv conform Deciziei.

Cu privire la argumentul societatii contestatoare potrivit caruia organele de inspectie fiscala au reincadrat drept cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2012, suma inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de SCR fara a tine cont de facturile.. prin care furnizorul a stornat integral sumele inscrise in facturile.., mentionam:

Dupa cum am aratat si mai sus facturile emise de SC R au fost achitate dupa cum rezulta din ordinele de plata in care se mentioneaza expres achitarea acestora la rubrica privind detaliile de plata.

De altfel, asa cum rezulta din fisa contului analitic 401"R " operatiunile consemnate in facturile mai sus mentioante au fost inregistrate in evidenta finaciar-contabila a SC X la data efectuarii acestora, conform prevederilor art. 6 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

*"(1) Orice operatiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ."*

Mai mult, societatea contestatoare a raportat in lunile iulie 2012 si septembrie 2012 achiziitiile efectuate de la furnizorul S.C. R in declaratiile formular 394 privind livrarile/prestarile si achiziitiile efectuate pe teritoriul national aferente perioadelor respective;

Achizitia consemnata in factura emisa de SC R, mai sus mentionata nu a fost raportata de catre S.C. X in Declaratia 394 privind livrarile/prestarile si achiziitiile efectuate pe teritoriul national aferenta lunii octombrie 2012 si nici ulterior.

Pe de alta parte, societatea contestatoare arata ca la aceleasi data a fost stornata valoarea integrala a celor trei facturi mai sus mentionate prin facturile..., desi prin ordinele de plata anexate la contestatia formulata, recunoaste implicit ca i-au fost prestate serviciile facturate de furnizorul inactiv.

De altfel, in contestatia formulata societatea contestatoare nu sustine ca serviciile efectuate in baza facturilor nu au fost prestate; din contra serviciile au fost prestate efectiv la data emiterii situatiilor de lucrari acceptate de beneficiar in baza carora au fost emise facturile si totodata achitate.

Asa cum rezulta din documentele depuse de societatea contestatoare in probatiune (fisa contului analitic 401 extras din registrul - extras din jurnalul de cumparari aferent lunii noiembrie 2012) **facturile de stornare au fost inregistrate in evidenta financiar-contabila a SC X abia la data la data de 28.11.2012, data reactivarii contribuabilului SC X.**

Ori, potrivit documentelor prezentate de societate in sustinerea cauzei, precum si a celor puse la dispozitie ca urmare a solicitarii organelor de inspectie fiscala prin adresa, reiese ca aceasta a incercat sa creeze o aparenta, intrucat a omis a prezenta faptul ca la data de 28.11.2012 prin facturile a fost repusa integral valoarea initial facturata, pentru aceleasi prestatii.

Astfel, la data de 28.11.2012, societatea contestatoare a înregistrat în evidența financiar-contabilă în contul 628 "Cheltuieli cu servicii la terți" și în contul analitic 442611 "TVA deductibilă" atât facturile de stornare, cât și facturile prin care a fost repusă valoarea inițial facturată pentru aceleași prestații efectuate de SC R.

În concluzie, se reține că SC R a prestat servicii către SC X și a emis facturile în perioada în care furnizorul a fost declarat inactiv (14.06.2012 – 27.11.2012); SC X a înregistrat în evidențele contabile contravaloarea serviciilor prestate de către S.C. R în baza facturilor și a achitat contravaloarea lor prestatorului de servicii;

La data de 28.11.2012, contravaloarea acestor facturi a fost stornată prin facturile, concomitent cu emiterea altor facturi pentru aceleași prestații facturate inițial, rezultând astfel că taxa pe valoarea adăugată și cheltuielile aferente au fost deduse de societate în perioada în care contribuabilul SC R a fost înscris ca inactiv în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați.

Mai mult, facturile și documentele în cauză au fost prezentate de societatea contestatoare organelor de inspecție fiscală în timpul controlului și au fost analizate de organele de inspecție fiscală, prin urmare nu poate fi luată în considerare afirmația societății contestatoare că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare aceste documente.

De asemenea, prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației organele de inspecție fiscală au analizat aceste documente și s-au pronunțat în sensul respingerii la deductibilitate a cheltuielilor cu serviciile și TVA înregistrată în evidențele contabile în baza facturilor emise de SC R pe perioada 14.06.2012-27.11.2012, când acesta a fost declarat inactiv conform Deciziei.

În consecință, având în vedere prevederile legale invocate se reține că, SC X nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor emise de SC R contribuabil inactiv (la data emiterii facturilor) fapt pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea bazei impozabile a impozitului pe profit pe anul 2012 și au stabilit suplimentar de plată impozit pe profit, motiv pentru care în temeiul dispozițiilor art.216 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

*"(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă."*

coroborat cu prevederile pct.11.1 din Ordinul 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*"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;"*,

și se va respinge contestația ca neîntemeiată cu privire la acest capăt de cerere.

**e).Referitor la dobanzile și penalitățile de întârziere stabilite de organele de inspecție fiscală asupra impozitului pe profit, contestate de societate menționam:**

Din documentele existente la dosarul contestației rezultă că organele de inspecție fiscală, aferent impozitului pe profit stabilită suplimentar de plată, pe perioada 26.04.2011-18.05.2015, au calculat dobanzi și penalități de întârziere în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din O.G. Nr.92/2003, republicată, privind Codul de

procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-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.*

*(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.*

-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.*

-pe perioada 26.04.2011-28.02.2014

*(7) Nivelul dobânzii este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere.”*

-pe perioada 01.03.2014-18.05.2015

*(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.”*

-art.120<sup>1</sup>

*(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.*

-pe perioada 26.04.2011-30.06.2013

*(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:*

*a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;*

*b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;*

*c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.*

-pe perioada 01.07.2013-18.05.2015

*“(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.*

*(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus enumerate, se retine ca se datoreaza bugetului de stat ,dobanzi si penalitati de intarziere pentru neplata la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata.

Dobanzile si penalitatile de intarziere se fac venit la bugetul caruia ii apartine creanta principala.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca dobanzile si penalitatile de intarziere au fost calculate asupra impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata.

Prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la impozitul pe profit, contestat de societate.

Avand in vedere ca dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit de plata iar prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la impozitul pe profit, potrivit principiului de drept “accesorium sequitur principale”se va respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit , contestat.

**2) In ceea ce priveste TVA , dobanzile si penalitati de intarziere , stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere, contestate de societate;**

a) Referitor la TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC R in conditiile in care la data efectuarii achizițiilor furnizorul era declarat inactiv.**

In fapt, urmare a verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca in perioada verificata societatea a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibila in baza facturilor emise de furnizorul inactiv SC R.

In contestatia formulata , SC X contesta neacordarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizițiilor de lucrari de constructii-montaj efectuate de catre S.C. R, in baza facturilor emise in perioada iulie -octombrie 2012, cand prestatorul a fost declarat inactiv, pe motiv ca organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare facturile prin care furnizorul a stornat integral sumele inscrise in facturi, desi acestea au fost inregistrate in evidentele contabile ale contestatoarei, conform documentelor depuse in probatiune (fisa cont analitic 401 « R» jurnalul de cumparari, registru jurnal - cartea mare, balanta de verificare aferente perioadei).

Societatea contestatoare considera ca organelor de inspectie fiscala nu au adoptat solutia admisa de lege , cu respectarea procedurii legale si invoca in sustinere prevederile art. 7 alin. (2), art. 94 alin. (1) si alin. (3) lit. e) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora, organele de inspectie fiscala, in exercitarea rolului activ, aveau obligatia sa examineze toate documentele detinute si prezentate de catre aceasta, in scopul stabilirii corecte a obligatiilor fiscale.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.11 alin.(1<sup>2</sup>) si alin.(1<sup>4</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“(1<sup>2</sup>) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006\*) privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare.[...]*

*(1<sup>4</sup>) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b) - e) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a*



*taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006\*), cu modificările și completările ulterioare.”*

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art.78 (1) din O.G nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor respective.

De asemenea, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform art.153 alin.(9) lit.b)-e) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor respective.

Prin urmare, se reține ca organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat SC X dreptul la deducerea TVA aferentă achizițiilor efectuate în perioada 19.07.2012-09.10.2012 în condițiile în care furnizorul SC R nu a fost înregistrat în scopuri de TVA pe perioada 14.06.2012-27.11.2012, după cum rezultă din documentele existente la dosarul contestăției.

Mai mult, la art.134<sup>2</sup>, art.134<sup>2</sup> și art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

-art.134

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

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

-art.134<sup>2</sup>

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

*(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:*

*a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;”*

-art.145

*“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.”*

Potrivit prevederilor legale enunțate, o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilității taxei.

Prin urmare, în speta faptul generator și exigibilitatea taxei nu au intervenit, conform prevederilor art.134 din Codul fiscal, în condițiile în care furnizorul SC Recons Inject SRL nu a colectat și declarat taxa pe valoarea adăugată, acesta nefiind înregistrat în scopuri de TVA pe perioada 19.07.2012-09.10.2012.

Astfel, nici dreptul de deducere a TVA nu a luat naștere pentru SC X, conform prevederilor legale enunțate.

Condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere sunt cele prevăzute

la art.145-147 din Codul fiscal si se evalueaza in raport de momentul exercitarii acestui drept de catre persoana impozabila.

La art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

*“(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 ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”*

Iar la art.155 din același act normativ, se stipulează:

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

*d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, **codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;**”*

Din prevederile legale invocate se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155, respectiv factura în cauză să cuprindă în mod obligatoriu și informații referitoare la codul de identificare fiscală a persoanei impozabile care a livrat bunurile.

În cauză în speță, codul de identificare fiscală a SC R înscris în facturile în baza cărora SC X a dedus TVA, nu era valabil la data emiterii facturilor în condițiile în care societatea prestatoare era declarată ca inactivă conform Deciziei.

La art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în iunie 2012, se prevede:

*(9) Organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol:*

*d) dacă nu a depus pe parcursul unui semestru calendaristic niciun decont de taxă prevăzut la art. 156<sup>2</sup>, dar nu este în situația prevăzută la lit. a) sau b), din prima zi a celei de-a doua luni următoare respectivului semestru calendaristic. Aceste prevederi se aplică numai în cazul persoanelor pentru care perioada fiscală este luna sau trimestrul;[...]*

*(9<sup>2</sup>) Agenția Națională de Administrare Fiscală organizează Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 și Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată. Registrele sunt publice și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Înscrierea în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată se face de către organul fiscal competent, după comunicarea deciziei de anulare a înregistrării în scopuri de TVA, în termen de cel mult 3 zile de la data comunicării.*

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca SC R a fost declarata ca inactiva prin Decizia, in perioada 14.06.2012-27.11.2012 ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative.

Deoarece la data emiterii facturilor in cauza , respectiv perioada 19.07.2012-09.10.2012, prestatorul de servicii nu mai era inregistrat in scopuri de TVA , acesta fiind declarat inactiv, nu se mai pune problema indeplinirii conditiilor de exercitare a dreptului de deducere a TVA pentru SC X avand in vedere ca pe perioada in cauza exigibilitatea taxei nu a intervenit in conditiile in care furnizorul SC R nu a colectat si declarat bugetului de stat TVA inscrisa in facturi.

Mai mult, potrivit art.11 alin.(1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, mai sus enuntate, se prevede in mod clar ca beneficiarii care achizitioneaza bunuri si/sau servicii de la contribuabili dupa inscrierea acestora ca inactivi in registrul contribuabililor inactivi/reactivati conform art.78<sup>1</sup> din O.G. Nr.92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare precum si beneficiarii care achizitioneaza bunuri si/sau servicii de la contribuabilii carora li s-a anulat inregistrarea in scopuri de TVA conform art.153 alin.(9) lit.b)-e) si au fost inscrisi in Registrul persoanelor impozabile a caror inregistrare in scopuri de TVA a fost anulata, nu beneficiaza de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor respective.

La art.150 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

*“(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 160.”*

precum si cele prevazute la art.151<sup>2</sup> alin.(1) lit.b) si lit.c) din acelasi act normativ, potrivit caruia:

*(1) Beneficiarul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei, în situația în care persoana obligată la plata taxei este furnizorul sau prestatorul, conform art. 150 alin. (1), dacă factura prevăzută la art. 155 alin. (5):*

*b) cuprinde date incorecte/incomplete în ceea ce privește una dintre următoarele informații: denumirea/numele, adresa, codul de înregistrare în scopuri de TVA al părților contractante, denumirea sau cantitatea bunurilor livrate ori serviciilor prestate, elementele necesare calculării bazei de impozitare;*

*c) nu menționează valoarea taxei sau o menționează incorect.”*

Avand in vedere prevederile legale enuntate se retine ca persoana obligata la plata taxei pe valoarea adaugata , daca aceasta este datorata in conformitate cu prevederile titlului VI din Codul fiscal, este persoana impozabila care efectueaza livrari de bunuri, respectiv furnizorul .

Insa in situatia in care furnizorul obligat la plata taxei emite facturi care cuprind date incomplete/incorecte in ceea ce priveste codul de inregistrare in scopuri de TVA al partilor contractante , nu mentioneaza valoarea taxei pe valoarea adaugata sau o mentioneaza incorect , beneficiarul este tinut raspunzator si in solidar pentru plata taxei.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestatiei se retine ca SC R in calitate de furnizor al SC X a emis catre aceasta, in perioada 19.07.2012-09.10.2012,

facturi cu TVA, desi incepand cu data de 14.06.2011 organele fiscale i-au anulat inregistrarea in scopuri de TVA; dupa cum am aratat facturile in cauza cuprinzand date incomplete/incorecte in ceea ce priveste codul de inregistrare in scopuri de TVA al furnizorului. Mai mult, in facturile emise prestatorul a in scris in mod eronat taxa pe valoarea adaugata in conditiile in care acesta nu mai era inregistrat in scopuri de TVA.

Prin urmare, SC X a dedus in mod eronat TVA in baza facturilor emise de SC R care nu mai era persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA la data emiterii facturilor.

Dupa cum am aratat si la cap. "Impozit pe profit" referitor la argumentul societatii contestatoare potrivit caruia organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila fiscal TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC X fara a tine cont de facturile, prin care furnizorul a stornat integral sumele inscrise in facturi, mentionam:

-Facturile emise de SC R au fost achitate cu ordinele de plata .

Din fisa contului analitic 401 "R" operatiunile consemnate in facturile mai sus mentioante au fost inregistrate in evidenta finaciara-contabila a SC X la data efectuarii acestora, conform prevederilor art. 6 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

*"(1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrării în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ."*

Mai mult, societatea contestatoare a raportat in lunile iulie 2012 si septembrie 2012 achizitiile efectuate de la furnizorul S.C. R in declaratiile formular 394 privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national aferente perioadelor respective;

Achizitia consemnata in factura emisa de SC R, mai sus mentionata nu a fost raportata de catre S.C. X in Declaratia 394 privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national aferenta lunii octombrie 2012 si nici ulterior.

Pe de alta parte, societatea contestatoare arata ca la aceleasi data a fost stornata valoarea integrala a celor trei facturi mai sus mentionate prin facturile.. desi prin ordinele de plata anexate la contestatia formulata, recunoaste implicit ca i-au fost prestate serviciile facturate de furnizorul inactiv.

De altfel, in contestatia formulata societatea contestatoare nu sustine ca serviciile efectuate in baza facturilor nu au fost prestate.

Asa cum rezulta din documentele depuse de societatea contestatoare in probatiune (fisa contului analitic 401 "R" extras din registrul - extras din jurnalul de cumparari aferent lunii noiembrie 2012) facturile storno au fost inregistrate in evidenta financiar-contabila a SC X abia la data la data reactivarii contribuabilului SC X.

Prin documentele prezentate in sustinerea cauzei, precum si a celor puse la dispozitie ca urmare a solicitarii organelor de inspectie fiscala prin adresa, societatea contestatoare incerca sa creeze o aparenta, intrucat a omis a prezenta faptul ca la data reactivarii furnizorului a fost repusa integral valoarea initial facturata, pentru aceleasi prestatii.

Astfel, la aceasta data, societatea contestatoare a inregistrat in evidenta financiar-contabila in contul 628 " Cheltuieli cu servicii la terti" si in contul analitic 442611 "TVA deductibila" atat facturile de stornare cat si facturile prin care a fost repusa valoarea initial facturata pentru aceleasi prestatii efectuate de SC R.

In concluzie, se retine ca SC R a prestat servicii catre SC X si a emis facturile in baza situatiilor de lucrari, in perioada in care furnizorul a fost declarat inactiv ; SC X a

inregistrat in evidentele contabile contravaloarea serviciilor prestate de catre S.C. R in baza facturilor si a achitat contravaloarea lor prestatorului de servicii declarat inactiv pe aceasta perioada.

La data reactivarii furnizorului , contravaloarea facturi emise pe perioada de inactivitate au fost stornate si concomitent s-au emis alte facturi pentru aceleasi prestatii facturate initial, rezultand astfel ca taxa pe valoarea adaugata aferenta au fost dedusa si declarata de societatea contestatoare in perioada in care contribuabilul S.C. R a fost declarat contribuabil inactiv in Registrul contribuabililor inactivi/reactivati.

In cauza in speta nu poate fi vorba ca organele de inspectie fiscala nu au adoptat solutia admisa de lege , cu respectarea procedurii legale rprevazute la art. 7 alin. (2), art. 94 alin. (1) si alin. (3) lit. e) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare in conditiile in care in timpul controlului organele de inspectie fiscala au analizat documentele prezentate de societate si au aplicat in mod legal prevederile legale in vigoare pe perioada verificata.

Mai mult, din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca urmare a controlului inopinat efectuat de catre inspectorii din cadrul D.G.R.F.P. -A.J.F.P. -Serviciul Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii , materializat in Procesul verbal s-a constatat ca SC X a inregistrat in perioada 01.01.2011-30.06.2014 o serie de neconcordante in Declaratia 394 privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national in raport cu partenerii sai.

In Procesul verbal s-a consemnat faptul ca SC X a inregistrat in evidentele financiar- contabile achizitii de "servicii proiectare si injectare beton" in baza facturilor emise de catre furnizorul SC R, contribuabil declarat inactiv prin Decizia in perioada 14.06.2012-27.11.2012, ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative.

Potrivit prevederilor art.6 din .G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

*"Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză."*

Se retine astfel ca, in mod legal au respins la deductibilitate TVA pentru care societatea contestatoare nu avea dreptul la deducere, facturile fiind emise de un contribuabil declarat inactiv.

Prin urmare, argumentele prezentate de societatea contestatoare sunt neintemeiate si nu pot fi luate in considerare in solutionarea favorabila a contestatiei.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale invocate se retine ca SC X nu beneficiaza de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC R, contribuabil inactiv (la data emiterii facturilor) fapt pentru care in mod legal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA, motiv pentru care in temeiul dispozitiilor art.216 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia:

*"(1) Prin decizie contestaţia va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă."*

coroborat cu prevederile pct.11.1 din Ordinul 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, 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;"*

și se va respinge contestația ca neîntemeiată cu privire la TVA stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere.

**b) Referitor la dobanzile și penalitățile de întârziere aferente TVA de plată, contestate de societate, menționăm:**

Din documentele existente la dosarul contestației rezultă că organele de inspecție fiscală, pe perioada 26.04.2012-25.07.2014 au calculat accesorii aferente TVA de plată și anume dobanzi și penalități de întârziere, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din O.G. Nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, mai sus enunțate se reține că, contribuabilii datorează bugetului de stat dobanzi și penalități de întârziere pentru neplata la termenul de scadență a obligațiilor de plată iar dobanzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul caruia îi aparține creanța principală.

În speța, analizând modul de calcul al accesorilor stabilite de organele de inspecție fiscală ( Anexa 9 la Raportul de inspecție fiscală) se constată că acestea au fost stabilite asupra TVA stabilită de plată pe perioada verificată.

Din Raportul de inspecție fiscală reiese că SC X a raportat în deconturile de TVA aparținând altei perioade TVA colectată aferentă facturilor: ...

În conformitate cu prevederile art.134<sup>2</sup> alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au reținut TVA colectată aferentă facturilor mai sus menționate în perioadele fiscale în care a intervenit exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată și au calculat dobanzi și penalități de întârziere, prezentate în anexa la raport.

Prin urmare se reține că, dobanzile și penalitățile, contestate de societate nu sunt aferente numai TVA contestată de societate..

Din anexa nr.9 la Raportul de inspecție fiscală se constată că organele de inspecție fiscală, aferent TVA contestată au calculat dobanzi în valoare de ... și penalități de întârziere în valoare de....

Dobanzile în valoare de ...lei și penalitățile de întârziere în valoare de ... lei, contestate de societate, sunt aferente TVA de plată nedeclarată de către societate la termenul de scadență, după cum am arătat mai sus.

Menționăm că societatea contestatoare nu a contestat modul de calcul al accesorilor aferente TVA colectată asupra facturilor mai sus enumerate și declarată în deconturi de TVA ulterior exigibilității taxei.

Având în vedere că dobanzile și penalitățile de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit de plată iar prin prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația cu privire la TVA de plată potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale", se va respinge ca neîntemeiată contestația și cu privire la dobanzile.. și penalitățile de întârziere în valoare de...

Referitor la dobanzile în valoare de .. lei și penalitățile de întârziere în valoare de... lei aferente TVA de plată nedeclarată de către societate la termenul de scadență, contestate de societate și pentru care nu au fost prezentate motivele de fapt și de drept

pentru care intelege sa conteste si aceste accesorii , sunt aplicabile prevederile art.206 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, potrivit caruia:

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

*a) datele de identificare a contestatorului;*

*b) obiectul contestației;*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;*

*e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.*

În Ordinul 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se precizeaza:

*"2.5. 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.*

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

În speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care dispun:

*"Contestația poate fi respinsă ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației ;"*

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate organul de soluționare a contestației nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat și dobanzile în valoare de ... lei și penalitățile de întârziere în valoare de ... lei aferente TVA de plată nedeclarată de către societate la termenul de scadență motiv pentru care se va respinge contestația ca nemotivată.

Potrivit prevederilor art.213 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala: *"Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării"*.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, se

#### **DECIDE:**

1.Respingerea ca neintemeiată a contestației formulată de SC X SRL, înregistrată la D.G.R.F.P. împotriva Deciziei de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscala, cu privire la obligațiile fiscale, care se compun din:

-impozit pe profit;

-majorările de întârziere/dobanzile aferente impozitului pe profit;

- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- TVA;
- dobanzi aferente TVA contestata;
- penalitati de intarziere aferente TVA contestata ;

2.Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de SC X, inregistrata la D.G.R.F.P. împotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, cu privire la obligatiile fiscale in valoare totala, care se compun din:

- dobanzi aferente TVA de plata;
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata;

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal, in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.