



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de

Administrare Fiscală

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17,
sector 5, București
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336 85 48
e-mail :

DECIZIA nr. 220 / 2016
privind soluționarea contestației formulate de
.X. S.A -în faliment
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.A_SLP 1190/21.06.2016

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./16.06.2016 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.A_SLP 1190/21.06.2016 asupra contestației formulate de **.X. S.A.** - în faliment cu sediul în .X., str..X., nr..X., et. .X., sector .X., Cod unic de înregistrare nr..X., înregistrată la Oficiul Național al Registrului Comerțului sub nr..X., reprezentată legal prin Lichidatorul Judiciar Provizoriu .X. SPRL, cu sediul în .X., Șos..X., nr..X., sector .X., (numit prin Sentința Civilă .X. pronunțată de Tribunalul .X., Secția a VII-a Civilă, de Judecătorul Sindic în data de 3 decembrie 2015).

.X. S.A. - în faliment contestă parțial Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./10.02.2016 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./30.01.2016.

În raport de data emiterii Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X., respectiv **10.02.2016**, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de dispozițiile art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind

înregistrată la data de **15.03.2016**, conform ștampilei aplicată de serviciul registratura pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei..

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **.X. S.A.** - în faliment.

I. Prin contestația formulată împotriva **Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./10.02.2016** contestatara solicită anularea măsurii de majorare a cheltuielilor deductibile ale societății cu suma de .X. lei conform punctului V al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală și recalcularea bazelor de impozitare aferente anilor 2011 - 2013 și a rezultatului impozabil al societății.

În ceea ce privește impozitul pe profit, referitor la Rezerva de primă cedată aferentă tratatelor de reasigurare, ținând cont de caracteristicile contractelor de reasigurare încheiate de .X. între anii 2011-2013 și, în special, de clauza de non-proporționalitate conținută în aceste tratate, contestatara consideră că înregistrarea unui activ ca o rezervă de prime cedate în reasigurare nu este justificată întrucât substanța tranzacției – rezerva de prime se referă la riscuri viitoare ce nu au legătură cu contractele existente. Ajustarea pentru rezerva de prime cedate cu privire la tratatele non-proporționale exces de daună totalizează .X. lei pentru anul 2011.

Contestatara arată că urmând același raționament pentru anul 2012 a rezultat un venit impozabil în valoare de .X. lei aferent reluării înregistrării din anul 2011 și o cheltuială deductibilă în valoare de .X. lei aferentă eliminării rezervei de primă cedată la 31.12.2012.

În anul 2013, cheltuiala aferentă eliminării rezervei de primă cedată în valoare de .X. lei a fost reluată, rezultând un venit impozabil în aceeași valoare.

Referitor la anualizarea primelor aferente polițelor multianuale, contestatara arată că, în conformitate cu reglementările contabile în vigoare, au fost efectuate corecții cu privire la metodologia recunoașterii primelor aferente polițelor multianuale plătibile în rate. Reglementările statutare prevăd că valoarea creanțelor corespunzătoare primelor brute subscrise pentru contracte ce au o durată mai mare de un an și plătibile în mai mult de o rată se determină ca totalul primelor încasate și de încasat corespunzătoare unui an calendaristic.

Politica contabilă a companiei până la data intrării în administrare specială era aceea de a înregistra în contabilitate întreaga primă (pentru perioada totală de valabilitate) în primul an de subscriere, împreună cu rezerva

de prime necâștigate până la scadența poliței. Prin urmare, pentru o corectă reflectare contabilă a tuturor elementelor generate de acest tip de poliță au fost efectuate ajustări atât pentru recunoașterea corectă a primelor pentru anii 2011-2012 cât și pentru recunoașterea corectă a rezervelor de prime, a cheltuielilor de achiziție reportate și a comisionanelor datorate aferente acestui tip de produs.

Societatea precizează faptul că a înregistrat corecțiile mai sus menționate în rezultatul financiar și fiscal al anului 2013 având în vedere indisponibilitatea informațiilor istorice la momentul întocmirii situațiilor financiare. Ulterior, urmare obținerii datelor istorice, respectivele ajustări au putut fi alocate exercițiilor financiare corespunzătoare, respectiv anii 2011, 2012, iar rezultatul financiar al anului 2013 a fost ajustat și el în mod corespunzător.

Referitor la corecții asupra primelor subscribe, contestatara arată că primele subscribe în anul 2011 au fost ajustate în sensul scăderii primelor brute subscribe cu suma de .X. lei (stornare de venituri = cheltuieli deductibile).

Pentru anul 2012, ajustarea soldului de creanțe aferent acestor polițe a fost de .X. lei din care: .X. lei asupra rezultatului reportat, corecții aferente anului 2011, iar suma de .X. lei este aferentă subscrierilor de poliție în anul 2012 (stornare de venituri = cheltuială deductibilă).

Referitor la corecții asupra rezervelor de prime, contestatara arată că corespunzător ajustării de prime subscribe menționate mai sus, soldul rezervei de prime la 31.12.2011 aferent acestor polițe a scăzut cu .X. lei (venit impozabil).

Pentru anul 2012, ajustarea soldului de rezervă de prime a fost în sensul scăderii acestuia cu suma de .X. lei, din care suma de .X. lei asupra rezultatului reportat al anului 2011 în timp de suma de .X. lei este aferentă anului 2012 (venit impozabil).

Referitor la corecții asupra comisioanelor datorate, contestatara arată că la 31.12.2011 corecția cu privire la creanțe din prime a determinat o corecție a datoriilor cu comisioanele în sensul scăderii acestui sold cu suma de .X. lei (stornare de cheltuieli = venit impozabil), sumă ce a fost ajustată corespunzător prin rezultatul reportat al anului 2012 (cheltuială deductibilă).

Referitor la corecții asupra cheltuielilor de achiziție reportate, contestatara arată că la 31.12.2011 corecția cu privire la rezerva de primă a determinat și o corecție a soldului cheltuielilor de achiziție reportate în sensul diminuării acestuia cu suma de .X. lei, ceea ce reprezintă o cheltuială deductibilă.

Pentru anul 2012 soldul contului de cheltuieli de achiziție reportate a fost diminuat cu suma de .X. lei din care suma de .X. lei este aferentă anului 2011 și

suma de .X. lei este aferentă anului 2012 (cheltuială deductibilă). Suma de .X. lei a fost ajustată corespunzător în rezultatul financiar al anului 2013.

Contestatare menționează că toate aceste corecții au condus la cheltuieli deductibile în valoare de .X. lei și venituri impozabile în valoare de .X. lei aferente anului 2011, cheltuieli deductibile în valoare de .X. lei și venituri impozabile în valoare de .X. lei pentru anul 2012 și venituri impozabile suplimentare de .X. lei pentru anul 2013.

Referitor la ajustarea pentru creanțe din regrese, contestatara arată că urmare reconcilierii bazelor de date furnizate de societate cu privire la sumele de recuperat din regrese, au fost determinate ajustări aferente diferențelor dintre totalurile din bazele de date și soldurile din bilanță în valoare de .X. lei pentru anul 2011 și .X. lei pentru anul 2012.

În anul 2013 au fost reluate ajustările aferente anilor 2011-2012, rezultând o cheltuială deductibilă în valoare de .X. lei.

În ceea ce privește eliminarea rezervei de primă cedată aferentă tratatului proporțional cu .X., contestatara precizează faptul că respectivul tratat stipulează cedarea primelor brute subscrise pentru anul de raportare începând cu 1 mai 2012, în proporție de 50%. Astfel, înregistrarea rezervei de prime cedate în reasigurare nu are nici o bază contractuală și a fost eliminată iar pentru anul 2012 a fost recalculată ajustarea pentru rezerva de prime cu privire la Tratatul Cotă-Parte cu .X. care totalizează .X. lei, ajustat de asemenea asupra pierderilor reportate în anul 2013..

Referitor la corectarea primelor aferente polițelor PAID și a primelor cedate în reasigurare aferente polițelor PAID, contestatara menționează că acționează ca intermediar în cazul subscrierii polițelor obligatorii de locuințe emise de PAID. Datorită faptului că societatea înregistra primele aferente polițelor PAID ca prime brute subscrise concomitent cu cedarea acestora în reasigurare și nu la nivelul comisioanele de intermediere convenite, s-a calculat și înregistrat o corecție în sumă de .X. lei în legătură cu aceste polițe reprezentând stornarea primelor brute subscrise înregistrate de societate (stornare venit = cheltuială deductibilă).

Totodată, având în vedere că societatea a înregistrat cedarea în reasigurare a primelor subscrise aferente polițelor PAID, au fost ajustate primele cedate în reasigurare cu suma de .X. lei în sensul diminării acestora (stornare cheltuială prime cedate = venit impozabil).

Referitor la corectarea primelor cedate în reasigurare pe tratatul proporțional cu .X. în urma anualizării polițelor multianuale, contestatara precizează că urmare a anualizării primelor aferente polițelor multianuale s-a recalculat cedarea primelor subscrise pe clase CASCO și RCA aferente anului 2012 conform tratatului cotă parte cu .X..

Astfel, au fost înregistrate venituri impozabile suplimentare aferente anului 2012 în valoare de .X. lei.

Referitor la anularea primelor care au ieșit din perioada de valabilitate sau risc, societatea contestatară arată faptul că, în urma inventarierii anuale a polițelor de asigurare pentru anul financiar 2014, s-a dispus anularea creanțelor de asigurare aferente contractelor care, conform condițiilor de asigurare, au ieșit din perioada de valabilitate sau din perioada de risc. Astfel, pentru polițele de asigurare ce nu erau încasate la 31 decembrie 2013 iar perioada de acoperire era încheiată, societatea a estimat un impact asupra creanțelor din asigurare în valoare de .X. lei care a fost înregistrat în rezultatul reportat al anului 2014, generându-se astfel o cheltuială deductibilă aferentă anului 2013 în sumă de .X. lei. Concomitent, a fost identificat și ajustat corespunzător nivelul provizionului de depreciere a creanțelor din prime înregistrat la 31.12.2013 în contrapartidă cu rezultatul reportat în valoare de .X. lei, care însă reprezintă un venit neimpozabil și nu are impact în rezultatul fiscal, la momentul constituirii lui, provizionul fiind considerat ca și cheltuială nedeductibilă.

Referitor la ajustări asupra rezervei de daune avizate, contestatara precizează că urmare a inventarierii dosarelor de daune pentru anul 2014, au fost efectuate corecții asupra rezervei de daune avizate în valoare totală de .X. lei, înregistrate în contrapartidă cu rezultatul reportat la 31.12.2014, dintre care .X. lei aferente anului 2012 și .X. lei aferente anului 2013. Aceste corecții fiind necesare datorită faptului că societatea avea subestimate aceste rezerve.

Referitor la ajustări asupra rezervei de daune neavizate, contestatara arată că în urma modificărilor efectuate asupra rezervei de daune avizate la 31.12.2013, societatea a recalculat, conform metodologiei în vigoare la momentul respectiv (Ordinul CSA nr.5/2013) soldul rezervei de daune neavizate la 31.12.2013, rezultând o creștere a rezervei cu .X. lei (cheltuială deductibilă).

Contestatara menționează că această ajustare a fost inclusă dintr-o eroare de prezentare, atât ca parte a înregistrărilor în rezultatul anului 2013 cât și ca parte a ajustărilor aferente rezultatului reportat al anului 2014 reflectate/alocate asupra rezultatului anului financiar 2013.

Prin urmare, contestatara solicită excluderea din calculul impozitului pe profit aferent anului 2013 a sumei de .X. lei provenind din rezultatul reportat la 2014 pentru a evita dublarea impactului în calculul impozitului pe profit aferent perioadei supusă controlului fiscal.

Având în vedere cele de mai sus, societatea contestatară solicită aplicarea tratamentului fiscal corespunzător pentru determinarea corectă atât a bazelor de impozitare aferente anilor 2011, 2012, 2013, cât și a rezultatului

fiscal impozabil, anularea măsurilor, conform punctului I al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, în privința diferențelor suplimentare reprezentând cheltuieli deductibile și venituri impozabile aferente anilor 2011-2013, precum și recalcularea pierderilor fiscale anuale pentru întreaga perioadă supusă inspecției fiscale, respectiv ianuarie 2008 - decembrie 2013.

II. Prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X./10.02.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./30.01.2016 de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru remedierea deficiențelor consemnate la cap.III "Impozit pe profit" organele de inspecție fiscală au dispus următoarele măsuri privind înregistrarea în evidența contabilă a rezultatelor stabilite prin actul de control menționat mai sus:

Anul 2008: Pierderea fiscală aferentă exercițiului fiscal 2008 a fost majorată cu .X. lei, respectiv de la .X. lei la .X. lei, pierderea cumulată de reportat la data de 31.12.2008 devine .X. lei;

Anul 2009: Pierderea fiscală aferentă exercițiului fiscal 2009 a fost majorată cu .X. lei, devenind .X. lei, pierderea cumulată de reportat la data de 31.12.2009 devine .X. lei;

Anul 2010 – perioada 01.01.2010 - 30.09.2010: Pierderea fiscală aferentă exercițiului fiscal 2010 trimestru I-III a fost majorată cu .X. lei, devenind .X. lei, pierderea cumulată de reportat la data de 30.09.2010 devine .X. lei;

Anul 2010 – perioada 01.10.2010 - 31.12.2010: Pierderea fiscală aferentă exercițiului fiscal 2010 trimestru IV a fost diminuată cu .X. lei, devenind .X. lei, pierderea cumulată de reportat la data de 31.12.2010 devine .X. lei;

Anul 2011: Pierderea fiscală aferentă exercițiului fiscal 2011 a fost diminuată cu .X. lei, devenind .X. lei, pierderea cumulată de reportat la data de 31.12.2011 devine .X. lei;

Anul 2012: Pierderea fiscală aferentă exercițiului fiscal 2012 a fost diminuată cu .X. lei, rezultatul fiscal devenind profit de .X. lei, pierderea cumulată de reportat la data de 31.12.2012 devine .X. lei;

Anul 2013: Pierderea fiscală aferentă exercițiului fiscal 2013 a fost majorată cu .X. lei, devenind .X. lei, pierderea cumulată de reportat la data de 31.12.2013 devine .X. lei.

Prin urmare, în urma inspecției fiscale efectuate, s-a stabilit în sarcina **.X. SA** modificarea pierderii fiscale calculată de aceasta în fiecare exercițiu

fiscal în cadrul perioadei verificate în sensul diminuării/majorării acesteia în baza următoarelor constatări:

1. a) Din totalul ajustărilor dispuse de KPMG pentru anii 2011, 2012 și 2013, concretizate în cheltuieli deductibile de .X. lei și venituri impozabile de .X. lei, au fost stabilite diferențe suplimentare reprezentând cheltuieli deductibile și venituri impozabile neadmise la deducere/impozitare, (constatări cuprinse și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./30.01.2016 la capitolul impozit pe profit), după cum urmează:

Pentru anul 2011:

Din cheltuielile deductibile totale în sumă de .X. lei, au fost admise de inspecția fiscală cheltuieli în sumă de .X. lei și nu au fost admise cheltuieli în sumă de .X. lei. Datele conținute în fișiere nu permit identificarea polițelor și operațiunilor efectuate în legătură cu acestea.

Din veniturile impozabile totale în sumă de .X. lei au fost reținute de inspecția fiscală venituri în sumă de .X. lei, pentru diferența de .X. lei nu au fost regăsite elementele care să permită identificarea acestora la nivel de poliță.

Pentru anul 2012:

Din cheltuielile deductibile totale în sumă de .X. lei, prezentate de societate inspecția fiscală a admis cheltuieli în sumă de .X. lei și nu au fost admise cheltuieli în sumă de .X. lei, fișierele puse la dispoziția organelor de control nu cuprind toate elementele detaliate pentru stabilirea cheltuielii (există doar balanțe pentru conturi de rezerve, cel mai detaliat analitic fiind clasa de asigurări).

Din veniturile impozabile totale în sumă de .X. lei, inspecția fiscală nu a reținut nicio sumă, pentru aceleași motive prezentate pentru perioada anterioară.

Pentru anul 2013:

Din cheltuielile deductibile în sumă de .X. lei, prezentate de societate inspecția fiscală a admis cheltuieli în sumă de .X. lei. Cheltuielile neadmise în sumă de .X. lei, pe motiv că fișierele puse la dispoziție nu cuprind toate elementele detaliate pentru stabilirea cheltuielii.

Din veniturile impozabile în sumă de .X. lei au fost recunoscute de inspecția fiscală venituri în sumă de .X. lei, nu au fost recunoscute venituri în sumă de .X. lei.

b) Referitor la declarațiile rectificative depuse de societate, în condițiile în care aceste declarații rectificative nu au fost cuprinse în Registrul de evidență fiscală al societății urma analizei acestora, iar pentru justificarea operațiunilor care au stat la baza declarațiilor rectificative societatea a pus la dispoziția inspecției fiscale doar fișa contului 117 "Rezultatul reportat" pentru anii 2009, 2010 și 2011 și Notele la situațiile financiare aferente anului 2008, în urma analizei acestora, inspecția fiscală a stabilit că:

- pentru anul 2009 se justifică diminuarea profitului impozabil cu suma de .X. lei reprezentând anulări prime și nu se justifică diminuarea cu suma de .X. lei (.X. lei anulări provizioane pentru care societatea nu a detaliat provizioanele și regimul fiscal al acestora la constituire și suma de .X. lei pentru care nu s-a prezentat documente).

- pentru anul 2011 nu se justifică diminuarea profitului impozabil cu suma de .X. lei reprezentând polițe anulate întrucât în fișerele puse la dispoziție nu există informații care să facă posibilă identificarea acestor polițe;

- pierderea fiscală de reportat în anul 2008 este în sumă de .X. lei.

Ca urmare celor prezentate la pct.I lit.b) au fost afectate bazele impozabile ale exercițiilor 2009 și 2011 în sensul majorării acestora, după cum urmează:

Anul 2009 – cheltuieli nedeductibile fiscal: .X. lei;

Anul 2011 - cheltuieli nedeductibile fiscal: .X. lei.

2. În ceea ce privește tranzacțiile .X. cu societățile afiliate, s-au constatat următoarele:

A. Referitor la .X.

a) Prin documentele justificative prezentate .X. nu dovedește că serviciile hoteliere și de cazare achiziționate de la societatea .X. SA au fost prestate în fapt, că au fost necesare desfășurării activității economice, și de asemenea nu rezultă că de serviciile respective au beneficiat salariații și administratorii .X., nu rezultă scopul deplasării.

În consecință, inspecția fiscală nu a admis la calculul rezultatului fiscal aferent anilor 2008 - 2010 deducerea contravalorii serviciilor hoteliere și de cazare achiziționate de la societatea .X. SA în sumă totală de .X. lei, din care:

anul 2008: .X. lei;

anul 2009: .X. lei;

anul 2010: .X. lei.

b) Din analiza modului de înregistrare în contabilitate a operațiunilor aferente poliței de asigurare nr..X./29.10.2010, inclusiv cedarea în reasigurare a acesteia, precum și a operațiunilor de achiziții a creanței de la .X., a rezultat că societatea .X. a denaturat:

- rulajele conturilor de venituri, cheltuieli și rezultatele financiare aferente perioadei în care acestea au avut loc;

- cuantumul obligațiilor și creanțelor deținute prin neînregistrarea în contabilitatea proprie a tuturor tranzacțiilor economico-financiare efectuate în legătură cu dosarul de daune nr..X./23.02.2011 deschis urmare producerii riscului asigurat prin polița de asigurare nr..X./29.10.2010, respectiv incendiul întâmplat la imobilul asigurat – hotel .X. din .X.;

- efectele contractului de cesiune de creanță încheiat în data de 08.10.2013 între .X. în calitate de cesionar și .X. SA în calitate de cedent, și anume:

Referitor la venituri realizate și neînregistrate în contabilitate în perioada de până la 31.12.2013, organele de inspecție fiscală au constatat că:

1. .X. a denaturat rulajul contului de venituri 705220811 "Venituri din daune cedate", "Clădiri și Conținut" prin neînregistrarea veniturilor din daune cedate în exercițiul financiar în care s-au realizat, respectiv în decembrie 2011 când .X. și reasiguratorii au semnat documentele de aprobare a dosarului de daune denumite "ACCEPTANCE FORM", din care:

- recunoașterea la 22.12.2011 de către inspecția fiscală a unei diferențe suplimentare de venituri realizate din daune cedate reasiguratorilor în sumă de .X. euro (în echivalent .X. lei);

- derecunoașterea venitului înregistrat în decembrie 2013 în valoare de .X. euro echivalent în lei înregistrat de .X. în sumă de .X. lei.

2. Venituri realizate din achiziția creanței (= valoarea nominală a creanței achiziționate conform contractului de cesiune semnat în 08.10.2013) în sumă totală de .X. euro și .X. lei (.X. lei + .X. lei = .X. lei).

Total venituri realizate și neînregistrate în contabilitatea .X. în sumă de .X. euro și .X. lei, respectiv .X. lei.

Referitor la cheltuieli efectuate și neînregistrate în contabilitate în perioada de până la 31.12.2013, organele de inspecție fiscală au constatat că:

1. Cheltuieli realizate și achitate cu achiziția creanței (= prețul cesiunii prevăzut în contractul de cesiune de creanțe) la data de 11.10.2013, în sumă de .X. euro, respectiv .X. lei.

2. Cheltuieli cu dauna, în sumă de .X. euro, respectiv .X. lei.

În consecință, urmare celor prezentate la lit.A au fost afectate bazele impozabile ale exercițiilor anilor 2009 și 2011 în sensul majorării acestora, după cum urmează:

Anul 2010 trimestrul IV – cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei;

Anul 2011 – cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei
(.X. lei + .X. lei);

- venituri impozabile în sumă de .X. lei.

Anul 2012 – cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei

(.X. lei + .X. lei);

- venituri impozabile în sumă de .X. lei.

Anul 2013 – cheltuieli nedeductibile fiscal: -.X. lei (-.X. lei - .X. lei + .X. + .X. lei).

B. Împrumuturile acordate de .X. societăților afiliate sunt tranzacții de natură financiară controlate pentru care se pune problema cercetării conformității cu principiul valorii de piață a dobânzilor practicate în cadrul contractelor/acordurilor de împrumut încheiate;

În calitate de creditor, .X. a acordat credite în lei persoanelor afiliate române.

Împrumuturile în lei acordate în perioada 2012 - 2013 au fost pe termen scurt, având o rată a dobânzii stabilită ca fiind rata dobânzii de referință pentru moneda tragerii și o marjă suplimentară ce variază între 0% și 3% p.a., precum și împrumuturi în lei acordate fără dobândă.

În vederea realizării ajustării ratelor de dobândă practicate de .X. în acordarea de credite persoanelor afiliate, pentru a reflecta nivelul de piață al ratelor de dobândă utilizate în tranzacțiile necontrolate au fost folosite marjele dobânzilor determinate conform celor prezentate în detaliu în Procesul verbal nr..X./29.01.2016, anexă la Raportul de inspecție fiscală.

Pentru perioada 2012 - 2013, efectul ajustărilor operate în condițiile menționate la lit.B, s-a concretizat în stabilirea unor venituri suplimentare în sumă de .X. lei, din care:

An 2012: .X. lei;

An 2013: .X. lei.

C. a) În baza a două contracte de închiriere, încheiate între .X. și dl. .X. având ca obiect închirierea imobilului situat în .X., .X., .X., .X., pentru perioada

29.10.2012 – 28.10.2014 și d-na..X./dl. .X. având ca obiect închirierea imobilului situat în .X., .X., .X., .X., pentru perioada 15.09.2013 – 14.09.2016.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a achitat sub formă de chirii și garanții suma totală de .X. lei, afectând conturile de cheltuieli, considerate deductibile fiscal de societate la stabilirea rezultatului fiscal aferent anilor 2012 și 2013, cu suma totală de .X. lei, din care:

An 2012: cheltuieli deductibile fiscal în sumă de .X. lei;

An 2013: cheltuieli deductibile fiscal în sumă de .X. lei.

Reprezentanții .X. nu au prezentat niciun document justificativ din care să reiasă necesitatea/scopul economic pentru care a fost necesară închirierea imobilelor respective, având în vedere că societatea nu desfășoară activitate autorizată pe teritoriul Marii Britanii.

Mai mult, în contractele de închiriere semnate de reprezentanții .X. există clauze contractuale prin care este interzisă utilizarea proprietăților în alte scopuri decât de reședință, astfel că, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal, aferent anilor 2012 și 2013, prezentate mai sus.

b) Reprezentanții .X. nu au prezentat niciun document justificativ din care să reiasă necesitatea și scopul economic care să justifice achiziția și utilizarea autoturismului Maybach, pentru care a suportat pe cheltuieli în perioada anilor 2011- 2013 suma totală de .X. lei.

c) De asemenea, organele de inspecție fiscală nu a admis cheltuieli deductibile în sumă totală de .X. lei aferente anilor 2010-2011, respectiv finanțarea sejurului "în metropole" achiziționat de la .X. GmbH.

D. Inspecția fiscală nu ia în considerare tranzacția dintre .X. și .X. SRL (societăți afiliate) având drept obiect transmiterea de către cedentul .X. către cesionarul .X. a drepturilor și obligațiilor izvorâte din activele preluate de cedent de la Administrația Asigurărilor de Stat – ADAS, întrucât aceasta nu are scop economic, fiind o tranzacție artificială realizată pentru ca societatea contestatară să se sustragă obligațiilor ce îi reveneau în calitate de succesori de drepturi și obligații al ADAS.

În consecință, inspecția fiscală nu recunoaște cheltuieli deductibile fiscal înregistrate de societate, pe seama exercițiului financiar 2012 în sumă totală de .X. lei, precum și veniturile impozabile înregistrate de societate, pe seama exercițiului financiar 2012, în sumă totală de .X. lei.

E. a) În perioada martie 2012 -decembrie 2013 .X. a suportat pe cheltuieli discounturi/gratuități aferente unor polițe emise în favoarea unor societăți afiliate în sumă totală de .X. lei.

Inspecția fiscală a stabilit că aceasta cheltuială este nedeductibilă fiscal la calcul impozitului pe profit, după cum urmează:

An 2012 : .X. lei;

An 2013: .X. lei.

b) În perioada 2009 -2013 .X. a suportat pe cheltuieli discounturi/gratuități aferente unor polițe emise în favoarea persoanelor fizice afiliate în sumă totală de .X. lei reprezentând:

- prime suportate în favoarea lui .X. în sumă de .X. lei;

- prime suportate în favoarea lui .X. în sumă de .X. lei;

-- prime suportate în favoarea lui .X. în sumă de .X. lei.

Inspecția fiscală a stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal la calcul impozitului pe profit, după cum urmează:

An 2009 :.X. lei;

An 01.01 – 30.09.2010: .X. lei;

An 01.10 – 31.12.2010: .X. lei;

An 2011: .X. lei;

An 2012: .X. lei;

An 2013: .X. lei.

F. Organele de inspecție fiscală nu au recunoscut soldul de plată în sumă de .X. lei către reasigurătorul .X. stabilit la 31.12.2012, (rezultat din înregistrările contabile ca urmare a diminuării veniturilor societății), diferența în sumă de .X. lei existentă la 31.12.2013, rezultată din rulajele conturilor de decontări cu reasigurătorul .X., precum și provizionul în sumă de .X. lei reprezentând ajustări de depreciere pentru ne-recuperabilitatea creanțelor nete față de acest reasigurător întrucât a considerat contractele încheiate ca neavând scop economic în sensul de transfer al riscurilor, așa cum este specific unui contract de reasigurare, acestea fiind utilizate în scopul „cosmetizării situațiilor” și indicatorilor financiari.

Urmare celor de mai sus, inspecția fiscală stabilește modificarea bazei de impunere pentru impozitul pe profit, după cum urmează:

An 2012 - cheltuieli nedeductibile fiscal: .X. lei;

An 2013 - cheltuieli nedeductibile fiscal: .X. lei;
- venituri impozabile: .X. lei.

3. Referitor la tranzacțiile .X. cu societățile independente

În data de 28.07.2009 între .X. în calitate de împrumutator și .X. SRL în calitate de împrumutat a fost încheiat Contractul de împrumut nr.109 prin care .X. a acordat un împrumut în beneficiul .X. SRL în cuantum de .X. euro, cu o dobândă contractuală în sumă de .X. lei, din care a încasat suma de .X. lei, considerate venituri impozabile la stabilirea rezultatului fiscal aferent anilor 2010-2013. Cu diferența de .X. lei reprezentând dobânzi convenite și neîncasate aferentă Contractului nr.109, au fost majorate veniturile impozabile, după cum urmează:

An 2009 : .X. lei;

An 2010 : .X. lei;

An 2011 : .X. lei;

An 2012 : .X. lei;

An 2013 : .X. lei.

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

1. Referitor la solicitarea de anulare parțială a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./10.02.2016, cauza supusă soluționării este dacă ajustările dispuse de KPMG pentru anii 2011-2013 sunt de natură să influențeze măsurile dispuse prin dispoziția de măsuri și implicit recalcularea pierderilor fiscale aferente perioadei respective, în condițiile în care urmare reanalizării acestor ajustări de către organele de inspecție fiscală cu ocazia contestației formulate de societate a rezultat o altă situație decât cea inițială.

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au emis și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./10.02.2016 prin care au dispus majorarea/diminuarea pierderii fiscale înregistrată și declarată de societate în baza următoarelor constatări:

Astfel, din totalul ajustărilor dispuse de KPMG pentru anii 2011, 2012 și 2013, respectiv cheltuieli deductibile în sumă de .X. lei și venituri impozabile în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe suplimentare reprezentând cheltuieli deductibile și venituri impozabile neadmise la deducere/impozitare, după cum urmează:

Pentru anul 2011:

Din cheltuielile deductibile totale în sumă de .X. lei, au fost admise de inspecția fiscală cheltuieli în sumă de .X. lei, diferența în sumă .X. lei, fiind considerată cheltuială nedeductibilă, întrucât datele conținute în fișiere nu permit identificarea polițelor și operațiunilor efectuate în legătură cu acestea.

Din veniturile impozabile totale în sumă de .X. lei au fost reținute de inspecția fiscală venituri în sumă de .X. lei, pentru diferența de .X. lei nu au fost regăsite elementele care să permită identificarea acestora la nivel de poliță.

Pentru anul 2012:

Din cheltuielile deductibile totale în sumă de .X. lei, prezentate de societate, inspecția fiscală a admis cheltuieli în sumă de .X. lei, diferența în sumă de .X. lei fiind considerată cheltuială nedeductibilă, pe motiv că fișierele puse la dispoziție nu cuprind toate elementele detaliate pentru stabilirea cheltuielii.

Din veniturile impozabile totale în sumă de .X. lei, inspecția fiscală nu a reținut nicio sumă.

Pentru anul 2013:

Din cheltuielile deductibile în sumă de .X. lei, prezentate de societate, inspecția fiscală a admis cheltuieli în sumă de .X. lei, diferența în sumă de .X. lei fiind considerată cheltuială nedeductibilă.

Din veniturile impozabile în sumă de .X. lei au fost recunoscute de inspecția fiscală venituri în sumă de .X. lei, diferența în sumă de .X. lei nu a fost recunoscută ca venit impozabil.

Referitor la declarațiile rectificative depuse de societate, necuprinse în Registrul de evidență fiscală al societății, pentru care societatea a pus la dispoziția inspecției fiscale, fișa contului 117 "Rezultatul reportat" pentru anii 2009, 2010 și 2011 și Notele la situațiile financiare aferente anului 2008, în urma analizei acestora, inspecția fiscală a stabilit că:

- pentru anul 2009 se justifică diminuarea profitului impozabil cu suma de .X. lei reprezentând anulări prime și nu se justifică diminuarea cu suma de .X. lei (.X. lei anulări provizioane pentru care societatea nu a detaliat provizioanele și regimul fiscal al acestora la constituire și suma de .X. lei pentru care nu s-a prezentat documente).

- pentru anul 2011 nu se justifică diminuarea profitului impozabil cu suma de .X. lei reprezentând polițe anulate întrucât în fișerele puse la dispoziție nu există informații care să facă posibilă identificarea acestor polițe;

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost afectate bazele impozabile ale exercițiilor fiscale 2009 și 2011 în sensul majorării acestora, după cum urmează:

Anul 2009 – cheltuieli nedeductibile fiscal: .X. lei;

Anul 2011 - cheltuieli nedeductibile fiscal: .X. lei.

Referitor la tranzacțiile efectuate de .X. cu societățile afiliate, organele de inspecție fiscală nu au admis la calculul rezultatului fiscal aferent anilor 2008 - 2010 deducerea contravalorii serviciilor hoteliere și de cazare achiziționate de la societatea .X. SA în sumă totală de .X. lei, din care:

anul 2008: .X. lei;

anul 2009: .X. lei;

anul 2010: .X. lei, întrucât din documentele justificative prezentate, .X. nu dovedește că serviciile hoteliere și de cazare achiziționate de la societatea .X. SA au fost prestate în fapt, că au fost necesare desfășurării activității economice, nu rezultă că de serviciile respective au beneficiat salariații și administratorii .X., nu rezultă scopul deplasării.

Organele de inspecție fiscală au constatat din analiza modului de înregistrare în contabilitate a operațiunilor aferente poliței de asigurare nr..X./29.10.2010, inclusiv cedarea în reasigurare a acesteia, precum și a operațiunilor de achiziții a creanței de la .X., că societatea .X. a denaturat:

- rulajele conturilor de venituri, cheltuieli și rezultatele financiare aferente perioadei în care acestea au avut loc;

- cuantumul obligațiilor și creanțelor deținute prin neînregistrarea în contabilitatea proprie a tuturor tranzacțiilor economico-financiare efectuate în legătură cu dosarul de daune nr..X./23.02.2011 deschis urmare producerii riscului asigurat prin polița de asigurare nr..X./29.10.2010, respectiv incendiul întâmplat la imobilul asigurat – hotel .X. din .X., precum și a operațiunilor rezultate din achiziția creanței conform contractului de cesiune semnat în data de 08.10.2013.

Referitor la împrumuturile acordate de .X. societăților afiliate precum și persoanelor afiliate române, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri suplimentare în sumă de .X. lei, din care:

An 2012: .X. lei;

An 2013: .X. lei.

Referitor la contractele de închiriere, încheiate între .X. și dl. .X. având ca obiect închirierea imobilului situat în .X., .X., .X., .X., pentru perioada 29.10.2012 – 28.10.2014 și d-na. .X./dl. .X. având ca obiect închirierea imobilului situat în .X., .X., .X., .X., pentru perioada 15.09.2013 – 14.09.2016, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a achitat sub formă de chirii și garanții suma totală de .X. lei, afectând conturile de cheltuieli, considerate deductibile fiscal de societate la stabilirea rezultatului fiscal aferent anilor 2012 și 2013, cu suma totală de .X. lei, din care:

An 2012: cheltuieli deductibile fiscal în sumă de .X. lei;

An 2013: cheltuieli deductibile fiscal în sumă de .X. lei.

Reprezentanții .X. nu au prezentat niciun document justificativ din care să reiasă necesitatea/scopul economic pentru care a fost necesară închirierea imobilelor respective, având în vedere că societatea nu desfășoară activitate autorizată pe teritoriul Marii Britanii.

Mai mult, în contractele de închiriere semnate de reprezentanții .X. există clauze contractuale prin care este interzisă utilizarea proprietăților în alte scopuri decât de reședință, astfel că, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal la determinarea rezultatului fiscal aferent anilor 2012 și 2013.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au admis la calculul impozitului pe profit ca deductibile fiscal următoarele cheltuieli:

- achiziția și utilizarea autoturismului Maybach, pentru care societatea a înregistrat pe cheltuieli în perioada anilor 2011- 2013 suma totală de .X. lei, reprezentanții .X. nu au prezentat niciun document justificativ din care să reiasă necesitatea și scopul economic;

- finanțarea sejurului "în metropole" achiziționat de la .X. Gmbh, cheltuieli în sumă totală de .X. lei aferente anilor 2010-2011;

- inspecția fiscală nu a luat în considerare tranzacția dintre .X. și .X. SRL (societăți afiliate) având drept obiect transmiterea de către cedentul .X. către cesionarul .X. a drepturilor și obligațiilor izvorâte din activele preluate de cedent de la Administrația Asigurărilor de Stat – ADAS, întrucât aceasta nu are scop economic, fiind o tranzacție artificială realizată pentru ca societatea contestată să se sustragă obligațiilor ce îi reveneau în calitate de succesori de drepturi și obligații al ADAS.

În consecință, inspecția fiscală nu a recunoscut cheltuieli deductibile fiscal înregistrate de societate, pe seama exercițiului financiar 2012 în sumă totală de .X. lei, precum și veniturile impozabile înregistrate de societate, pe seama exercițiului financiar 2012, în sumă totală de .X. lei.

- discounturi/gratuități aferente unor polițe emise în favoarea unor societăți afiliate în sumă totală de .X. lei aferent perioadei martie 2012 - decembrie 2013, după cum urmează:

An 2012 : .X. lei;

An 2013: .X. lei.

- discounturi/gratuități aferente unor polițe emise în favoarea persoanelor fizice afiliate în sumă totală de .X. lei aferent perioadei 2009 -2013, reprezentând:

- prime suportate în favoarea lui .X. în sumă de .X. lei;

- prime suportate în favoarea lui .X. în sumă de .X. lei;

-- prime suportate în favoarea lui .X. în sumă de .X. lei, după cum urmează:

An 2009 :.X. lei;

An 01.01 – 30.09.2010: .X. lei;

An 01.10 – 31.12.2010: .X. lei;

An 2011: .X. lei;

An 2012: .X. lei;

An 2013: .X. lei.

Organele de inspecție fiscală nu au recunoscut soldul de plată în sumă de .X. lei către reasigurătorul .X. stabilit la 31.12.2012, (rezultat din înregistrările contabile ca urmare a diminuării veniturilor societății), nu recunoaște diferența în sumă de .X. lei existentă la 31.12.2013, (diferența între rulaj debitor și rulaj creditor), rezultată din rulajele conturilor de decontări cu reasigurătorul .X., precum și provizionul în sumă de .X. lei reprezentând ajustări de depreciere pentru ne-recuperabilitatea creanțelor nete față de reasigurătorul .X., întrucât a considerat contractele încheiate ca neavând scop economic în sensul de transfer al riscurilor, așa cum este specific unui contract de reasigurare, acestea fiind utilizate în scopul „cosmetizării situațiilor” și indicatorilor financiari.

Urmare celor de mai sus, inspecția fiscală stabilește modificarea bazei de impunere pentru impozitul pe profit, după cum urmează:

An 2012 - cheltuieli nedeductibile fiscal: .X. lei;

An 2013 - cheltuieli nedeductibile fiscal: .X. lei;

- venituri impozabile: .X. lei.

Referitor la tranzacțiile efectuate de .X. cu societățile independente, organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 28.07.2009 între .X. în

calitate de împrumutator și .X. SRL în calitate de împrumutat a fost încheiat Contractul de împrumut nr.109 prin care .X. a acordat un împrumut în beneficiul .X. SRL în cuantum de .X. euro, cu o dobândă contractuală în sumă de .X. lei, din care a încasat suma de .X. lei, considerate venituri impozabile la stabilirea rezultatului fiscal aferent anilor 2010 -2013. Cu diferența de .X. lei reprezentând dobânzi convenite și neîncasate aferentă Contractului nr. .X., organele de inspecție fiscală au majorat cuantumul veniturilor impozabile, după cum urmează:

An 2009 : .X. lei;

An 2010 : .X. lei;

An 2011 : .X. lei;

An 2012 : .X. lei;

An 2013 : .X. lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.21. alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează că:

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

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

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

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

Totodată, art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

” Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”.

Astfel, se reține că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ.

Din documentele existente la dosarul cauzei, așa cum s-a reținut la situația de fapt, organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile fiscal anumite cheltuieli înregistrate de societate, fapt pentru care a diminuat pierderea fiscală înregistrată/declarată de societate.

Urmare formulării contestației împotriva dispoziției de măsuri, având în vedere documentele depuse de societate, organele de inspecție fiscală a constatat că, pentru anumite cheltuieli au fost prezentate documente care justifică încadrarea acestora ca deductibile fiscal, astfel:

a) Rezerva de primă cedată aferentă tratatelor de reasigurare

Pentru suma de **.X. lei** reprezentând cheltuieli deductibile în anul 2011 cu rezerva de primă cedată aferentă tratatelor de reasigurare, respectiv venituri impozabile în anul 2012 aferente reluării înregistrării din anul 2011, organele de inspecție fiscală precizează că societatea a prezentat fișierul *aje.1.1. N210 UPR 2011 cedări primiri* (format xlsx, dimensiune 137 KB) prin care detaliază toate elementele necesare stabilirii cheltuielilor/veniturilor înregistrate, dintre care exemplificăm: tip asigurare/produs, reasuratorul, suma asigurată, prima subscrisă, asiguratul, prima cedată, comision, daune, toate elementele fiind prezentate la nivel de poliță.

Față de cele de mai sus, inspecția fiscală apreciază că sunt suficiente elemente pentru a fi admise la deducere cheltuieli în suma de **.X. lei** pentru anul **2011** și respectiv venituri de aceeași sumă pentru anul **2012**.

Pentru suma de **.X. lei** reprezentând cheltuieli deductibile în anul 2012 cu rezerva de primă cedată aferentă tratatelor de reasigurare, respectiv venituri impozabile în anul 2013 aferente reluării înregistrării din anul 2012, organele de inspecție fiscală precizează că societatea a prezentat fișierul *aje.1.2. N210 UPR cedat 2012* (format xlsx, dimensiune 105 KB) și fișierul *aje.1.N210 UPR 2011-2012* (format accdb, dimensiune 1.549.684 KB) prin care detaliază toate elementele necesare stabilirii cheltuielilor/veniturilor înregistrate, dintre care exemplificăm:

- fișierul *aje.1.N210 UPR 2011-2012*: serie și număr poliță, cont contabil, cod risc, prima asigurată, data de început/sfârșit poliță, rezervă brută, procent rezervă, coeficient rezervă cedată, rezervă cedată, dată calcul, rezervă brută reevaluată;

- fișierul *aje.1.2. N210 UPR cedat 2012*: clasa de risc, rezervă brută, rezervă cedată, rezervă brută calculată la 31.12.2012, rezervă cedată calculată

la 31.12.2012, rezervă cedată de eliminat, tip produs, clasă, reasigurator, client, număr poliță, valabilitate, primă cedată, comision, daună de recuperat.

Față de cele de mai sus, inspecția fiscală apreciază că sunt suficiente elemente pentru a fi admise la deducere cheltuieli în sumă de .X. lei pentru anul **2012** și respectiv venituri de aceeași sumă pentru anul **2013**.

b) Anualizarea primelor aferente polițelor multianuale

b1. Corecții asupra primelor subscrise.

Pentru suma de .X. lei reprezentând cheltuieli deductibile în anul 2011 cu prime brute subscrise diminuate urmare corecțiilor efectuate în conformitate cu reglementările contabile în vigoare cu privire la metodologia recunoașterii primelor aferente polițelor multianuale plătibile în rate (stornare de venituri = cheltuieli deductibile), urmarea contestației, organele de inspecție fiscală precizează că societatea a prezentat fișierul *aje.2.1.1. N340 impact polițe multianuale 2011* (format xlsx, dimensiune 3.462 KB) prin care detaliază toate elementele necesare stabilirii cheltuielilor înregistrate, dintre care exemplificăm: serie și număr poliță, suma asigurată, moneda suma asigurată, data de început/sfârșit poliță, prima brută subscrisă inițial înregistrată, prima brută subscrisă înregistrată în anul 2011 (PBS noua), prima brută subscrisă de înregistrat în anii următori (PBS viitor).

Similar anului 2011, pentru suma de .X. lei reprezentând cheltuieli deductibile în anul 2012 cu prime brute subscrise diminuate urmare corecțiilor efectuate, având în vedere contestația formulată, societatea a prezentat fișierul *aje.2.2.1 N340 dbo GWP* (format xlsx, dimensiune 303.027 KB) prin care detaliază toate elementele necesare stabilirii cheltuielilor înregistrate, dintre care exemplificăm: serie și număr poliță, clasa, cod risc, denumire risc, suma asigurată, PBS, PBS inițială 2012, PBS inițială 2013, rezerva de primă din 2012, rezerva de primă din 2013, PBS la data de 31.12.2012, PBS valoare nouă 2012, PBS valoare nouă 2013, rezerva de primă 2012 valoare nouă, rezerva de primă 2013 valoare nouă, asigurat, canal de vânzare, cod agent, nume agent, cod inspector, nume inspector, dată început/sfârșit de valabilitate, prima anuală, număr rate, data scadentă, sold inițial, sumă încasată, suma anulată, încasat la zi, data ultimei încasări, dată borderou anulare, rămas de încasat, procent comision, rezerva brută, provizion inițial, provizion nou.

Față de cele de mai sus, inspecția fiscală apreciază că sunt suficiente elemente pentru a fi admise la deducere cheltuieli în sumă de .X. lei pentru anul **2011**, respectiv în sumă de .X. lei pentru anul **2012**.

b2.Corecții asupra rezervelor de prime.

Pentru suma de **.X. lei** reprezentând venituri impozabile în anul 2011 din diminuarea rezervei de primă urmare corecțiilor efectuate în conformitate cu reglementările contabile în vigoare cu privire la metodologia recunoașterii primelor aferente polițelor multianuale plătibile în rate, urmarea contestației, organele de inspecție fiscală precizează că societatea a prezentat fișierul *aje.2.1.2* (format xlsx, dimens. 10.016 KB) prin care detaliază toate elementele necesare stabilirii cheltuielilor înregistrate, dintre care exemplificăm: ghid poliță, cont contabil, cod risc, prima asigurată, valabilitate poliță, rezerva brută, procent rezervă, coeficient cedare, rezervă cedată, data calcul (31.12.2011), prima nouă, prima reevaluată, rezerva brută nouă, DAC inițial, DAC nou, ajustare DAC.

Informațiile din același fișier se regăsesc ca bază pentru justificarea pentru anul 2012 a ajustării soldului de rezervă de primă în sensul scăderii acestuia, cu suma de **.X. lei**, din care suma de **.X. lei** aferentă anului 2011 (rezultatului reportat al anului 2011) în timp ce suma de **.X. lei** este venit impozabil aferent anului 2012.

Față de cele de mai sus, inspecția fiscală apreciază că sunt suficiente elemente pentru a fi admise la impozitare venituri în sumă de **.X. lei** pentru anul **2011**, respectiv **.X. lei** pentru anul **2012**.

b3.Corecții asupra comisioanelor datorate.

Pentru suma de **.X. lei** reprezentând venituri impozabile în anul 2011 din diminuarea soldului cu comisioane datorate, urmare corecțiilor efectuate în conformitate cu reglementările contabile în vigoare cu privire la metodologia recunoașterii primelor aferente polițelor multianuale plătibile în rate, urmarea contestației, organele de inspecție fiscală precizează că societatea a prezentat fișierul *aje.2.1.3 N340 impact comision 2011* (format accdb, dimens.37 KB) prin care detaliază toate elementele necesare stabilirii cheltuielilor înregistrate, dintre care exemplificăm: clasa de asigurare, produs, procent comision, ghid poliță, cod companie, număr poliță, cod risc, denumire risc, tip poliță, valabilitate, prima brută subscrisă, sold inițial, încasat, rămas de încasat, asigurat, cod asigurat, nume inspector, cod inspector, nume agent, numar auto, serie sasiu, scadența, rămas de încasat. Suma de **.X. lei** a fost ajustată corespunzător prin rezultatul reportat al anului 2012.

Față de cele de mai sus, inspecția fiscală apreciază că sunt suficiente elemente pentru a fi admise la impozitare venituri în sumă de **.X. lei** pentru anul **2011**, respectiv admise la deducere cheltuieli de aceeași sumă pentru anul **2012**.

b4.Corecții asupra cheltuielilor de achiziție reportate.

Pentru suma de **.X. lei** reprezentând cheltuieli deductibile în anul 2011 urmare corecției soldului cheltuielilor de achiziție reportate în sensul diminuării acestora, cu ocazia contestației, organele de inspecție fiscală precizează că societatea a prezentat fișierul *aje.2.1.4 N340 impact DAC 2011* (format xlsx, dimensiune 7.739 KB) prin care detaliaza toate elementele necesare stabilirii cheltuielilor înregistrate, dintre care exemplificăm: ghid poliță, cont contabil, cod risc, prima asigurată, valabilitate, rezerva brută, procent rezervă, coeficient cedare, rezervă cedată, prima nouă, prima reevaluată, rezerva brută nouă, impact DAC.

Totodată, pentru anul 2012 soldul contului de cheltuieli de achiziție reportate a fost diminuat cu suma de **.X. lei**, din care suma de **.X. lei** este aferentă anului 2011 și suma de **.X. lei** este aferentă anului 2012. Pentru suma de **.X. lei**, organele de inspecție fiscală precizează că societatea a prezentat fișierele *aje.2.2.3 N340 impact DAC* (format xlsx, dimensiune 12KB) și *aje.223 N340 impact DAC 2012* (format accdb, dimensiune 171.940 KB) prin care detaliază toate elementele necesare stabilirii cheltuielilor înregistrate.

Informațiile din aceleași fișiere se regăsesc ca bază pentru justificarea ajustării în anul 2013 a întregii sume de **.X. lei** în sensul stornării cheltuielilor înregistrate în 2011 și 2012.

Față de cele de mai sus, inspecția fiscală apreciază că sunt suficiente elemente pentru a fi admise la deducere cheltuieli în sumă de **.X. lei** pentru anul **2011**, cheltuieli în sumă de **.X. lei** pentru anul **2012**, respectiv admise la impozitare venituri în suma de **.X. lei** pentru anul **2013**.

c) Ajustarea pentru creante din regrese.

Pentru suma de **.X. lei** reprezentând venituri impozabile generate de ajustările în anul 2012 asupra sumelor de recuperat din regrese, urmare contestației, organele de inspecție fiscală precizează că societatea a prezentat fișierul *aje.3.1 N215 centralizator regrese* (format xlsx, dimensiune 1.392 KB), conținând informații la nivel de dosar de regres, prin care detaliază toate elementele necesare stabilirii cheltuielilor înregistrate.

Informațiile din fișier se regăsesc ca bază și pentru înregistrările din anul 2013 când au fost reluate ajustările aferente anilor 2011 (**.X. lei** admise la impozitare în calculul rezultatului fiscal) și 2012 (**.X. lei**), rezultând o cheltuială deductibilă în valoare de **.X. lei**

Față de cele de mai sus, inspecția fiscală apreciază că sunt suficiente elemente pentru a fi admise la impozitare venituri în sumă de .X. lei pentru anul **2012**, respectiv admise la deducere cheltuieli în sumă de .X. lei pentru anul **2013**.

d) Eliminarea rezervei de primă cedată aferentă tratatului proporțional cu .X..

Pentru suma de .X. lei reprezentând rezerva de primă cedată în reasigurare în baza contractului de reasigurare cota parte încheiat cu reasiguratorul .X., urmarea contestației, organele de inspecție fiscală precizează că societatea a prezentat fișierul *aje.4.1_N210_rezerva de primă cedată_X*. (format xlsx, dimens.44KB) în care se regăsește defalcarea acestei sume pe clase de asigurare.

Față de cele de mai sus, având în vedere constatările din Procesul Verbal nr..X./29.01.2016, parte integrantă a Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./30.01.2016, organele de inspecție fiscală fac următoarele precizări:

1. singurul contract de reasigurare încheiat între .X. și .X., care a produs efecte între părți în anul 2012 este cel în cotă parte și care a produs efecte doar pe clasele de asigurare III și X (CASCO și RCA), prin urmare este neîntemeiată solicitarea societății de a se ține cont în speță și de rezerva de primă cedată în reasigurare pe alte clase de asigurare decât CASCO și RCA;

2. echipa de inspecție fiscală a arătat în cadrul Procesului Verbal nr..X./29.01.2016 că „s-a constatat existența unor înregistrări în conturile de rezerve dezvoltate pe analiticele corespunzătoare claselor de asigurări III – “Asigurări de mijloace de transport terestru (altele decât feroviare)” și X – “Asigurări de răspundere civilă pentru autovehicule”, care conțin în explicație simbolul “QS” utilizat de societate pentru identificarea operațiunilor de reasigurare în cotă parte (Quota Share).

Astfel, din fișa contului 39512xx (anexa 186) rezultă că la 31.12.2012 exista constituită o rezervă de primă cedată aferentă claselor de asigurări III – “Asigurări de mijloace de transport terestru (altele decât feroviare)” și X – “Asigurări de răspundere civilă pentru autovehicule” în sumă de .X. lei;

3. atât societatea cât și inspecția fiscală au constatat că nu se justifică cedarea în reasigurare către .X. a rezervelor de primă (în baza tratatului de reasigurare cota parte).

Urmare celor de mai sus, inspecția fiscală apreciază că sunt suficiente elemente pentru a fi admise la deducere pentru anul **2012** doar suma de .X. lei reprezentând rezervă de primă cedată aferentă claselor de asigurări III – “Asigurări de mijloace de transport terestru (altele decât feroviare)” și X – “Asigurări de răspundere civilă pentru autovehicule”.

e) Corectarea primelor aferente polițelor PAID și a primelor cedate în reasigurare aferente polițelor PAID.

Pentru suma de **.X. lei** reprezentând cheltuieli deductibile în anul 2012 (stornare de venituri = cheltuieli deductibile) cu prime brute subscrise stornate urmare corecțiilor efectuate în baza recunoașterii primelor aferente polițelor PAID, la nivelul comisioanelor de intermediere și nu ca prime brute subscrise înregistrate integral concomitent cu cedarea acestora în reasigurare, în condițiile în care **.X.** a acționat ca intermediar în cazul subscrierii polițelor obligatorii de locuințe emise de PAID, urmarea contestației, organele de inspecție fiscală precizează că societatea a prezentat fisierul *aje.5.1 N510* (format accdb, dimensiune 49.712KB) prin care detaliază toate elementele necesare stabilirii cheltuielilor înregistrate, dintre care exemplificăm: ghid poliță, număr poliță, valabilitate (dată început/dată sfârșit), monedă poliță, prima brută subscrisă, analitice conturi contabile 401/702, data calcul.

În același timp, au fost ajustate primele cedate în reasigurare cu suma de **.X. lei**, în sensul diminuării acestora cu această sumă (stornare cheltuielă cu prime cedate = venit impozabil).

În susținerea ajustărilor primelor aferente polițelor PAID și a primelor cedate în reasigurare aferente polițelor PAID, **.X.** a pus la dispoziție fișierele *aje.5.1.1.N510 NOTE CONTABILE CORECȚIE PAID prime* (format xls, dimensiune 49KB) și *aje.5.1.2.N510 NOTE CONTABILE CORECȚIE PAID prime cedate* (format xls, dimensiune 48KB) conținând înregistrările contabile efectuate în legătură cu aceste ajustări.

Fată de cele de mai sus, inspecția fiscală apreciază că sunt suficiente elemente pentru a fi admise la deducere cheltuieli în sumă de **.X. lei** pentru anul **2012**.

f) Corectarea primelor cedate în reasigurare pe tratatul proporțional cu **.X. în urma anualizării polițelor multianuale.**

Pentru suma de **.X. lei** reprezentând venituri impozabile cu rezerva de primă cedată în reasigurare în baza contractului de reasigurare cota parte încheiat cu reasiguratorul **.X.** urmare corecțiilor aferente polițelor multianuale, cu ocazia contestației, organele de inspecție fiscală precizează că societatea a prezentat fișierul *aje.6.1_N340_reasigurare_.X.* (format xlsx, dimensiune 111.562KB). În completarea informațiilor cuprinse în fișier, la stabilirea soldului de decontare la 31.12.2013 cu **.X.**, echipa de inspecție fiscală precizează că a ținut cont de ajustarea primelor subscrise și cedate în reasigurare către acesta, pe clase CASCO și RCA aferente anului 2012 în valoare de **.X. lei**, astfel cum a fost prezentat de către societate în situația de calcul al soldului de decontare cu **.X.** la data de 31.12.2013 (anexa 204 la

Procesul verbal nr..X./29.01.2016, parte integrantă a RIF nr.F-.X./30.01.2016 - anexa nr.53 la RIF).

Suma de .X. lei a fost înregistrată în evidențele contabile ale societății prin debitul contului 412241 – „Decontări reasigurări primiri creanțe 2” în corespondență cu contul 11724 – „Rezult rep prov corect er fund-A.G.” cu data tranzacției 31 decembrie 2013, așa cum reiese din fișa contului 412241 – „Decontări reasigurări primiri creanțe 2” prezentată în anexa nr.193 la Procesul verbal nr..X./29.01.2016, parte integranta a RIF nr.F-.X./30.01.2016 - anexa nr. 53 la RIF.

În temeiul art.11 alin (1) inspecția fiscală nu a luat în considerare tranzacția **dintre .X. și .X.** aceasta neavând un scop economic, astfel cum s-au arătat în cadrul Procesului verbal nr..X./29.01.2016, parte integrantă a RIF nr. F-.X./30.01.2016 (anexa nr. 53 la RIF), și urmare prezentei contestații, echipa de inspecție fiscală apreciază că sunt suficiente elemente pentru a fi admise la impozitare venituri în sumă de .X. lei reprezentând prime subscrise și cedate în reasigurare către .X., pe clasele CASCO și RCA lei pentru anul **2012**, concomitent cu diminuarea veniturilor impozabile aferente rezultatului anului **2013** cu suma de .X. lei reprezentând prime subscrise și cedate în reasigurare către .X., pe clasele CASCO și RCA, aferente anului 2012.

g) Anularea primelor care au ieșit din perioada de valabilitate sau risc.

Pentru suma de **.X. lei** reprezentând cheltuieli deductibile generate de anularea creanțelor de asigurare aferente contractelor care conform condițiilor de asigurare au ieșit din perioada de valabilitate sau din perioada de risc, neîncasate la 31 decembrie 2013, urmarea contestației, organele de inspecție fiscală precizează că societatea a prezentat fișierul *aje.7.1 RE460 create anulate* (format xlsx, dimensiune 8.909KB), conținând informații la nivel de poliță, prin care detaliază toate elementele necesare stabilirii cheltuielilor înregistrate, dintre care exemplificăm: cod companie, ghid poliță, număr poliță, clasă de asigurare, cod risc, denumire risc, suma asigurată, prima brută subscrisă, asigurat, valabilitate (dată început/dată sfârșit), număr rate, data scadentă, ultima încasare, rămas de încasat la 31 decembrie 2013, rezerva brută.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că ajustarea în legătură cu anularea creanțelor de asigurare aferente contractelor care conform condițiilor de asigurare au ieșit din perioada de valabilitate sau din perioada de risc neîncasate la 31 decembrie 2013, prezentată cu ocazia discuției finale și în legătură cu care s-a pronunțat inspecția fiscală anterior contestației este în fapt de .X. lei, așa cum rezultă din *Fișier sumar – ajustări aferente 117 și normalizare rezultat* (format xlsx, dimensiune 140KB), prezentat cu ocazia discuției

finale în cadrul inspecției fiscale (anexa 30 la RIF) care conține informații din bilanțul la 2014 și contul tehnic la 2014 (anexa 2).

Drept urmare, punctul de vedere al inspecției fiscale referitor la cheltuielile rezultate din anularea acestor prime în sumă de .X. lei la nivelul indicatorilor din bilanțul și contul tehnic încheiate pentru anul 2014 este că sunt nedeductibile, motivat de următoarele:

Potrivit Codului civil la art.2199, contractul de asigurare este acel contract prin care contractantul asigurării sau asiguratul se obligă să plătească o primă asiguratorului, iar acesta din urma se obligă ca, în cazul producerii riscului asigurat, să plătească o indemnizație după caz, asiguratului, beneficiarului asigurării sau terțului păgubit. Între altele, contractul de asigurare cuprinde polița de asigurare, cu indicarea părților, denumirea riscurilor, prima, suma asigurată și durata contractului, perioada de valabilitate, fransiza, etc.

Deoarece există cazuri în care ratele de primă nu se colectează la timp, societatea de asigurare trebuie să procedeze periodic la analizarea soldurilor scadente și acolo unde se constată incertitudini în posibilitatea colectării creanțelor să aleagă una din cele două variante posibile, respectiv:

- 1.anularea poliței
- 2.constituirea unei ajustări de depreciere pentru creanțele care au depășit anumite vechimi.

În urma inventarierii anuale a polițelor de asigurare pentru anul financiar 2014, .X. a ales ca varianta de lucru prima variantă, respectiv **anularea** creanțelor de asigurare aferente polițelor care conform condițiilor de asigurare au ieșit din perioada de valabilitate sau din perioada de risc, neîncasate la 31.12.2013.

Din înțelesul noțiunilor specifice reglementate în domeniul asigurărilor, organele de inspecție fiscală precizează că anularea polițelor poate avea loc doar în perioada de valabilitate a acestora. Din moment ce societatea de asigurari nu a anulat polița în perioada ei de valabilitate, rezultă că aceasta a păstrat riscul până la data expirării, iar ulterior acestei date, cu certitudine aceasta nu mai putea face obiectul unei anulări.

Față de cele de mai sus, raportat la cheltuielile rezultate din anularea acestor prime în sumă de .X. lei la nivelul indicatorilor din bilanțul și contul tehnic încheiate pentru anul 2014, inspecția fiscală apreciază că sunt suficiente elemente pentru a fi admise la deducere cheltuieli în sumă de .X. lei pentru anul **2013**, reprezentand creanțe la 31 decembrie 2013 aferente unui număr de polițe subscrise până la această dată, aflate în perioada de valabilitate (data expirării în perioada 2014 – 2033) și anulate la 31 decembrie 2013.

h) Ajustări asupra rezervei de daune avizate.

Pentru suma de **.X. lei** reprezentând cheltuieli deductibile în anul 2012 urmare corecției asupra rezervei de daune avizate, respectiv pentru suma de **.X. lei** reprezentând cheltuieli deductibile în anul 2013 urmare corecției asupra rezervei de daune avizate, cu ocazia contestației, organele de inspecție fiscală precizează că societatea a prezentat fișierul *aje 8.1 RE960 Rezerva dauna avizata (format xlsx, dimens. 170KB)* prin care detaliază elementele necesare stabilirii cheltuielilor înregistrate, respectiv: ghid poliță, număr dosar, dată eveniment, dată avizare, moneda poliței, sold rezervă, data constituirii rezervei, cod risc, cont contabil, codificarea existenței/inexistenței unui litigiu.

Similar celor prezentate anterior la lit.**g**), organele de inspecție fiscală precizează faptul că ajustarea în legătură cu corecția asupra rezervei de daune avizate, prezentată cu ocazia discuției finale și în legătură cu care s-a pronunțat inspecția fiscală anterior contestației este în fapt de **.X. lei**, și nu de **.X. lei** așa cum rezultă din (anexa 2) *Fișier sumar – ajustări aferente 117 și normalizare rezultat* (format xlsx, dimens. 140KB), prezentat cu ocazia discuției finale în cadrul inspecției fiscale (anexa 30 la RIF) care conține informații din bilanțul la 2014 și contul tehnic la 2014.

Drept urmare, punctul de vedere al inspecției fiscale referitor la cheltuielile rezultate din corecția asupra rezervei de daune avizate la nivelul indicatorilor din bilanțul și contul tehnic încheiate pentru anul 2014 este că sunt suficiente elemente pentru a fi admise la deducere cheltuieli în sumă de **.X. lei** pentru anul **2012**, respectiv **.X. lei** pentru anul **2013**.

i) Ajustări asupra rezervei de daune neavizate.

Pentru suma de **.X. lei** reprezentând cheltuieli deductibile în anul 2013 urmare corecției asupra rezervei de daune neavizate, cu ocazia contestației, organele de inspecție precizează că societatea a prezentat fișierele *aje 9.1 IBNR 2013 Dec Inițial* (arhiva, dimens.156KB), *aje 9.1 IBNR final* (format xlsx, dimens. 15KB), *aje 9.1 IBNR sept 2014 final* (arhiva, dimens.156KB) prin care detaliază elementele necesare stabilirii cheltuielilor înregistrate.

În legătură cu suma de **.X. lei** reprezentând cheltuieli deductibile în anul 2013 urmare corecției asupra rezervei de daune neavizate organele de inspecție fiscală au precizat că, în cadrul inspecției fiscale, a fost prezentată ca parte a înregistrărilor în rezultatul anului 2013; aceeași sumă, de aceeași natură a fost prezentată și ca parte a înregistrărilor aferente rezultatului reportat 2014 așa cum rezultă din *Fișier sumar – ajustari aferente 117 și normalizare rezultat* (format xlsx, dimens. 140KB), prezentat cu ocazia discuției finale în cadrul inspecției fiscale (anexa 30 la RIF) și care conține informații din bilanțul la 2014 și contul tehnic la 2014; în ambele ipostaze, suma de **.X. lei** nu a fost

acceptată la deducere de inspecția fiscală pentru că datele cuprinse în fișierele puse la dispoziție nu au permis identificarea polițelor, a dosarelor de daună și a operațiunilor efectuate în legătură cu acestea.

Organele de inspecție fiscală precizează că potrivit fișierelor puse la dispoziție urmarea contestației, este vorba despre o singură sumă, care, dintr-o eroare de prezentare, a fost dublată. Societatea însăși menționează acest lucru în contestație: *“aceasta ajustare a fost inclusă dintr-o eroare de prezentare atât ca parte a înregistrărilor în rezultatul anului 2013 cât și ca parte a ajustărilor aferente rezultatului reportat 2014 reflectate/alocate asupra rezultatului anului financiar 2013 (dupa cum se observa în Anexa 4.1. în secțiunea Anul 2013). În acest context, solicităm excluderea din calculul impozitului pe profit pentru anul 2013 a sumei de .X. lei provenind din rezultatul reportat la 2014 pentru a evita dublarea impactului în calculul impozitului pe profit aferent perioadei supusă controlului fiscal.”*

Urmare celor prezentate, inspecția fiscală apreciază că sunt suficiente elemente pentru a fi admise la deducere cheltuieli în sumă de .X. lei pentru anul **2013**, reprezentând cheltuieli deductibile în anul 2013 generate de corecția asupra rezervei de daune neavizate, ca parte a înregistrărilor în rezultatul anului 2013, concomitent cu excluderea din baza de calcul a impozitului pe profit pentru anul **2013**, a sumei de .X. lei reprezentând cheltuieli deductibile în anul 2013, urmare corecției asupra rezervei de daune neavizate regăsite în rezultatul reportat 2014 reflectate/alocate asupra rezultatului anului 2013.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că din ajustările contestate de societate aferente anilor 2011, 2012, 2013, au fost propuse a fi admise la deducere/impozitare de către organele de inspecție fiscală suma de .X. lei, din care:

- .X. lei cheltuieli deductibile aferente anilor 2011-2013;
- .X. lei venituri impozabile aferente anilor 2011-2013.

Cât privește cheltuielile în sumă de .X. lei, respectiv .X. lei pentru anul 2012 și .X. lei pentru anul 2013, organul de soluționare a contestațiilor reține că acestea reprezintă cheltuieli nedeductibile respinse la deducere de către organele de inspecție fiscală, cheltuieli pentru care cu ocazia contestației societatea nu a prezentat documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de organele fiscale, fapt pentru care pentru aceste cheltuieli urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată.

Având în vedere situația prezentată, se impune recalcularea bazelor impozabile aferente anilor 2011, 2012 și 2013, a pierderii fiscale de recuperat în perioada următoare, precum și recalcularea pierderilor fiscale pentru perioada analizată de echipa de inspecție fiscală (2008 – 2013) pentru a lua în considerare impactul asupra calculului impozitului pe profit a ajustărilor

normalizate, situație propusă și de organele de inspecție fiscală prin adresa nr. .X./16.06.2016.

Întrucât organul de soluționare se află în imposibilitatea recalculării bazei impozabile, în cauză devin incidente dispozițiile art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.4 din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și se va desființa parțial Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./10.02.2016, urmând ca organele de inspecție fiscală să refacă inspecția fiscală și să emită un nou act administrativ fiscal având în vedere strict considerentele din decizia de soluționare a contestației.

La reanalizarea cauzei, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere faptul că organul de soluționare a contestației în considerentele deciziei a prezentat numai motivele care au condus la desființare, potrivit prevederilor pct.11.4 din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

2. Referitor la contestația formulată împotriva măsurii nr. 5 din Dispoziția .X./10.02.2016 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu se referă la diminuarea pierderii fiscale.

În fapt, prin Dispoziția privind măsuri stabilite de organele de inspecție fiscală .X./10.02.2016, s-au dispus societății și măsura de majorarea cheltuielilor deductibile ale societății în anul 2009 cu suma de .X. lei, reprezentând TVA.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.268 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

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

coroborate cu prevederile art.269 alin.(2) din același act normativ, potrivit cărora :

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

De asemenea, art.272 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, reglementează competența de soluționare a contestațiilor, respectiv: *“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor”.*

Se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și structurile regionale de soluționare a contestațiilor/structura de soluționare a contestațiilor din cadrul DGAMC au competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală .X./10.02.2016 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili nu s-a stabilit în sarcina .X. diminuarea pierderii fiscale, ci majorarea cheltuielilor deductibile ale societății în anul 2009 cu suma de .X. lei, reprezentând TVA, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, în conformitate cu prevederile art.272 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente”.

Conform pct.1 din Anexa nr.2 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, *“Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ emis de organele de inspecție fiscală, în aplicarea prevederilor legale, privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului”.*

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi remis Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

Pentru considerentele reținute mai sus, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în baza prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.4 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

1. Desființarea parțială a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./10.02.2016 și recalcularea bazelor de impozitare și respectiv a pierderilor fiscale anuale pentru perioada 2008 -2013, urmând ca organele de inspecție fiscală să refacă inspecția fiscală și să emită un nou act administrativ fiscal având în vedere strict considerentele din decizia de soluționare a contestației.

2. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. privind contestația formulată de .X. împotriva măsurii nr. 5 dispuse prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./10.02.2016 emisă de Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili și restituirea dosarului cauzei pentru acest capăt de cerere Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în calitate de organ fiscal emitent al actului atacat.

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

**DIRECTOR GENERAL,
.X.**