MINISTERUL FINANȚELOR
Agenţia Naţională de Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

Agenția Națională de Administrare Fiscală
Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,
București, CP 050741
Tel.: 021.319.97.54
Email: contestatii.anaf@anaf.ro

.

DECIZIA NR. 00/01.2021

privind soluţionarea contestaţiei formulate de
X,
înregistrată la Direcţia Generală de Soluţionare a Contestaţiilor
din cadrul Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală
sub nr.000/2020

Direcţia Generală de Soluţionare a Contestaţiilor din cadrul Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr.**000/2020**, înregistrată la Direcţia generală de soluţionare a contestaţiilor sub nr.**000/2020** asupra contestaţiei formulată de **X** înregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr.**000**, avand CUI **000**.

Societatea contestă parțial Decizia de impunere privind obligaţiile fiscale principale aferente diferenţelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecţiei fiscale la persoane juridice nr.**000/2020** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul **Y** în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2020**, pentru suma de **000 lei**, compusă din:

- **000 lei** - impozit pe profit,
- **000 lei** - impozit pe veniturile obținute de persoane juridice nerezidente din România.

De asemenea, **societatea înțelege să conteste și obligațiile fiscale accesorii calculate pentru debitele principale** stabilite prin Decizia de impunere nr.**000/2020**.

Faţă de data comunicării actului administrativ fiscal, respectiv **00.00.2020** reprezentând data la care organele de inspecție fiscală au înmânat sub semnatură, reprezentantului legal al societății, actele administrative fiscale contestate, conform adresei nr.**000/2020**, aflată în copie la dosarul cauzei, contestaţia a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală,

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

cu modificările şi completările ulterioare, fiind depusă în data de **00.00.2020** sub nr.**000**, conform ștampilei Serviciului Registratura al **Y**.

Constatând că în speţă sunt întrunite condiţiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.1 şi art.272 alin.5 lit.a)și lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare, Direcţia generală de soluţionare a contestaţiilor din cadrul Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală este legal investită să soluţioneze contestaţia formulată de **X** (denumită în prezenta decizie **X).**

I. Prin contestaţia formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligaţiile fiscale pricipale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecţiei fiscale la persoane juridice nr.000/2020 emisă de organele de inspecţie fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2020, contestatara susține următoarele:

A. Aspecte procedurale

1. Referitor la durata inspecției fiscale, societatea susține că:
- verificarile întreprinse, trebuie să se circumscrie limitelor temporale instituite de art.126 din noul Cod de Procedura Fiscală;
- termenul maxim de finalizare a inspectiei fiscale in cazul marilor contribuabili este de 180 de zile, perioada care marcheaza limitele temporale ale mandatului organelor de inspectie fiscala;
- actele incheiate de organele de inspectie fiscală în afara acestui termen sunt lovite de nulitate.

De asemenea, societatea arată că:
- inspectia fiscala a inceput la data de **00.00.2019**;
- pe durata inspectiei fiscale a avut loc o suspendare respectiv, de la data de **00.00.2019** la data de **00.00.2019**, suspendare solicitată de **X**, în vederea finalizarii furnizarii de documente solicitate in cadrul inspectiei fiscale;
- data discutiei finale a fost stabilita pentru data de **00.00.2020**.

Astfel, in opinia societății, durata efectiva a inspectiei fiscale a fost de **354 de zile** (excluzand perioada aferenta suspendarii), care ar fi depasit cu mult durata maxima permisa de noul Codul de procedura fiscala pentru derularea unei inspectii fiscale, în cazul unui contribuabil mare.

Societatea concluzioneaza că, deoarece organele fiscale au depasit limita duratei inspectiei fiscale, sunt astfel decazute din dreptul de a mai emite actele administrative fiscale ce fac obiectul contestației.

Societatea invocă Sentinta nr.**000/2015** emisă de Curtea de Apel **B**.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

2. Societatea invocă prescriptia dreptului de a stabili obligatii fiscale in ceea ce priveste impozitul pe profit și impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente obținute din România pe anul fiscal 2013, conform prevederilor art.23, art.91 și art.110 din vechiul Cod de procedura fiscală.

Societatea afirmă că inspecția fiscala finalizata prin emiterea actelor administrative contestate a început la data de **00.00.2019**, deci dreptul organelor fiscale de a stabili obligații cu privire la creanțe fiscale reprezentând impozit pe profit aferente anului 2013, este prescris.

Astfel, conform prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind vechiul Cod Fiscal, eventualul profit impozabil se genereaza constant în cursul unui an fiscal, prin realizarea veniturilor și efectuarea cheltuielilor din anul fiscal respectiv.

Totodată, la data declararii si platii acestuia, profitul a fost deja generat.

Potrivit art.34 vechiul Cod Fiscal, astfel cum a fost reglementat la nivelul anului 2013: *”(1) Declararea si plata impozitului pe profit, cu exceptiile prevazute de prezentul articol, se efectueaza trimestrial, pana la data de 25 inclusiv a primei luni urmatoare incheierii trimestrelor I - III. Definitivarea si plata impozitului pe profit aferent anului fiscal respectiv se efectueaza pana la termenul de depunere a declaratiei privind impozitul pe profit prevazut la art. 35.”*

Potrivit art. 35 din vechiul Cod Fiscal, astfel cum a fost reglementat la nivelul anului 2013 *„(1) Contribuabilii au obligatia sa depuna o declaratie anuala de impozit pe profit pana la data de 25 martie inclusiv a anului urmator, cu exceptia contribuabililor prevazuti la art.34 alin.(5) lit.a) si b), alin. (14) si (15), care depun declaratia anuala de impozit pe profit pana la termenele prevazute in cadrul acestor alineate.”*

Astfel cum rezulta din prevederile anterior mentionate, profitul si, in consecinta, impozitul pe profit aferente anului fiscal 2013 s-au constituit si au fost calculate si declarate, ca regula, trimestrial, in cursul respectivului an fiscal.

In ceea ce priveste data inceperii inspectiei fiscale, societatea invocă prevederile art.102 alin.(6) din vechiul Cod de procedura fiscală.

In plus, **X** afirmă că dreptul de a efectua controlul (drept procedural) nu poate fi privit distinct de dreptul de a stabili obligatii fiscale, activitatea de verificare a existentei unor eventuale obligatii fiscale, circumscriindu-se activitatii de stabilire a obligatiilor fiscale.

În concluzie, obligatiile fiscale ce incumbau Societatii in raport cu operatiunile taxabile nascute in cursul anului 2013 apar ca fiind prescrise din perspectiva impozitului pe profit.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Din aceasta perspectiva, atat Decizia de Impunere si Raportul de Inspectie Fiscala sunt nelegale, impunandu-se anularea lor in privinta obligatiilor fiscale din anul 2013 :
- impozit pe profit stabilit suplimentar in sumă de **000 lei**
- impozitului pe veniturile din serviciile prestate in Romania de nerezidenti in sumă de **000 lei**.

B. Aspecte de fond

1. Referitor la cheltuielile înregistrate privind împrumutul subordonat constând din investiția in valori mobiliare reprezentând obligațiuni municipale de pe piața de titluri suverane cu venit fix, in valoare nominala de **000 euro** contractat de la **A**, societatea arată că, în anul 2016, a primit Decizia nr.**000/2016** (anexa 3) privind deschiderea procedurii de redresare financiara pe baza de plan de redresare de la Autoritatea de supravegherea financiara („ASF").

Astfel, s-a dispus deschiderea procedurii de redresare financiara pe baza unui plan de redresare financiara la nivelul **X**, plan de redresare care va cuprinde printre altele si modalitățile concrete si termenele de indeplinire a masurilor asumate de conducerea societății in vederea asigurărilor fondurilor proprii, eligibile care acopera cerinta minima de capital de solvabilitate (SCR) sau pentru modificarea profilului de risc, a fondurilor proprii eligibile care acopera cerinta minima de capital (MCR), precum si coeficientul de lichiditate.

Ca urmare a situatiei anterior mentionate, societatea a întocmit initial un plan de masuri prin care isi propune sa remedieze parte din deficientele constatate in urma actelor de control intocmite de ASF si in urma carora a fost emisa Decizia nr.**000/2016**. Ulterior, in urma analizei planului initial de masuri depus de catre **X,** autoritatea de reglementatare ASF a constatat ca acesta nu contine totalitatea masurilor si dispozitiilor stabilite prin Decizia nr.**000/2016**, societatea fiind nevoita sa refaca planul de redresare financiara.

Astfel, in urma dispozițiilor ASF, **X** a refăcut planul de reoganizare si l-a înregistrat la autoritatea reglementatoare sub nr.**000/2016**.

In acest mod, pentru a întruni conditiile dispuse de catre ASF si totodata asumate prin intermediul planului de redresare financiara, societatea a încheiat în data de **00.00.2016** un contract de împrumut subordonat cu **A** („**A**") in calitate de creditor.

Conform contractului, intenția părților a fost ca împrumutul subordonat sa fie subordonat ca „pasive subordonate" in sensul prevederilor Directivei UE Solvabilitate II si a normelor conexe precum si a normei ASF 28/2015. Astfel, este absolut evident ca, prin contractarea acestui tip de împrumut,

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

intenția **X** a fost sa îmbunătățească indicatorul de solvabilitate, așa cum chiar ASF ceruse.

Astfel, părțile au convenit prin contractul de împrumut, ca pasivul subordonat consta in debit principal de maxim **000** euro. Totodată, conform clauzelor, creditorul va fi considerat ca a acordat împrumutul subordonat in întregime prin si la momentul achitării obligației societății de a vărsa Prețul de subscripție direct către **C** (emitentul obligațiunilor) pentru obligațiunile (obligațiuni garantate) emise cu referință la portofoliul de titluri de stat si obligațiuni municipale de pe piața de titluri suverane cu venit fix, in valoare nominala de **000** euro.

In anul 2017, ASF, a analizat stadiul de îndeplinire a masurilor cuprinse in planul de redresare financiara depus de catre **X** si a constatat că unele masuri au fost îndeplinite in mod necorespunzător, **nefiind permise investițiile in valori mobiliare si imobiliare cu excepția plasamentelor in depozite bancare, titluri de stat si certificate de trezorerie**, lucru care de altfel s-a întâmplat prin încheierea contractului de subscriere încheiat intre societate si **C**.

Astfel, ca urmare a sancționării de către ASF privind nerespectarea interdicției cu privire la investițiile mobiliare si imobiliare a societății, acesta încheiat în data de **00.00.2017** un „Act aditional si novatie a Contractului de imprumut subordonat din **00.00.2016**” cu **A**.

Prin intermediul actului adițional, societatea solicita creditorului sa restructureze si sa suplimenteze pasivul subordonat prin vărsăminte in numerar, înlocuind astfel maniera de constituire a împrumutului din „investiție in Obligațiuni in investiție in numerar”.

Așadar, in urma situației descrise anterior, **X** a înregistrat în evidenta contabila diverse cheltuieli in legătură cu împrumutul subordonat constând in investiția in valori mobiliare reprezentând obligațiuni municipale de pe piața de titluri suverane cu venit fix in valoare nominala de **000** euro contractat de la **A**.

Aceste cheltuieli, in cuantum de **000 lei**, in mod abuziv au fost considerate ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit :

- cheltuieli de achizitie obligatiuni/derulare contract (sume care au fost in numele **A** si platite de **X** conform clauzelor contractuale);
- cheltuieli cu dobanzile aferente imprumului pentru anii 2016 respectiv 2017;
- cheltuieli cu serviciile prestate de catre terti pregatirii tranzactiilor.

Societatea consideră că, organele de inspecție fiscala își bazează întreaga argumentație pe o interpretare eminamente subiectiva, si anume, ca aceste cheltuieli nu sunt efectuate in scopul activității economice a **X**.

Societatatea motivează că :

a) este evident ca aceste cheltuieli au fost angajate in considerarea activității economice desfășurate de societate pentru ca ele au fost angajate

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

in urma Deciziei ASF **000/2016**. In lipsa obligațiilor subsumate acestei decizii nu ar fi fost demarate nici un fel de acțiuni de remediere a unor situații si angajate astfel de cheltuieli. Suplimentar, este de menționat ca Decizia **000/2016** se adresează persoanei juridice **X,** entitate deținătoare a licenței de prestare servicii de asigurare si nu se adresează altei persoane care nu ar intra sub cadrul de reglementare al activității de asigurare. Astfel, acțiunile **X** de a pune in aplicare un plan de masuri cerut in mod specific de către ASF printr-o decizie emisa in considerarea prerogativelor sale se înscriu (pentru orice om de buna credință) in cadrul activității economice a societății.

b) organele de inspecție fiscala își motivează decizia de a considera aceste cheltuieli nedeductibile pe simplul fapt ca angajarea împrumutului prin emiterea de obligațiuni nu era permisa de ASF.

Cu alte cuvinte, in interpretarea răuvoitoare si abuziva a inspectorilor, daca o societate considera, în mod eronat, ca acțiunile sale se înscriu intr-un cadru legal specific, cheltuielile angajate in cadrul acestor acțiuni nu sunt efectuate in scopul activității sale economice.

c) societatea avea dreptul de a alege orice modalitate pe care o considera adecvata in vederea realizării bunei funcționalități a activității sale si a realizării obiectivelor prezentate in planul de redresare.

Acest lucru deriva din **principiul libertății de gestiune** al agentului economic, așa cum statuează si ICCJ prin pronunțarea Deciziei civile nr. 1791/2012: „*In virtutea acestui principiu agentul economic are posibilitatea dar si dreptul de a alege căile pe care le apreciază ca fiind adecvate pentru realizarea obiectivelor sale economice, raportat si la specificul activităților desfășurate. Si instanța de fond a reținut acest element, făcând referire la puternica componenta subiectiva in aprecierea de către agentul economic”*

d) mergând pe firul argumentației (sumare) a inspectorilor fiscali încercam sa înțelegem ce este aceea o activitate economica. Cea mai apropiata referință legislativa o găsim în Codul Civil :*„...unei activități organizate ce consta in producerea, administrarea ori înstrăinarea de bunuri sau in prestarea de servicii, indiferent daca are sau nu un scop lucrativ.”* **X** este o societate comerciala prestatoare de servicii de asigurare, activitate desfășurată in scop lucrativ (in scopul generării de profit). Astfel, luând in considerare aceasta definiție, orice acțiune/ activitate pe care **X** o desfășoară este circumscrisa scopului sau care este de a desfășura o activitate economica. In consecință, activitatea de atragere de resurse monetare in urma deciziei ASF este una circumscrisa activității economice a **X** si, cheltuielile legate de atragerea acestor finanțări sunt deductibile la calculul rezultatului fiscal.

e) inspectorii fiscali omit un argument deosebit de important, respectiv faptul ca respectivul contract de împrumut subordonat nu a fost anulat ci, conform documentelor prezentate, a fost novat, schimbându-se practic doar

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

modalitatea in care erau puse la dispoziția societății fondurile necesare acopeririii necesarului de capital de solvabilitate, din obligațiuni garantate cu titluri de stat in numerar.

In acest context este relevantă chiar Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene în Cauza C-249/17 Ryanair Ltd împotriva The Revenue Commissioners, din care se desprinde fără echivoc concluzia conform căreia persoanele impozabile au dreptul la deducerea TVA aferente achizițiilor de servicii necesare procurării de acțiuni, pe baza intenției persoanei impozabile de a presta servicii taxabile către compania preluată, indiferent de rezultatul demersului de achiziție a acelor acțiuni. Conform unei interpretări jurisprudențiale constante a Înaltei Curți de Casație si Justiție, principiile referitoare la deductibilitatea TVA pot fi reținute ca si principiu general in materie de deductibilitate.

Totodată, organele de inspecție fiscala cataloghează in mod cumulat ca nedeductibile o serie de cheltuieli de natura diferită fără sa le analizeze pe fiecare in particular. Astfel, enumeram mai jos tipurile de cheltuieli pe care **X** le-a angajat in acest proces de contractare a finanțării:

- cheltuieli cu dobânzile in suma de **000 lei** aferente anului 2016 si cheltuieli cu dobanzile in suma de **000 lei** aferente anului 2017;
- cheltuieli cu scoaterea din gestiune a obligatiunilor (pierderi generate de scoaterea din gestiune in suma de **000 lei** aferente anului 2017;
- cheltuieli cu serviciile prestate de terti in suma de **000 lei** aferenta anului 2016 respectiv, suma de **000 lei** aferenta anului 2017.

Asa cum am mentionat, organele de inspectie fiscala omit in mod deliberat sa se aplece din punct de vedere fiscal, asupra acestor cheltuieli după natura lor.

Nu au facut acest lucru pentru ca nu au identificat nici un fel de cenzura fiscala aplicabila acestor tipuri de cheltuieli in situatia particulara a **X**.

Având în vedere argumentatia de mai sus, societatea solicită reanalizarea spetei în cauza și dispunerea mentinerii deductibilitatii acestor cheltuieli in totalitate.

2. Referitor la cheltuielile de executare, angajate în vederea platii unor despagubiri și daune interese stabilite in urma unor hotarari judecatoresti, în sumă de **000 lei** societatea arată că se confrunta, nu de putine ori, cu situatia in care clientul asigurat sau beneficiarul (direct sau prin intermediar) pretinde o anumita sumă drept despagubiri aferente daunelor intamplate, iar societatea nu poate fi de acord cu suma pretinsa, având în vedere propriile evaluari ale daunei. Motivele pentru acest dezacord sunt numeroase și țin de modul specific în care aceste valori de despăgubire sunt calculate.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Exista situatii in care, din motive obiective, **X** nu plateste contravaloarea despagubirii pe care instanta o stabileste, avand dreptul de a contesta decizia respectiva la instanta superioară. In urma acestui fapt, un executor judecatoresc primeste sarcina de a pune in aplicare decizia instantei, iar **X** ajunge sa plateasca suma stabilita de instanta si cheltuielile ocazionate cu executorul judecatoresc.

Asadar, societatea înregistrează in contabilitate cheltuieli privind daunele, precum si cheltuielile privind executarea silita in cazul anumitor dosare de daună.

Astfel, nu au fost admise la deducere pentru calculul rezultatului fiscal, cheltuielile cu executarea silita inregistrate in perioada 2013 - 2017, in suma de **000 lei** considerand ca au fost incalcate prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și art.25 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Societatea consideră că, pentru ca o cheltuiala sa fie deductibila in scopul impozitului pe profit, ea trebuia efectuata in scopul desfasurarii activitatii economice a contribuabilui prezente si viitoare.

Astfel, societatea a încadrat cheltuielile cu despagubirile platite clientilor/intermediarilor si cheltuielile cu executorii judecatoresti, drept cheltuieli efectuate in scopul desfasurarii activitatii economice a societatii, cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

Societatea argumentează că:

- **aceste tipuri de cheltuieli fac parte din seria cheltuielilor specifice, inevitabile pe care o societate de asigurari le inregistreaza fiind aferente desfasurarii activitatii sale de zi cu zi.** Acest lucru este de natura evidentei pentru oricine, în măsura in care si celelalte societati de asigurari angajeaza astfel de cheltuieli,

- aceste cheltuieli sunt incluse in activitatile de lichidare a daunelor, activitate de asigurare fiind definita chiar in Legea nr.237/2015 ca fiind: *,,activitatea exercitata in sau din Romania, care desemneaza, in principal, oferirea, distributia, negocierea, incheierea de contracte de asigurare si reasigurare, incasarea de prime, lichidarea de daune, activitatea de regres si de recuperare, precum si investirea sau fructificarea fondurilor proprii si atrase prin activitatea desfasurata.''*

- veniturile din asigurari sunt venituri impozabile, astfel, avand in vedere ca aceste cheltuieli sunt aferente activitatii economice generatoare de venituri impozabile, nu este discutabil scopul acestora pentru perioada 1.01.2013 – 31.12.2015,

- nu exista nici un fel de restrictie specifica privind deductibilitatea acestora in cadrul Vechiului Cod Fiscal si in Noul Cod Fiscal,

- procedura instantelor prevede in mod specific suportarea cheltuielilor de judecata si, eventual, cheltuielilor cu executorii judecatoresti de catre

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

partea ce a pierdut cauza respectiva, in conformitate cu Codul de Procedura Civila, art. 670 (2*) ,,chiar daca el a facut plata in mod voluntar".*

Mai mult, despăgubirea daunelor ca urmare a evenimentelor asigurate este activitatea economica a societatii, avand in vedere faptul ca acesta este obiectivul principal pentru o societate de asigurare.

In mod evident, datorita divergentelor aparute cu privire la valoarea cuvenita pentru achitarea unor daune intamplate, exista situatii in care aceste cazuri de neintelegere ajung in instanța.

Totodata, Legea nr.132/2017 (RCA – ramura de business principala a societății, prin urmare o mare parte a costurilor din aceasta speta provenind de aici) la art.11 (2) prevede că: *"asiguratorul RCA acorda despagubiri in bani pentru: e) cheltuieli de judecata efectuate de catre partea prejudiciata sau cheltuieli aferente in cazul solutionarii alternative a litigiului, in cazul in care solutia este favorabila persoanei prejudiciate;"*

Astfel, astfel de cheltuieli sunt definite in mod specific ca facand parte din despagubirile ce trebuie achitate de o societate de asigurari, ca urmare a prestarii activitatii economice.

Pe de alta parte, in temeiul art.21 alin.4 din Legea nr.132/2017, obligatia de plata ce incumba societatii, devine scadenta *,,in termen de 10 zile de la [...] data la care asiguratorul RCA a primit o hotarare judecatoreasca definitiva."*

Astfel, in cele mai multe cazuri, **X** nu are posibilitatea achitării voluntare a hotărârii, deoarece titularul dreptului demarează executarea silita anterior comunicarii hotararii judecatoresti definitive catre societate.

Societatea consideră abuziv, faptul că organele de inspectie fiscala au procedat la extragerea unui eșantion format din 100 de inregistrari pentru perioada 2013-2017, fiind puse la dispozitia acestora documentele solicitate.

Societatea arată că, în perioada 2016-2017 s-a aflat în redresare financiara, procedura din care a iesit in cursul lunii **00** 2017 ca urmare a faptului ca societatea a fost capitalizata cu suma de **000** euro.

Mai mult, în Decizia A.S.F. nr.**000/2016** (deschiderea procedurii de redresare financiară) se arata că :"*având în vedere aspectele constate, atat prin actiunea de control inopinat cat si prin analiza diagnostic, conduc la imposibilitatea onorarii obligatiilor asumate de creditorii de asigurari [...]".*

In consecinta, cheltuielile de executare au fost făcute în scopul desfasurarii activitatii economice proprii, societatea neavând posibilitatea evitării lor.

Astfel, operațiunile trebuie să fie impozitate luându-se în considerare caracteristicile lor obiective, ceea ce impune ca, pe lângă verificarea realității efectuării respectivelor cheltuieli (aspect necontestat) sa fie stabilita fără echivoc si legătura lor cu activitatea curenta a societății (aspect de asemenea

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

necontestat), din moment ce plata indemnizațiilor de asigurare ce fac obiectul executării silite reprezintă chiar obiectul de activitate al societății.

Organele fiscale erau obligate să privească in ansamblu activitatea societății și să identifice in contextul verificat, care erau posibilitățile interne ale societății de a evita executarea silita, cu referire in principal la perioada de redresare financiara si in secundar la cazurile in care executarea silita a fost demarata anterior îndeplinirii condițiilor de plata prevăzută de legea speciala (trecerea termenului de 10 zile de la data comunicării hotărârii definitive).

Prin urmare, conform argumentelor menționate anterior, societatea considera ca au fost respectate conditiile impuse de legislatie privind acordarea deductibilitatii cheltuielilor cu plata executorilor judecatoresti.

3. Referitor la tranzactiile reprezentand servicii de consultanta desfasurate in anul 2016 si 2017 cu D, societatea arată că în anul 2015 a inregistrat cheltuieli cu remunerarea consultantului **1** in vederea contractarii acestuia in calitate de consultant si intermediar internațional, în legatură cu o posibila vanzare a **X** oricaruia dintre potentialii cumparatori din Republica Populara Chineză, furnizati de **E**.

S-a constatat că serviciile nu au fost în folosul societatii, astfel cheltuielile în suma de **000 lei** din anul 2015, suma de **000 lei** din anul 2016 si suma de **000 lei** din anul 2017 cu serviciile facturate de **1** sunt nedeductibile la determinarea rezultatului fiscal.

Referitor la punctul 17 din RIF in legatura cu serviciile aferente consultantei prestate de **D**, se arată că, din argumentația organelor de inspecție fiscală a reieșit că acestea sunt cheltuieli efectuate in beneficiul acționarilor si, pe cale de consecinta, sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Aceste servicii au fost angajate pentru identificarea unui potential investitor care sa fie atras in cadrul actionariatului **X** pentru a aduce fonduri suplimentare in vederea dezvoltarii viitoare a societății, fiind irelevant modul in care se anticipa cooptarea acestui nou actionar (prin vânzarea unui pachet minoritar de către un actionar existent).

In acest context, este evident ca beneficiarul acestor cheltuieli a fost **X** și nu un acționar al acesteia, astfel incât, cheltuielile sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

Mai mult, chiar daca am admite ca argumentatia organelor de inspectie fiscala are vreun temei, nu putem sa nu analizam restrictia prevazuta de Vechiul Cod fiscal, respectiv de Noul Cod fiscal referitoare la cheltuielile efectuate in beneficiul actionarilor.

Ambele legi prevad in cadrul art. 21, respectiv art. 25 urmatoarele:

„(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile: e) cheltuielile facute in favoarea actionarilor sau asociatilor, altele decat cele generate de plati

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la pretul de piata pentru aceste bunuri sau servicii".

Societatea consideră că legiuitorul restricționează deductibilitatea cheltuielilor angajate de o societate în favoarea acționarilor la acele cheltuieli a căror valoare nu este la preț de piață. Astfel, având in vedere ca intre **X** și dl. **1** nu exista nici un fel de relație de afiliere, prețul serviciilor prestate este la valoare de piata. Astfel că, și în acest caz, cheltuielile cu serviciile de consultanta sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

Societatea insistă asupra principiului continuității activitatii, prin care conducerea evalueaza conditiile de desfasurare a activitatii sale, indicatorilor realizati si constata necesitatea unei infuzii de capital si se adreseaza actionarilor in vederea primirii acceptului pentru inceperea procedurii de identificare a potentialilor noi investitori.

Astfel, toate costurile aferente acestor demersuri sunt cheltuieli deductibile aferente desfasurarii activitatii economice pentru a preintampina intrarea societatii în starea de redresare financiara sau de retragere a autorizatiei de functionare. Investitorii/actionarii pot fi doar informati de conducerea societatii privind aspectele legate de continuitatea activitatii, pot propune diverse masuri pentru redresare care pot determina costuri suportate de societate si care pot fi cheltuieli de finantare (cheltuieli cu identificarea si atragerea de noi investitori, contractarea de imprumuturi, comisione de finantare, dobanzi de finantare).

Mai mult, aceste cheltuieli reprezinta o decizie ce corespunde principiului libertatii de gestiune in afaceri. Principiul a fost consacrat atat in legislatia fiscala, cat si de jurisprudenta Inaltei Curti de Casatie si Justitie.

Astfel, in Decizia nr.**000/2012**, dosar nr **000**, Inalta Curte de Casație și Justiție statueaza urmatoarele: *„in analiza conditiei privitoare la necesitatea prestarii serviciilor, nu poate fi ignorat principiul libertatii de gestiune al agentului economic. In virtutea acestui principiu agentul economic are posibilitatea dar si dreptul de a alege caile pe care le apreciaza ca fiind adecvate pentru realizarea obiectivelor sale economice, raportat si la specificul activitatilor desfasurate."*

Drept urmare, se disting doua caracteristici pentru a califica un act de gestiune ca fiind anormal: cheltuiala sa nu fie necesara (cheltuiala nu este necesara atunci cand ea nu are legatura cu nevoile de exploatare) sau situatia inexistentei unei contrapartide.

În ceea ce priveste inexistenta contrapartidei, acest lucru nu a reprezentat pentru organele de inspectie fiscala un temei in baza caruia sa conteste deductibilitatea cheltuielilor, deoarece societatea a prezentat documente justificative prin care a demonstrat prestarea efectiva a serviciilor, lucru admis si confirmat la pagina 48 din RIF :*„Din analiza Scrisorii de*

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

*Angajare cat si a facturilor, echipa de inspectie fiscala constata ca serviciile prestate de **1** sunt realizate in scopul vanzarii."*

Autoritatile fiscale trebuiau sa demonstreze ca respectiva cheltuiala nu este justificata de interesele exploatarii comerciale, sau, altfel spus, ca ea, neavand legatura cu interesul desfasurarii in activitatea economica, singurul sau scop fiind cel fiscal, în sensul reducerii sarcinii fiscale.

Totodata, consideră că organele de inspecție fiscală nu au capacitatea de a analiza si a concluziona asupra interesului propriu, respectiv oportunitatilor de afaceri ale unei societati cu privire la angajarea unor tipuri de cheltuieli decat daca acestea contravin in mod expres unor prevederi fiscale.

4. Referitor la tranzactiile în sumă de 000 lei reprezentand servicii de consultanta desfasurate in anul 2016 cu E., în mod similar, societatea aduce aceleasi argumente in susținerea deductibilitatii cheltuielilor cu serviciile prestatate, explicitate mai sus.

5. Referitor la tranzactiile în sumă de 000 lei reprezentand servicii de consultanta desfasurate in anul 2017 cu F, societatea arată că organele de inspectie fiscala au considerat cheltuielile cu serviciile de consultanta pentru identificarea unui investitor strategic, ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit pentru urmatoarele motive:

- Decizia ASF nr.**000/2016** impune obligații privind refacerea fondurilor proprii, indeplinirea nivelului cerut de solvabilitate si a nivelulul minim de capital, obligatii ce trebuie duse la indeplinire de Consiliul de Administratie;
- Fondurile proprii definite de Directiva Solvency II se identifica cu definitia capitalurilor proprii din Norma 41/ 2015 privind reglementarile contabile ale societatilor de asigurare – reasigurare;
- Obligatiile instituite prin aceasta decizie revin actionariatului **X**, atât timp cat fondurile proprii reprezinta interesul rezidual al actionarilor intr-o societate.

a) Astfel, organele de inspectie fiscala omit sa accentueze faptul ca decizia ASF nr.**000/2016** si actele subsecvente sunt emise pentru **X** (persoana juridica romana) înființată conform Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale. Astfel, obligațiile impuse prin aceasta decizie se refera la contestatară, ca societate de asigurări ce cade sub cadrul de reglementare al activităților de asigurare – reasigurare național si, unde ASF are competente de reglementare si control.

Pe cale de consecință, obligațiile din cadrul acestei decizii nu se refera la acționariatul **X**, acționariat care nu deține o autorizare de prestare servicii de asigurare-reasigurare.

In baza Deciziei ASF nr.**000/2016**, societatea avea obligatia intocmirii si implementarii unui plan de redresare, in cadrul procedurii de redresare

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

financiara, in vederea asigurarii fondurilor proprii eligibile, drept pentru care, toate costurile aferente identificarii, atragerii, contractarii unor fonduri sunt cheltuieli deductibile ale societății. Costurile aferente identificarii tuturor surselor, modalitatilor de atragere fonduri eligibile sunt cheltuieli aferente desfasurarii activitatii economice (in conformitate cu art.25 din Codul Fiscal) si realizarii conditiilor pentru continuitatea activitatii economice, in vederea realizarii veniturilor specifice activitatii.

Întocmirea si implementarea planului de redresare financiara nu era o opțiune facultativa, ci este urmarea restabilirii condițiilor de funcționare prevăzute de legile speciale specifice domeniului asigurarilor. Sanctiunea neindeplinirii acestei obligatii consta in retragerea autorizației si, pe cale de consecința, declanșarea procedurii falimentului.

Legea nr 503/2004 privind redresarea financiară, falimentul, dizolvarea și lichidarea voluntară în activitatea de asigurări prevede expres in cuprinsul art. 3, alin.1, lit. b) ca prin procedura de redresare financiară se înțelege *,,totalitatea modalităților și a măsurilor cu caracter administrativ dispuse de Autoritatea de Supraveghere Financiară, ca autoritate competentă, care sunt destinate să mențină sau să restabilească situația financiară a unei societăți de asigurare/reasigurare''.*

Conform art.21 alin.1 lit.b) din aceeași lege, in situația in care nu se constata reabilitarea situației financiare a societății de asigurare, A.S.F. va dispune in mod obligatoriu retragerea autorizației de funcționare a societății de asigurare/reasigurare, precum și, dacă se constată insolvența acesteia, solicitarea, de îndată, a intrării în procedura falimentului, în situația prevăzută la art. 20 lit. b).

b) Din perspectiva Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, trebuie facuta o distinctie clara intre persoana juridica constituita in conformitate cu aceasta lege si acționarii/participanții la o societate comerciala. Acestea sunt persoane juridice/ indivizi separate/i ce au drepturi si obligații separate si diferite de societatea comerciala iar aceste drepturi si obligații nu se pot confunda.

c) Consiliul de Administrație este organul de conducere executiv al unei societăți comerciale si acesta are rolul de a administra in mod curent activitatea societății comerciale prin acte si fapte in considerarea deciziilor luate pe de o parte de organele de reglementare (ASF in cazul nostru), interesului acționarilor, salariaților si a altor autorități pe de alta parte.

Cu alte cuvinte, Consiliul de Administrație reprezintă societatea și nu alte persoane, astfel cum dispune, in mod imperativ, art.1432 din Legea nr. 31/1990: *,,Consiliul de administrație reprezintă societatea în raport cu terții și în justiție.*'' Totodată, conform art.137 alin.1 din Legea nr.31/1990: *,,Societatea pe acțiuni este administrata de unul sau mai mulți administratori, numărul acestora fiind totdeauna impar.''*

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

In același timp, Legea nr.237/2015, specifica asiguratorilor definește conducerea societății de asigurare ca fiind :*,,organul de conducere, de administrare sau de control al societăților, cu particularitățile sistemului unitar sau dualist, conform Legii societăților nr.31/1990, republicata, cu modificările si completările ulterioare;''.*

Art.70 si art.75 din Legea nr.31/1990 sunt definitorii in ceea ce privește faptul ca actele consiliului de administrație sunt făcute in interesul societății, nicidecum al acționarilor acesteia, arătând ca: *,,Administratorii pot face toate operațiunile cerute pentru aducerea la îndeplinire a obiectului de activitate al societății, afara de restricțiile aratate in actul constitutiv.''* precum si ca *,,Dreptul de a reprezenta societatea aparține fiecărui administrator, afara de stipulație contrara in actul constitutiv.''*

Mai mult de atât, art.1441 alin.4 din aceeași lege prevede chiar obligația expresa a administratorilor de a își exercita mandatul cu loialitate, în interesul societății.

d) Atragerea de fonduri proprii (sub orice forma) reprezintă in mod primordial interesul **X** din următoarele motive:

- adecvarea nivelului de fonduri proprii pentru acoperirea necesarului de solvabilitate si capital este o condiție ce tine de cadrul de reglementare a activităților de asigurare – reasigurare al oricărei societăți de asigurare, condiție care, daca nu este îndeplinită pune in pericol desfășurarea pe mai departe a activității de asigurare;
- atragerea de fonduri proprii are si o consecință imediata in potențiala creștere a nivelului activității **X** cu consecințe benefice in creșterea veniturilor impozabile si a impozitului pe profit de plata, cu creșterea numărului de angajați ce generează impozit pe venit si contribuții sociale suplimentare.

e) Organele de inspecție fiscala purced deliberat la o confuzie terminologica esențială intre termenul de *„fonduri proprii" si „capital propriu".*

In timp ce al doilea termen este definit de orice referențial contabil (Norma 41/2015 a ASF in cazul societăților de asigurări) si se refera la *„interesul rezidual al acționarilor in activele societății după deducerea datoriilor acesteia"* termenul de *„fonduri proprii"* in cazul unei societati de asigurări cuprinde si alte elemente care nu cad in sfera capitalurilor proprii asa cum acestea sunt definite de referentialul contabil. In cazul nostru, fondurile proprii contin si împrumuturile subordonate.

Astfel, organele fiscale citează doar semnificația capitalurilor proprii din Norma 41/2015 evitând sa menționeze definiția *„fondurilor proprii"* așa cum aceasta apare in Legea nr.237/2015 in cadrul art. 63:

„Art. 63:Fondurile proprii de baza

Fondurile proprii de baza includ urmatoarele elemente:

a) excedentul de active fata de obligatii, evaluate in conformitate cu art. 52, din care se scade valoarea actiunilor proprii detinute;

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

b) datoriile subordonate."

Aceasta definitie este relevanta in context, avand in vedere ca decizia ASF nr.**000/2016** si planul de masuri al **X** s-a concentrat pe imbunatatirea pozitiei de fonduri proprii. Astfel, constatam ca aceasta definitie include, pe langa conceptul de capital propriu (lit. a) a definitiei si datoriile subordonate.

Exact in aceasta directie a mers si decizia societății, de a contracta eventual și datorii subordonate care sa duca la imbunatatirea indicatorilor de solvabilitate si capital minim.

Prin aceasta omisiune organele de inspecție fiscala încearcă sa inducă ideea ca eventuala îmbunătățire a poziției de capitaluri proprii era doar in sarcina acționarilor **X**.

Chiar si in eventualitatea in care am accepta o astfel de aserțiune, constatam ca cerința ASF nu se referea in mod specific la capitalurile proprii ci la fondurile proprii, direcție in care a acționat si **X**. Mai mult, faptul ca prin contractarea împrumutului subordonat s-a îndeplinit cerința specifica a ASF deriva si din rapoartele de progres ulterioare Dciziei nr.**000/2016**.

f) Chiar daca societatea ar fi de acord cu teza organelor de inspectie fiscala conform careia, cheltuielile cu serviciile de consultanta prestate de **F** in vederea atragerii unui investitor pentru imbunatatirea pozitiei fondurilor proprii ale **X** sunt cheltuieli efectuate in beneficiul actionarilor, nu se poate trece cu vederea textul restrictiei specifice și anume art. 25 alin. (4) lit. d) unde se prevede: *„Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: d) cheltuielile facute in favoarea actionarilor sau asociatilor, altele decat cele generate de plati pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;"*

Astfel, textul citat limitează restricția amintita doar la situațiile in care o societate comerciala angajează cheltuieli efectuate in favoarea actionarilor/ asociatilor la un pret care nu este la nivel de piata.

Ori, având in vedere ca **X** și **F** nu sunt persoane afiliate conform art.7 punctul 26 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, preturile pentru serviciile de consultanta cu **F** sunt la nivel de piata. In consecinta, restrictia prevazuta de art.25 alin.(4) lit.d) a Legii 227/ 2015 nu este aplicabila cheltuielilor cu serviciile de consultanta pentru atragerea de fonduri, servicii prestate de catre **F**.

6. Referitor la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente, societatea susține că anumite certificate de rezidenta fiscala au fost obtinute ulterior sau au fost omise de catre inspectorii fiscali.

Astfel, susține că a fost calculat impozit suplimentar, **desi societatea a prezentat certificatul de rezidenta valabil** conform art.230 alin.2) din Legea

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

nr.227/2015 privind Codul fiscal, care sa ateste rezidenta fiscala a furnizorilor (anexa 4), **pentru Avocatul 2 – Italia.**

Certificatul de rezidenta fiscala in sensul aplicarii conventiei de evitare a dublei impuneri si a legislatiei Uniunii Europene pentru anul 2016, a fost emis in data de **00.00.2020**, iar suma stabilită prin raportul de inspecție fiscală ca impozit pe venit de plata pentru anul 2016, este în sumă de **000 lei**.

Certificatul de rezidenta fiscala a fost emis pentru **2**, codul fiscal **000**, iar facturile primite sunt inregistrate in anexa privind nerezidentii sub denumiri diferite (două dintre ele cu numele **2** si una cu **3**).

Conform documentelor anexate, facturile sunt emise sub emblema unui cabinet de avocatura (**3**), dar pentru codul fiscal al avocatului **2**, pentru care prezentam anexat certificatul de rezidenta fiscala in sensul aplicarii Conventiei de evitare a dublei impuneri intre Romania si Italia pentru anul 2016.

Totodata, in cuprinsul certificatului se mentioneaza faptul ca: *„in conformitate cu Conventia in vigoare intre Italia si Romania in scopul aplicarii art. 14 din aceeasi Conventie, rezulta rezident in Italia in scopuri fiscale.”*

Asadar, susține că serviciile prestate de Avocatul **2** – Italia au fost prestate ulterior datei de **00.00.2016**, fiind astfel aplicabila Legea nr.28/2016 privind ratificarea Conventiei dintre Romania si Republica Italiana pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si prevenirea evaziunii fiscale si a Protocolului aditional la conventie, în care articolul mentionat de inspectori fiscali, nu mai era numerotat cu nr.15, ci cu nr.14, asa cum este specificat si in certificatul de rezidenta fiscala emis de autoritatile italiene.

Prin urmare, considera ca nu au fost respectate conditiile impuse de legislatie, privind stabilirea unui impozit cu retinere la sursa pe veniturile obtinute de nerezidenti,avand in vedere ca rezidenta fiscala a nerezidentului a fost dovedita prin certificatul de rezidenta fiscala cu mentiunea corecta a articolului aplicabil.

De asemenea, **societatea a obținut ulterior emiterii RIF-ului certificatele de rezidenta fiscala pentru prestatorul de servicii G – Olanda si pentru H – Marea Britanie.**

Astfel, societatea prezinta anexat certificatele de rezidenta fiscala in sensul aplicarii conventiilor de evitare a dublei impuneri si a legislatiei Uniunii Europene pentru anul 2017, solicitand de asemenea recalificarea acestor cheltuieli din pespectiva impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente in conformitate cu art. art.230 alin.(2) din Codul fiscal.

Societatea prezintă următoarea situatie:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

- **G** – Olanda conform certificatului prezentat in Anexa 5 **X** solicita recalcularea in minus cu un impozit aferent veniturilor persoanelor nerezidente in valoare de **000 lei** din totalul stabilit in urma inspectiei fiscale.
- **H** – Marea Britanie conform certificatului prezentat in Anexa 6 **X** solicita recalcularea in minus cu un impozit aferent veniturilor persoanelor nerezidente in valoare de **000 lei** din totalul stabilit in urma inspectiei fiscale.

Ca urmare, societatea **solicita recalcularea in minus cu un impozit aferent veniturilor persoanelor nerezidente in sumă de 000 lei** din suma stabilită la inspectia fiscală, ca urmare a obtinerii certificatelor de rezidenta fiscala a prestatorilor de servicii **G** – Olanda respectiv, **H** – Marea Britanie.

Documentele noi depuse in sustinerea cauzei sunt:

- Certificatul de rezidenta fiscala pentru **G**, emis de autoritatea fiscala din Olanda la data de **00.00.2020**, impreuna cu traducerea legalizata a acestuia;
- Certificatul de rezidenta fiscala pentru **H** emis de autoritatea fiscala din Marea Britanie la data de **00.00.2020**, impreuna cu traducerea legalizata a acestuia.

II. Prin Raportul de inspecţie fiscală nr.000/2020 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligaţiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecţia fiscală pentru persoane juridice nr.000/2020 de către organele de inspecţie fiscală din cadrul Y, s-au constatat următoarele:

A. Impozit pe veniturile din servicii prestate în România şi în afara României de persoane nerezidente

Perioada verificată: **2013-2017**

Veniturile obţinute din România de nerezidenţi reprezintă plăţi efectuate de **X** pentru serviciile furnizate de persoane juridice nerezidente care au constat în: servicii de instrumentare daune, servicii de consultanţă financiară, servicii de asistenta juridica, servicii informatice (servicii de instalare si implementare soft-uri, servicii de mentenanta IT), servicii de sponsorizare, comisioane.

Au fost analizate certificatele de rezidenţă fiscală, contractele de prestări servicii, facturile emise de furnizori, declaraţia privind impozitul reţinut şi plătit pentru veniturile cu regim de reţinere la sursă/venituri scutite, pe beneficiari de venit nerezidenţi.

Referitor la persoanele juridice nerezidente care nu au prezentat certificatul de rezidenţă fiscală şi pentru care nu s-a reţinut impozit asupra veniturilor plătite s-a constatat:

a) Din verificarea efectuată pe perioada **2013-2014** s-a constatat că serviciile prestate sunt: servicii de instrumentare a dosarelor de dauna.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Intrucât persoanele juridice nerezidente nu au prezentat platitorului de venit **X,** în momentul realizarii venitului certificatul de rezidenta fiscala eliberat de catre autoritatea competenta din statul sau de rezidenta asa cum prevede art.115 alin.1 lit.k), art.116 alin.1) si 2) și art.118 alin 2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspecție fiscala au stabilit un impozit suplimentar in suma de **000 lei.**

b) Din verificarea efectuată pe perioada **00.00.2013 – 00.00.2014** s-a constatat că serviciile prestate sunt: servicii de instrumentare a dosarelor de dauna.

Intrucât persoanele juridice nerezidente nu au prezentat platitorului de venit **X**, in momentul realizarii venitului certificatul de rezidenta fiscala eliberat de catre autoritatea competentă din statul sau de rezidenta asa cum prevede art.115 alin.1 lit.k), art.11 alin.1) si 2) si art.118 alin 2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, echipa de inspectie fiscala a stabilit un impozit pe veniturile nerezidentilor suplimentar in suma de **000 lei.**

c) În perioada **00.00.2014 – 00.00.2017**, societatea nu a calculat impozitul pentru veniturile totale în sumă de **000 lei** (din care fara Carte verde **000 lei**, iar Carte Verde **000 lei**) plătite unor persoane nerezidente care nu au prezentat certificatele de rezidenţă fiscală.

Au fost analizate contractele de prestări servicii, facturile emise de furnizori, declaraţia privind impozitul reţinut şi plătit pentru veniturile cu regim de reţinere la sursă/venituri scutite, pe beneficiari de venit nerezidenţi.

Pentru furnizorii de servicii Carte Verde societatea a prezentat o situatie in care la nr.facturii era trecut un centralizator fapt pentru care pentru platile aferente furnizorilor de servicii Carte Verde sondajul s-a realizat in functie de acest centralizator.

Din verificarea efectuată s-a constatat că serviciile prestate sunt: servicii de instrumentare a dosarelor de dauna, (onorarii de gestiune pentru instrumentare daune), servicii de asistenta juridica, servicii de consultanţă (medicala, financiara etc) servicii informatice (servicii de mentenanta IT, servicii de instalare si implementare soft-uri), servicii prestate atat de persoane juridice cât si de persoane fizice independente (avocati, medici etc).

Intrucât persoanele juridice si fizice nerezidente nu au prezentat platitorului de venit in momentul realizarii venitului certificatul de rezidenta fiscala eliberat de către autoritatea competenta din statul sau de rezidenta, aceste venituri sunt impozitate in Romania prin aplicarea cotei de 16%.

Deoarece societatea nu a constituit, declarat si platit impozitul pe veniturile platite persoanelor juridice nerezidente care nu au prezentat certificatul de rezidenta fiscala in momentul realizarii venitului, potrivit

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

prevederilor art. 115 alin. 1 lit.k), art. 116 alin.1) si 2) si art.118 alin 2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 223 alin.1 lit.i), art.224 alin.1) si alin.4) si art. 230 alin.2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, echipa de inspectie fiscala a stabilit impozit suplimentar (aplicand procedeul sutei majorate) in suma de **000 lei**.

Urmare documentelor prezentate de catre reprezentantii societatii cu ocazia prezentarii punctului de vedere, **impozitul pe veniturile nerezidentilor stabilit suplimentar este de 000 lei**.

B. Impozit pe profit
Perioada verificată: 2013-2017.

1) Referitor la cheltuielile inregistrate cu privire la imprumutul subordonat constand din investitia în valori mobiliare reprezentand obligatiuni municipale de pe piata de titluri suverane cu venit fix, in valoare nominala de **000 euro** contractat de la **A**, Autoritatea de supraveghere financiara, publica in Monitorul Oficial in data de **00.00.2016** Decizia nr **000/2016** privind deschiderea procedurii de redresare financiara pe baza de plan de redresare la **X.**

Urmare a aspectelor constatate in urma controlului ASF, conform art. 1 al Deciziei ASF nr.**000/2016**, se dispune deschiderea procedurii de redresare pe baza de plan de redresare financiara la **X.**

Conform art. 3 din aceeasi decizie, consiliul de administratie al societatii are obligatia sa intocmeasca si sa depuna la sediul ASF un plan de redresare financiara, in termen de cel mult 20 de zile de la data primirii deciziei de catre societate.

La art. 4 din decizie se mentioneaza ca planul de redresare financiara va cuprinde masuri de redresare precum și modalitatile concrete si termenele de indeplinire a masurilor asumate de conducerea societatii in vederea asigurarilor fondurilor proprii, eligibile care acopera cerinta de capital de solvabilitate (SCR) sau pentru modificarea profilului de risc, a fondurilor proprii eligibile care acopera cerinta minima de capital (MCR), precum si coeficientul de lichiditate.

Art. 5 din aceeasi decizie obliga **X** la masuri prudentiale, dintre care enumeram:
- inventariere si evaluarea creantelor inregistrate de societate, cu inregistrare in contabilitate a ajustarilor pentru depreciere corespunzatoare;
- inventarierea dosarelor de dauna inregistrate in evidenta societatii la **00.00.2016** si evaluarea cu ocazia inventarierii, a rezervei de dauna avizata precum si recalcularea rezervei de dauna neavizata;

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

- recuperarea imprumuturilor acordate societatilor afiliate si interzicerea acordarii de noi imprumuturi;
- recuperarea creantelor neincasate de la debitori diversi;
- interzicerea efectuarii de investitii in valori mobiliare si imobiliare, cu exceptia plasamentelor in depozite bancare, titluri de stat si certificate de trezorerie.

Astfel, pentru a intruni conditiile dispuse de ASF prin Decizia nr.**000/2016** si asumate prin planul de redresare financiara (revizia 3), societatea incheie in data de **00.00.2016** un contract de imprumut subordonat cu **A** care are calitatea de imprumutator.

Conform contractului, este intentia comuna a partilor, la momentul perfectarii Contractului, ca imprumutul subordonat sa fie subordonat ca „pasive subordonate" in sensul prevederilor Directivei UE Solvabilitate II si a normelor conexe precum si a Normei ASF 28/2015.

Partile convin prin contractul de imprumut subordonat ca pasivul subordonat consta in debit principal de maximum **000 euro**. Conform clauzelor, in conformitate cu art. 1549 din Codul Civil, privind subrogatia consimtita de creditor, imprumutatorul va fi considerat ca a acordat imprumutul subordonat in intregime prin si la momentul achitarii obligatiei **X** de a varsa Pretul de subscriptie direct catre **C** (emitentul obligatiunilor) pentru obligatiunile (obligatiuni garantate) emise cu referinta la portofoliul de titluri de stat si obligatiuni municipale de pe piata de titluri suverane cu venit fix, in valoare nominala de **000 euro**.

Astfel, dovada indeplinirii obligatiei societatii de a plati pretul de subscriptie catre emitent este constituita din:

a) contractul de subscriptie perfectat intre societate si emitent, sau

b) certificatele de obligatiuni emise in beneficiul societatii, in baza contractului de subscriptie;

Imprumutul subordonat este constituit pe o perioada nedeterminata si, conform clauzelor contractului, nicio rambursare nu va fi solicitata sau permisa mai devreme de expirarea unei perioade initiale de 5 ani. Toate rambursarile vor face obiectul unei notificari prealabile de cel putin 5 ani.

S-a constatat că, societatea a inregistrat in evidenta contabila, in data de **00.00.2016** prin nota contabila 451 „Decontari intre societati afiliate" – 163 „Datorii subordonate" suma de **000 lei** reprezentând *„Realizare imprumut subordonat prin cesiune portofoliu".*

In data de 00.00.2016, X incheie Contractul de subscriere cu C.

Contractul prevede ca **C**, in calitate de emitent, sa emita obligatiuni de tip „passtrough" in cuantum de **000 euro** cu scadenta **00.00.2021** (data rascumpararii) **„pentru a investi într-un portofoliu de titluri de valoare cu profit fix".**

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

In data de **00.00.2016**, **X** încheie un protocol cu **A**, prin care se convin anumite clauze.

Astfel, conform Protocolului, avand in vedere că **X** a solicitat **A** sa constituie in beneficiul acesteia un imprumut subordonat in maniera stipulata in Contractul de imprumut subordonat din **00.00.2016** și Partile au agreat ca obligatiile partilor nascute din Contract vor fi indeplinite si subordonate in conformitate cu clauzele contractului mai sus numit și partile doresc sa reglementeze suplimentar prin acest protocol situatia unor costuri specifice suportate de catre **A** în beneficiul sau in legatura cu contractul incheiat cu **X**, partile au convenit asupra unor termeni.

La punctul 1, se clarifica dobanda. Astfel, toate dobanzile conform contactului vor fi achitate in avans, semestrial, pe perioada de calcul ce incepe la data platii, conform notificarilor efectuate de catre **A**.

Conform Protocolului, **X** se angajeaza sa preconstituie lunar, in avans, un depozit ce acopera serviciul total al datoriei, in cuantum de cel mult 1/11 din serviciul anual al datoriei, suma ce va fi creditata catre obligatiile viitoare de plata, a dobanzii prevazuta in contract, la fiecare data scadenta.

Punctul 2 din Protocol prevede ca plata dobanzii va fi efectuata in avans, pentru perioada **00.00.2016** – **00.00.2017** pana cel tarziu la data de **00.00.2016**.

Punctul 3 din Protocol prevede ca **X** agreaza decontarea catre **A** a tuturor costurilor cu tertii (altele decât dobanzile semestriale) suportate de **A** in legatura cu Contractul mai sus amintit, cu conditia prezentarii de către **A** a suportului documentar pentru cheltuielile efectuate.

Punctul 4 din Protocol reglementeaza perioada, astfel, conform Protocolului, partile au convenit ca acesta sa guverneze toate decontarile pana la expirarea unei perioade de 12 luni de la data Contractului de imprumut subordonat cu **A** din **00.00.2016**, cu posibilitatea prelungirii acestuia la solicitarea **A**.

In data de **00.00.2017**, Autoritatea de Supraveghere Financiara emite Decizia nr. **000/2017** privind sanctionarea cu amenda si retragerea aprobarii Autoritatii de Supraveghere Financiara acordate domnului **3** in calitate de membru - presedinte al Consiliului de administratie al **X**, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei in data de **00.00.2017**.

Din documentele prezentate organelor de inspectie fiscala, in data de **00.00.2017**, **X** emite notificarea inregistrata la **A** cu nr. **000/2017**, adresata directorului general al societatii, dl. **4**.

Prin aceasta notificare, **X** itereaza faptul ca *:„...avand in vedere datele bilantului preliminar de la data de **00.00.2017** si a calculelor aferente SCR si MCR si Fonduri Proprii eligibile sa acopere cerintele de capital de solvabilitate, societatea nu acopera aceasta cerinta cu fonduri proprii eligibile suficiente...”*

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Prin notificarea mentionata mai sus si invocand motivele citate, **X** isi exercita optiunea de a anula (*„write-down”*) suma principala datorata de **000** euro, constituita in baza Contractului de imprumut subordonat din data de **00.00.2016**, asa cum acesta a fost modificat prin Actul aditional din **00.00.2017**, prin efectul prevederilor art. 2.8 (1) lit. A din contract.

Astfel, in urma sanctionarii de catre Autoritatea de Supraveghere Financiara ca urmare a nerespetarii interdictiei cu privire la efectuarea de investitii in valori mobiliare si imobiliare mentionata la art. 5 pct. i) din Decizia nr. **000/2016** privind deschiderea procedurii de redresare financiara pe baza de plan de redresare, **X** încheie in data de **00.00.2017**, *„Act aditional si novatie a Contractului de imprumut subordonat din **00.00.2016**”* , incheiat cu **A**.

Astfel, partile au agreat sa modifice si sa restructureze acordul lor cu privire la constituirea unui pasiv subordonat prin:

- inlocuirea formei de constituire a imprumutului din investitie in obligatiuni in disponibil in numerar si

- suplimentarea valorii totale a imprumutului pana la valoara totala de **000** euro, imprumut constituit prin aport în numerar si

- modificarea si inlocuirea termenilor contractului cu termenii prevazuti in *”Act aditional si novatie a Contractului de imprumut subordonat din **00.00.2016**”*, incheiat cu **A**;

- Imprumutul subordonat constituit de catre creditor prin Contractul din **00.00.2016** este considerat desfiintat în ”considerarea acordului fiecareia dintre parti cu termenii prevazuti in *”Act aditional si novatie a Contractului de împrumut subordonat din **00.00.2016**”*, incheiat cu **A**, de la momentul cesiunii efective a obligatiunilor de la societate catre creditor.

- Punctul 1.6 din Actul aditional mentionat mai sus prevede ca toate costurile ocazionate de incheierea actului aditional și de incheierea, perfectarea si ducerea la indeplinire a tuturor tranzactiilor necesitate de rascumpararea de catre emitent a obligatiunilor prin compensarea cu returnarea si anularea obligatiunilor precum si pentru inchiderea anticipata a contractelor incheiate de catre creditor pentru constituirea imprumutului initial si structurarea detinerii obligatiunilor și administrarii corporate a detinerilor, vor fi suportate de catre societate, in speta **X.**

- Punctul 1.7 din Actul aditional mentioneaza ca partile agreaza ca orice suma achitata anticipat de catre **X** în baza imprumutului inainte de data actului aditional, dar in considerarea unei perioade ulterioare datei actului aditional, sa poata fi compensata de catre parti cu obligatii viitoare ale societatii fata de creditor in baza unui protocol care sa precizeze obligatiile compensate si data compensarii.

De asemenea, tot in actul aditional este stipulat nivelul dobanzii, in cuantum de 8,5 % anual, platibila in avans, la fiecare 6 luni.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Astfel, in urma incheierii *„Act aditional si novatie a Contractului de imprumut subordonat din **00.00.2016**”*, **A**, in calitate de imprumutator, notifica **I**, prin adresa din data de **00.00.2017**, în vederea rezilierii Contractului de imprumut de titluri de valoare din data de **00.00.2016**.

In aceasta notificare, **A** propune, ca taxa de reziliere, achitarea sumei de **000** euro pana la data de **00.00.2017** si a sumei de **000** euro pana la data de **00.00.2017**.

X, in baza prevederilor pct.16. din *„Act aditional si novatie a Contractului de imprumut subordonat din **00.00.2016**”* si ca urmare a Notificarii din data de **00.00.2017** a **A,** achita societatii **I** suma de **000** euro in data de **00.00.2017** si suma de **000** euro in data de **00.00.2017**.

Din analiza evidentei contabile si fiscale s-a constatat că **X** a inregistrat chetuieli considerate de societate deductibile fiscal in luna **00 2017** in suma de **000 lei**, dupa cum urmeaza:

- în data de **00.00.2017**

65821 – Despagubiri, amenzi si penalitati = 54424 – Conturi la banci in valuta **000** euro echivalentul a **000 lei**;

- în data de **00.00.2017**:

65821 – Despagubiri, amenzi si penalitati = 54424 – Conturi la banci in valuta **000** euro, echivalentul a **000 lei**.

În data de **00.00.2016**, **J** raspunde unei scrisori de angajament trimisa de **X** referitoare la majorarea capitalului reglementat.

Conform raspunsului oferit de **J** la scrisoarea de angajament, finantarea este asteptata să se ridice la suma de **000** euro (valoarea tranzactiei).

Scrisoarea de angajament a reprezentat un mandat din partea companiei **X** sa numeasca **J** ca unic organizator sa pregateasca tranzactia conform termenilor stabiliti prin aceasta scrisoare de angajament, si prin propunerea de tranzactie din data de **00.00.2016** (angajamentul).

Pentru serviciile prestate, **J** a emis catre **X,** dupa cum urmeaza:

- factura **000/2016** in valoare de **000** euro reprezentand servicii prestate conform clauzelor 4(a)(i) si 4(a)(ii);
- factura **000/2016** in valoare de **000** euro;
- factura **000/2016** in valoare de **000** euro reprezentand servicii prestate conform clauzelor 1(a)(iv), 1(a)(v), 1(a)(vi), 1(a)(vii) si 1(a)(viii);
- factura **000/2016** in valoare de **000** euro reprezentand servicii prestate conform clauzelor 4(b)(i), 4(b)(ii) și 4(b)(iii);
- factura **000/2016** in valoare de **000** euro;
- factura **000/2016** in valoare de **000** gbp;
- factura **000/2017** in valoare de **000** euro reprezentand servicii prestate conform clauzelor 5(a)(i) si 5(a)(ii);
- factura **000** in valoare de **000** euro reprezentand aranjarea vanzarii de obligatiuni emise de **C** in valoare de **000** euro;

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

In contractul din data de **00.00.2017** , conform prevederilor clauzei 13, numirea **J** in calitate de Agent Administrativ inceteaza automat la inchiderea **I** si **K**.

Pentru serviciile prestate, **J** a emis catre **X ,** facturi dupa cum urmeaza:

- factura **000/2017** in valoare de **000** eur reprezentand taxe/comisioane conform clauzelor 9 si 13 (închiderea societatilor **I** si **K**) din contractul din data de **00.00.2017**;
- factura **000/2017** in valoare de **000** euro reprezentand taxe/comisioane conform clauzelor 9 si 13 din contractul de servicii administrative din **00.00.2017** referitoare la **C**.;

Societatea contestatară a inregistrat in contul contabil 6432 (analitic distinct) *"Cheltuieli privind fondurile speciale privind activitatea de asigurare"* suma de suma de **000 lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor prestate de **L** in perioada 2016 – 2017.

Având în vedere :

- Decizia nr. **000/2016** ASF (anexa 10.1) privind deschiderea procedurii de redresare financiara pe baza de plan de redresare la **X**, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei in data de **00.00.2016**, emisa in baza Hotararii Consiliului Autoritatii de Supraveghere Financiara adoptata in sedinta din data de **00.00.2016**, conform art.14 din OUG nr.93/2012, aprobata cu modificari si completari prin Legea nr.113/2013, cu modificari si completari, a prevederilor art.5 lit.i) din aceeasi Decizie care interzice efectuarea de investitii in valori mobiliare si imobiliare, cu exceptia plasamentelor in depozite bancare, titluri de stat si certificate de trezorerie,

- Decizia nr.**000/2017** ASF privind sanctionarea cu amenda si retragerea aprobarii Autoritatii de Supraveghere Financiara acordate domnului **3** in calitate de membru - presedinte al Consiliului de administratie al **X** publicata in Monitorul Oficial al Romaniei in data de **00.00.2017**, prin care, la punctul 1 din Decizia mai sus amintita, ASF a constatat că, în ceea ce priveste interzicerea efectuarii de investitii in valori mobiliare si imobiliare, cu exceptia plasamentelor în depozite bancare, titluri de stat si certificate de trezorerie, prin contractul de subscriere incheiat intre **X** (subscriitor) si **C** (emitent) in data de **00.00.2016**, emitentul s-a angajat neconditionat si irevocabil la emiterea a 300 de obligatiuni corporatiste pentru suma de **000** euro, astfel nefiind respectata interdictia cu privire la efectuarea de investitii in valori mobiliare si imobiliare mentionata la art.5 pct.i) din Decizia nr.**000/2016** privind deschiderea procedurii de redresare financiara pe baza de plan de redresare la **X,** precum și prevederile art.2 alin.(1) lit. b) din OUG nr.93/2012 privind infiinţarea, organizarea şi funcţionarea Autoritaţii de Supraveghere Financiara aprobata prin Legea nr.113/2013, art.6 alin.(1) si alin.(3) din OUG nr.93/2012 privind infiinţarea, organizarea şi funcţionarea Autoritaţii de Supraveghere Financiara aprobata prin Legea nr.113/2013, art.7 alin.(2) din

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

OUG nr.93/2012 privind infiinţarea, organizarea şi funcţionarea Autoritaţii de Supraveghere Financiara aprobata prin Legea nr. 113/2013, art.8 alin.(1) lit.a) din Legea nr.503/2004 privind redresarea financiara, falimentul, dizolvarea si lichidarea voluntara în activitatea de asigurari, cu modificarile si completarile ulteriorare, art.8 alin.(3) lit.f) din Legea nr.503/2004 privind redresarea financiara, falimentul, dizolvarea si lichidarea voluntara în activitatea de asigurari, cu modificarile si completarile ulteriorare, art.19 alin.(1) din Legea nr.503/2004 privind redresarea financiara, falimentul, dizolvarea si lichidarea voluntara în activitatea de asigurari, cu modificarile si completarile ulteriorare și art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

În concluzie, cheltuielile inregistrate de **X** in evidenta contabila in legatura cu imprumutul subordonat constand din investitia in valori mobiliare reprezentand obligatiuni municipale de pe piata de titluri suverane cu venit fix, in valoare nominala de **000** euro, contractat de la **A**, în sumă de **000 lei** (pentru anul 2016: **000 lei** și pentru anul 2017: **000 lei**) nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

2) Referitor la cheltuielile inregistrate de X cu privire la sumele platite prin executare silita, reprezentând despagubiri si daune interese stabilite in urma unor hotarari judecatoresti, s-au constatat următoarele:

Ca urmare a analizei dosarelor de dauna cuprinse in sondaj si a modului de inregistrare in contabilitate a operatiunilor rezultate in urma avizarii daunei, echipa de inspectie fiscala a constatat ca pentru anumite dosare de dauna aferente politelor incheiate de societate, plata anumitor daune se face prin executare silita.

Din evidenta contabila, a rezultat că societatea inregistreaza pe cheltuieli, in debitul contului contabil 6021 (analitic distinct) – Cheltuieli privind daunele, sumele platite cu titlu de dauna in dosarele de dauna aferente politelor incheiate, precum si cheltuielile privind executarea silita in cazul anumitor dosare de dauna unde plata nu s-a efectuat in mod voluntar in urma unei hotarari executorii a instantelor.

Prin „Nota de solicitare documente si informatii” adresata societatii in data de **00.00.2019**, a fost solicitata, la punctul 1 o situatie a serviciilor prestate de catre executorii judecatoresti creditorilor **X** reprezentând cheltuieli de executare silita, pentru perioada supusa inspectiei fiscale partiale. La punctul 2 al aceleiasi Note, au fost solicitate documentele care au stat la baza inregistrarii in contabilitate a serviciilor prestate de catre executorii judecatoresti creditorilor **X** pentru perioada supusa inspectiei fiscale partiale (instiintari, somatii, procese verbale, adrese de infiintare a popririi, titluri executorii primite de la executorii judecatoresti, si altele).

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Echipa de inspectie fiscala **a tinut cont de motivele invocate de societate ca argument la refuzul prezentarii situatiilor si documentelor** din „Nota de solicitare documente si informatii” transmisa in data de **00.00.2019**.

Prin urmare, avand in vedere propunerea societatii de a extrage un esantion din intreaga populatie de dosare de dauna ce au presupus interventia unui executor judecatoresc in urma refuzului societatii de a prezenta toate dosarele de dauna aferente platii despagubirilor prin executare silita precum si a documentelor comunicate de catre executorii judecatoresti **din care sa reiasa suma reprezentand cheltuieli de executare, echipa de inpectie fiscala a procedat la identificarea tuturor cheltuielilor inregistrate in evidenta contabila, cheltuieli inregistrate de societate in urma platii despagubirilor prin executare silita.**

Din analiza efectuata, a rezultat că **X** a inregistrat in debitul contului 6021(analitic distinct) – Cheltuieli privind daunele, sume platite prin executare silita, cu titlu de despagubiri aferente politelor de asigurare incheiate, in valoare totala de **000 lei**, astfel :

-în anul 2013: **000 lei**;
-în anul 2014: **000 lei**;
-în anul 2015: **000 lei**;
-în anul 2016: **000 lei**;
-în anul 2017: **000 lei**.

Astfel, s-a procedat la extragerea unui esantion format din 100 de inregistrari din totalul de 6.549 de inregistrari identificate in evidenta contabila a **X** pentru perioada 2013 – 2017. Metoda aleasa a fost cea a produsului/serviciului si volumului, astfel descrisa in Ordinul 3389 din 03.11.2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Criteriile avute in vedere in stabilirea sondajului au fost:

-identificarea tuturor executorilor judecatoresti inscrisi in rubrica „explicatii” ale contului 602(analitic distict) din Registrele jurnal si alegerea unui numar de 100 de executori judecatoresti distincti, care se regasesc inscrisi in rubrica „explicatii” ale Registrelor jurnal aferente anilor 2013-2017;

si

-identificarea sumei inregistrata in contul 6021(analitic distinct) – Cheltuieli privind daunele si alegerea unui numar de 25 de pozitii cu executori judecatoresti distincti pentru fiecare interval al onorariilor minimale si maximale pentru serviciile prestate de executorii judecatoresti astfel cum sunt stabilite prin Ordinul nr.2561/2012 pentru modificarea anexei la Ordinul ministrului justitiei nr.2.550/C/2006 privind aprobarea onorariilor minimale si maximale pentru serviciile prestate de executorii judecatoresti;

Dupa stabilirea valorii cheltuielilor cu executarea silita, pentru cele 94 de dosare prezentate de societate, a fost calculat un procent mediu

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

reprezentand cheltuieli de executare silita pentru fiecare interval al onorariilor minimale si maximale pentru serviciile prestate de executorii judecatoresti astfel cum sunt stabilite prin Ordinul nr.2561/2012 pentru modificarea anexei la Ordinul ministrului justitiei nr.2.550/C/2006 privind aprobarea onorariilor minimale si maximale pentru serviciile prestate de executorii judecatoresti.

Procentul a fost calculat ca raport intre suma reprezentand cheltuiala cu executarea silita si diferenta dintre suma inregistrata in contul 6021(analitic distinct) si cheltuiala cu executarea silita, dupa cum urmeaza:

- pentru intervalul [0 ; 50.000] cuprinzand 22 de pozitii din sondaj, procentul mediu calculat este 18.42%;
- pentru intervalul [50.001 ; 80.000] cuprinzand 22 de pozitii din sondaj, procentul mediu calculat este 13.51%;
- pentru intervalul [80.001 ; 100.000] cuprinzand 21 de pozitii din sondaj, procentul mediu calculat este 10.27%;
- pentru intervalul [100.001 ; 3.685.987] cuprinzand 24 de pozitii din sondaj, procentul mediu calculat este 4.93%;

Procentele astfel calculate au fost aplicate sumei de **000 lei**, inregistrata in contul 6021 (analitic distinct), reprezentand cheltuieli cu despagubirile aferente dosarelor de dauna si cheltuieli de executare silita.

Au fost astfel estimate, cheltuielile cu executarea silita in suma totala de **000 lei**, pentru perioada 2013-2017, astfel:

- pentru intervalul [0 ; 50.000] valoarea estimata a cheltuielilor cu executarea silita este in suma de **000 lei**;
- pentru intervalul [50.001 ; 80.000] valoarea estimata a cheltuielilor cu executarea silita este in suma de **000 lei**;
- pentru intervalul [80.001 ; 100.000] valoarea estimata a cheltuielilor cu executarea silita este in suma de **000 lei**;
- pentru intervalul [100.001 ; 3.685.987] valoarea estimata a cheltuielilor cu executarea silita este in suma de **000 lei**.

Tinand seama de prevederile **Legii nr.134/2000 republicata, privind Codul de procedura civila referitoare la activitatea specifica desfasurata de catre executorii judecatoresti, echipa de inspectie fiscală opineaza ca:**

- orice cheltuieli inregistrate, in afara de cele izvorate din obiectul contractului de asigurare incheiat intre **X** in calitate de asigurator si asiguratul, persoana fizica sau juridica, precum si majorari, penalitati si daune-interese (astfel enuntate in prevederile Codului fiscal) ce iau nastere in urma aceleiasi obligatii contractuale, **nu sunt cheltuieli legate/in legatura/care izvorasc din obligatia contractuala dintre asigurator si asigurat**, prin urmare nu sunt cheltuieli generate de activitatea economica pentru care societatea verificata a fost autorizata de catre Autoritatea de Supraveghere Financiara, in calitate de reglementator.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Astfel, au fost incalcate prevederile art. 21 alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codu fiscal și ale art.25 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal:

Avand in vedere aspectele constatate, echipa de inspectie fiscala nu a acceptat la deducere pentru calculul rezultatului fiscal cheltuieli cu executarea silita inregistrate in perioada 2013 – 2017, in suma totala de **000 lei**.

3) Referitor la tranzactiile reprezentând servicii de consultanta pe perioada 2015-2017 achiziționate de la D, din verificarea documentelor financiar-contabile puse la dispozitie de reprezentantul legal al societatii, organele de inspecție au constatat că, în perioada supusa inspectiei fiscale in evidentele contabile au fost inregistrate operațiuni economice care au afectat cheltuielile societatii si care nu intruneau conditiile legale pentru a fi considerate cheltuieli deductibile fiscal la determinarea profitului impozabil.

In anul 2015, **X** a înregistrat in evidenta contabila in contul 656.28 cheltuieli in suma de **000 lei**.

In anul 2016, **X** a inregistrat in evidenta contabila in contul 656.28 cheltuieli in suma **000** EUR, contravaloarea a **000 lei** si in contul 656.24 cheltuieli in suma de **000** EUR, contravaloarea a **000 lei** in baza a 9 facturi emise de **D**.

În anul 2017, **X** a inregistrat in evidenta contabila in contul 656.28 cheltuieli in suma de **000** EUR, contravaloarea a **000 lei** in baza a 3 facturi primite de la **D**.

In sprijinul justificarii serviciilor, societatea a prezentat Scrisoarea de Angajare semnata de ambele parti in data de **00.00.2016**.

Din cuprinsul scrisorii mentionate mai sus mentionam principalele obiective:

*,, Va multumesc pentru alegerea **D** (Consultantul) pentru a va reprezenta ca si consultant si intermediar international in legatura cu posibila vanzare a (Proiectul) SAR **X** (Societatea) oricaruia dintre potentialii cumparatori din Republica Populara Chineza (Potentialii cumparatori) furnizati de **E** (si enumerate in Anexa B a respectivei sale scrisori de angajare fata de dvs), pe care consultantul l-a prezentat Societatii ".*

Potrivit art. 3 *,, Angajare cu onorariu fix"*

*,,Remuneratia Consultantului in legatura cu Proiectul va fi dupa cum urmeaza: (i) Un onorariu pentru activitate de **000** EUR pe luna pana la timpuria incheiere a unei Tranzactii in legatura cu Proiectul sau incetarea prezentei Scrisori de Angajare in conformitate cu Clauza 6, care sa fie de plata dupa cum urmeaza:*

(a) Onorariu de activitate initial la 15 ianuarie 2016 acoperind perioada de la 15 ianuarie pana la 28 februarie 2016, cu conditia ca anterior datei de 15

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

ianuarie 2016 Consultantul sa confirme ca una sau mai multe intalniri cu Potentiali Cumparatori sa fie programate in cursul ultimelor doua saptamani ale lunii ianuarie 2016 (Luati act ca in perioada intre 1 februarie si 15 februarie 2016 corespunde vacantei de Anul Nou in China si nu vor fi prestate servicii);
(b) Onorarii de activitate ulterioare, daca este cazul, in prima zi a fiecarei luni cu incepere de la 1 martie:
(c) Onorariu de activitate al ultimei luni va fi proportional in baza unei luni calendaristice de 30 zile de plata numai pentru zile in care am prestat servicii; si
*(ii) Un onorariu de Succes de 2% din Valoarea Tranzactiei pana la **000** eur si de 3% din Valoarea Tranzactiei care depaseste **000** eur. Valoarea Tranzactiei inseamna valoarea agregata a tuturor sumelor de plata, deficitul de capital reglementat, daca e cazul si plati in natura inclusiv, fara limitare, stocuri daca e cazul facute sau ce urmeaza sa fi facute de Potentialul Cumparator in legatura cu Proiectul, calculata la Finalizarea acestuia. In cazul in care Valoarea Tranzactiei include o plata la termen amanata, respectiv proportie din Valoarea Tranzactiei va fi calculata la momentul cand suma amanata este de primit dupa Finalizare si Onorariul de Succes aferent acestei proportii din Valoarea Tranzactiei va fi de plata Consultantului cand sumele amanate sunt primite de catre vanzator (Onorariul de Activitate și cel de Succes impreuna ” Onorariul”.)*

Din analiza Scrisorii de Angajare cat si a facturilor, organele de inspectie au constatat că serviciile prestate de **D** sunt realizate in scopul vanzarii pachetului majoritar de actiuni detinut de **A** în capitalul social al **X.**

La solicitarea explicatiilor din partea reprezentantului societatii privind natura serviciilor prestate si necesitatea prestarii acestora in scopul activitatii desfasurate, acesta a sustinut ca serviciile in cauza au reprezentat servicii de consultanta de care a beneficiat societatea in vederea majorarii de capital reglementat, proiect care ulterior nu s-a mai materializat.

Organele de inspectie fiscala au constatat că serviciile nu sunt efectuate in folosul **X,** astfel cheltuielile în suma de **000 lei** inregistrata în anul 2015, suma de **000 lei** inregistrata de societate in anul 2016 si suma de **000 lei** in anul 2017 cu serviciile facturate de **D**, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, conform dispozitiilor art.21 alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu dispozitiile pct.43 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare.

Au fost încalcate și prevederile art.25 alin.(4) lit.d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

4) Referitor la tranzactiile reprezentând servicii de consultanta desfasurate in anul 2016 cu E, din verificarea documentelor financiar-contabile puse la dispozitie de reprezentantul legal al societatii, organele de inspecție au constatat faptul ca in perioada verificată, au fost inregistrate operațiuni economice care au afectat cheltuielile societatii și care nu întruneau conditiile legale pentru a fi considerate cheltuieli deductibile fiscal la determinarea profitului impozabil.

In anul 2016, **X** a inregistrat in evidenta contabila in contul 656.28 cheltuieli in suma **000** EUR, contravaloarea a **000 lei** in baza a 5 facturi emise de **E**.

La solicitarea organelor de inspectie fiscalaă, societatea a prezentat in justificarea serviciilor Scrisoarea de Angajament semnată de ambele parti in data de **00.00.2016.**

Din cuprinsul scrisorii mentionate mai sus mentionam principalele obiective:

*,, Va scriem pentru a va confirma termenii angajamentului de Consultant ca intermediar in fuziuni si achizitii pentru **X** (,, SOCIETATEA ”) in ce priveste posibila vanzare a Societatii (,,Proiectul”) oricaror potentiali cumparatori din Republica Populara Chineza (,, China ”) furnizat de Consultant si enumerate in Anexa A la prezenta (Potentialii Cumparatori)*

1. Conditiile de Activitate Termenii si conditiile standard ale Consultantului (Conditiile de Activitate) sunt prezentate în Anexa B la prezenta adresa si acesti Termeni de Activitate ar trebui interpretati ca aplicandu-se in contextul acestui angajament, precum si in general in legatura cu orice consultanta acordata de Consultant Societatii.

Daca apare orice conflict sau nepotrivire intre termenii prezentei adrese si Conditiile de Activitate, conditiile prezentei adrese vor avea prevalenta.

2. Rolul indatoririle si responsabilitatile Consultantului

Rolul, indatoririle si responsabilitatile in legatura cu Proiectul vor fi dupa cum urmeaza:

- sa prezinte Proiectul Potentialilor Cumparatori;

- sa acorde consultanta Societatii cu privire la structura, procesul si momentul tranzactiei;

- Sa sfatuiasca Societatea referitor la Potentiali Cumparatori, convenind cu Societatea asupra unei liste definitive de Potentiali Cumparatori si abordandu-l in numele Societatii;

- Sa sfatuiasca Societatea referitor la pozitionarea fata de Potentiali Cumparatori, la structura, procesul si momentul tranzactiei Proiectantului;

- Sa colaboreze cu Societatea pentru identificarea informatiilor necesare si crearea unui proces pentru a rezolva problemele pre-vanzare intr-o etapa timpurie a Proiectului;

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

- Sa prezinte o Conventie de Investire Confidentiala care sa furnizeze Potentialilor Cumparatori o baza pentru pregatirea unei oferte preliminare pentru Societate;
- Sa organizeze prezentari stradale pentru ca membrii conducerii Societatii sa intalneasca Potentiali Cumparatori din China, astfel cum se doreste;
- Sa actionize ca agent al Societatii pentru comunicarea si negocierea cu Potentiali Cumparatori in limba chineza pe durarata procesului, astfel cum poate fi necesar;
- Sa supravegheze gestionarea, coordonarea si implementarea proiectului;
- Sa asiste ,dupa cum este necesar, la coordonarea analizei de tip due diligence; si
- Sa puna la dispozitie personal si resurse,dupa caz.

Indatoririle Consultantului nu vor include consultanta in chestiuni juridice, fiscal, contabile sau alte chestiuni de specialitate. Actionand ca intermediar pentru fuziuni si achizitii al Societatii, Consultantul se va baza pe evaluarea comerciale a Proiectului facuta de Societate.

In cazul in care Societatea ar avea nevoie de un amendament la Rolul, Indatoririlor si Responsabilitatile Consultantului prezentate in Clauza 2 sau daca activitatea necesara in legatura cu Proiectul creste in mod semnificativ, atunci atât Societatea cat si Consultantul convin sa actioneze in mod rezonabil si cu buna credinta in ce priveste negocierea unei modificari a remuneratiei prezentate in Clauza 3 pentru a acoperi astfel de modificari".

3. Remuneratia

Remuneratia in legatura cu Proiectul va fi dupa cum urmeaza:
*(i) Un Onorariu pentru Activitate de **000** EUR pe luna pana la semnarea unei scrisori de intentie sau a unui accord definitive pentru o Tranzactie in legatura cu Proiectul sau denuntarea prezentei Scrisori de Angajament potrivit Clauzei 6 (inclusiv referinta la incetare in conformitate cu Durata Activitatii), va fi de plata dupa cum urmeaza:*
(a) Onorariu pentru Activitate initial la 15 ianuarie 2016 care sa acopere perioada de la 15 ianuarie pana la 28 Februarie 2016, cu conditia ca, inainte de 15 ianuarie 2016 Consultantul sa confirme ca una sau mai multe intalniri cu Potențialul Cumparator sunt programate in cursul ultimelor doua saptamani ale lunii ianuarie 2016 (Tineti cont ca perioada intre 1 Februarie si 15 Februarie 2016 corespunde vacantei de Anul Nou in China si nu se vor vor furniza servicii);
(b) Onorariu pentru activitate subsecvent, daca este cazul, in prima zi a fiecarei luni incepand cu 1 Martie 2016;
(c) Onorariu pentru Activitate al ultimei luni va fi proportional in baza unei luni calendaristice de 30 zile de platit doar pentru acele zile in care vom furniza servicii ; si

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

*(ii) Un Onararіu de Succes de 2% din valoarea Tranzactiei pana la **000** EUR si de 3% din Valoarea Tranzactiei pentru depasirea sumei de **000** EUR. Valoarea Tranzactiei inseamna Valoarea totala a sumelor de plata banesti, deficit de capital de reglementare, daca e cazul si plati in natura, inclusiv, fara limitare ,actiuni daca este cazul, efectuate sau care urmeaza sa fie efectuate de catre Potentialul Cumparator in legatura cu Proiectul, calculate la data Finalizarii sale. In cazul in care Valoarea Tranzactiei include o plata la termen esalonata, respectiv proportie din Valoarea Tranzactiei va fi calculate la momentul cand suma esalonata devine scadenta dupa Finalizare, iar Onorariul de Succes care este aferent respectivei proportii din Valoarea Tranzactiei va fi de plata Consultantului cand sumele esalonate sunt primite de catre vanzatori.*
(Onorariul pentru Activitate si respective Onorariul de Succes, in mod colectiv, ,, Onorariul").
Onorariul va deveni de plata imediat la prezentarea facturii noastre. Consultantul confirma ca niciunul din serviciile sale nu va fi furnizat in sau din Canada si ca nu se vor percepe niciun fel de taxe pe bunuri si servicii, armonizate taxe pe vanzari sau orice alte taxe pe valoarea adaugata sau taxe similar (in mod individual si colectiv "TVA" asupra Onorariului de Succes.
Onorariul de Succes va fi de plata in cazul in care Proiectul sau alta tranzactie substantial aceeasi ca cea avuta in vedere in prezentul, in virtutea realizarii unor obiective similar precum cele urmarite de Societate conform Proiectului (astfel cum este descries la data prezentei scrisori si astfel cum poate fi amendat din cand in cand), este finalizat intre Societate si oricare dintre Potentialii Cumparatori, in orice moment de la data numirii Consultantului sit imp de 12 luni dupa data incetarii sale, indiferent de implicarea Consultantului in legatura cu Finalizarea Proiectului sau orice alta asemenea tranzactie in perioada acestor 12 luni.

In cazul in care semnarea si Finalizarea au loc simultan, Onorariul de Succes si orice Onararіu pentru Activitate neachitat va fi de plata imediat.

Daca tranzactia rezultand din Proiect este o vanzare de actiuni sau active, iar respectivele venituri din vanzarea se platesc printr-un tert, orice Onorariu si, daca este cazul orice cheltuieli suplimentare conform Clauzei 4, de plata Consultantului, vor fi deduse din aceste incasari din vanzare de catre terta parte si platite direct Consultantului inainte de orice distribuire catre Societate ".

Din explicatiile oferite de reprezentantul societatii verificate a rezultat ca serviciile contractate cu **E** nu s-au materializat in gasirea de investitori chinezi care sa preia actiunile detinute de **A** la **X**, motiv pentru care s-a constatat ca **X** a angajat cheltuieli aferente actionarului majoritar **A** care nu aferente desfasurarii activitatii sale economice.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

În concluzie, cheltuielile cu serviciile inregistrate de **X** in evidenta contabila in sumă de **000 lei** facturate de **E**, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

5) Referitor la tranzactiile reprezentând servicii de consultanta in anul 2017 cu F, înregistrata si avand sediul in Geneva - Elvetia, din verificarea documentelor financiar-contabile puse la dispozitie de reprezentantul legal al societatii, organele de control au constatat faptul ca in anul 2017 in evidentele contabile au fost inregistrate operatiuni economice care au afectat cheltuielile societatii si care nu intruneau conditiile legale pentru a fi considerate cheltuieli deductibile fiscal la determinarea profitului impozabil .

In anul 2017, **X** a inregistrat in evidenta contabila in contul 656.28 cheltuieli in suma **000** EUR contravaloarea a **000 lei** in baza facturii nr **000/2017** avand inscris la rubrica denumirea serviciilor *,,taxele de angajament conform acordului de consultanta - **00** 2016"* si in contul 6432 suma de **000 lei** reprezentand TVA. In baza facturii **000/2017** avand inscris la denumirea serviciilor *,,Taxa de success în conformitate cu acordul de consultanta - **00** 2016*, reprezentand servicii de consultanta primite de la **F** a fost inregistrata pe cheltuiala in contul 65628 suma de **000** EUR reprezentand contravaloarea a **000 lei**.

In sprijinul justificarii serviciilor societatea a prezentat Contractul din **00.00.2017** semnat intre **F** având calitatea de prestator de servicii, **A** in calitate de potential imprumutator și **X** in calitate de beneficiar.

Din cuprinsul contractului mentionam urmatoarele obiective:

*,, A **X** este interesata in a gasi un investitor si partener strategic in piata internationala de capital, capabil sa asigure o majorare de lichiditati (fonduri) **X** este interesata de a obtine capital care va permite Companiei sa indeplineasca cerintele Autoritatii Romane de Supraveghere Financiara, cerintele legale Europene relevante care reglementeaza si armonizeaza regulile europene în asigurari (Solvency II).*
*B **X** urmareste ca prin aceste mijloace (majorarea fondurilor) sa creasca activitatile comerciale cu clientii proprii și partenerii in reasigurare si sa isi restabileasca indicatorii financiari de capital si lichiditati:*
*C **A** este actionarul majoritar al Companiei si in consecinta se obliga sa actioneze ca agent/imputernicit si totodata ca imprumutat pentru a negocia si a obtine fondurile necesare pe care le va pune mai departe la dispozitia **X** pentru scopurile antementionate";*

Autoritatea de Supraveghere Financiara, in calitate de reglementator, publica in Monitorul Oficial in data de **00.00.2016** Decizia nr. **000/2016** privind

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

deschiderea procedurii de redresare financiara pe baza de plan de redresare la **X .**

Din cuprinsul Deciziei mai sus mentionate enumeram urmatoarele:

*,,Art. 4. - Planul de redresare financiara intocmit de Consiliul de administraţie al **X** va cuprinde masurile de redresare financiara, precum şi modalitaţile concrete şi termenele de indeplinire a masurilor asumate de conducerea societaţii in vederea asigurarii fondurilor proprii eligibile care acoperă cerinţa de capital de solvabilitate (SCR) sau pentru modificarea profilului de risc, a fondurilor proprii eligibile care acopera cerinţa minima de capital (MCR), precum şi a coeficientului de lichiditate.*

*Art. 5. - in conformitate cu dispoziţiile art. 8 alin. (3) şi (4) din Legea nr. 503/2004, republicata, cu modificarile ulterioare, **X** are obligaţia implementarii urmatoarele măsuri prudenţiale:*

f) asigurarea nivelului fondurilor proprii eligibile care acopera cerinţa minima de capital (MCR) calculat la data de 1 ianuarie 2016 sau modificat profilul de risc, astfel incât in termen de 3 luni de la data aprobarii planului de redresare sa fie respectata cerinţa minima de capital (MCR);

g) asigurarea nivelului fondurilor proprii eligibile care acopera cerinţa de capital de solvabilitate (SCR) calculat la data de 1 ianuarie 2016 sau modificat profilul de risc, astfel incât in termen de 6 luni de la data aprobarii planului de redresare sa fie respectata cerinţa de capital de solvabilitate (SCR);

Art. 6. - (1) Consiliul de administraţie raspunde de neindeplinirea sau indeplinirea in mod necorespunzator a dispoziţiilor prezentei decizii şi va fi sancţionat in conformitate cu prevederile legii".

Conform Normei 41 privind reglementările contabile privind situaţiile financiare anuale individuale și situaţiile financiare anuale consolidate ale entităților care desfășoară activitate de asigurare și/sau reasigurare :

"CAPITOLUL 2 DISPOZIŢII ŞI PRINCIPII GENERALE

Secţiunea 2.1 Dispoziţii generale

18. - (1) Elementele direct legate de evaluarea poziţiei financiare, reflectate prin bilanţ, sunt activele, datoriile şi capitalurile proprii.

(2) În înţelesul prezentelor reglementări:

c) capitalurile proprii reprezintă interesul rezidual al acţionarilor sau asociaţilor în activele unei entităţi după deducerea tuturor datoriilor sale."

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea verificata a angajat cheltuieli aferente actionarului majoritar **A** si nu aferente desfasurarii activitatii sale economice.

Astfel, cheltuiala in suma de **000 lei** inregistrata de societate in anul 2017 cu serviciile facturate de **F** este nedeductibila pentru determinarea rezultatului fiscal, potrivit dispozitiilor art.25 alin.(4) lit.d) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

dispoziţiile pct.7 (4) din HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completarile ulterioare.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecţie fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum şi prevederile legale invocate de organele de inspecţie fiscală şi de contestatara, se reţin următoarele :

***A*. Aspecte procedurale**

1. Referitor la argumentul privind depășirea duratei maxime a inspecției fiscale, se reţin următoarele:

La art.126 alin.(1) lit.a) și alin.(2) și art.127, alin.(1) lit.a) și lit.j) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, se prevede:

„ART. 126

Durata efectuării inspecţiei fiscale

“(1) Durata efectuării inspecţiei fiscale este stabilită de organul de inspecţie fiscală, în funcţie de obiectivele inspecţiei, şi nu poate fi mai mare de:

a) 180 de zile pentru contribuabilii mari, precum şi pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;

...

(2) În cazul în care inspecţia fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin.(1), inspecţia fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecţie fiscală şi decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de inspecţie fiscală poate relua inspecţia, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecţia fiscală iniţială, o singură dată pentru aceeaşi perioadă şi aceleaşi obligaţii fiscale, cu respectarea prevederilor art. 117 alin. (1).”

ART. 127

Suspendarea inspecţiei fiscale

(1) Conducătorul inspecţiei fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecţii fiscale în oricare din următoarele situaţii şi numai dacă apariţia acestei situaţii împiedică finalizarea inspecţiei fiscale:

a) pentru desfășurarea unuia sau mai multor controale încrucișate în legătură cu actele și operațiunile efectuate de contribuabilul/plătitorul supus inspecției fiscale;

...

j) în alte cazuri temeinic justificate.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

(2) în cazul prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală este suspendată până la data la care încetează motivul suspendării, dar nu mai mult de 6 luni de la data suspendării.

(5) Ori de câte ori conducătorul inspecţiei fiscale decide suspendarea inspecţiei, se emite o decizie de suspendare care se comunică contribuabilului/plătitorului.

(6) Data reluării inspecţiei fiscale se aduce la cunoştinţa contribuabilului/ plătitorului.

(7) Perioadele în care inspecţia fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia".

Totodată, în speță, se reține și prevederile art.123 alin.(2) și art.130 alin.4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

ART. 123

Începerea inspecţiei fiscale

"(2) Data începerii inspecţiei fiscale este data menţionată în registrul unic de control ori de câte ori există obligaţia ţinerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ţine sau nu prezintă organului de inspecţie fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare. Procesul-verbal se semnează de către organul de inspecţie fiscală şi contribuabil/plătitor şi se înregistrează la registratura contribuabilului/plătitorului ori de câte ori există o astfel de registratură.

ART.130

"(4) Data încheierii inspecţiei fiscale este data programată pentru discuţia finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunţă la acest drept."

Din analiza prevederilor legale, mai sus citate, se reţine că durata inspecţiei fiscale, în cazul marilor contribuabililor, nu poate fi mai mare de **180 zile**, iar în cazul în care aceasta nu se finalizează într-o perioada reprezentând dublul perioadei corespunzătoare, respectiv **360 de zile**, inspecţia fiscală încetează fără a se mai emite raport de inspecţie fiscală şi decizie de impunere.

De asemenea, data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control, data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală, iar perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.

Suspendarea inspecției fiscale poate fi decisă de conducătorul inspecției fiscale pentru efectuarea unor controale încrucișate sau în alte cazuri temeinic justificate, până la data la care încetează motivul suspendării, dar nu mai mult de 6 luni de la data suspendării.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Totodată, la suspendarea inspecţiei se emite o decizie de suspendare care se comunică contribuabilului, iar data reluării inspecţiei fiscale se aduce, de asemenea, la cunoştinţa acestuia.

Din documentele aflate la dosarul contestaţiei, se reţine că inspecţia fiscală la **X** - mare contribuabil, și asa cum si repezentantii societatii afirma prin contestatia fiscala:

- a inceput in data de **00.00.2019**;
- pe durata inspectiei fiscale a avut loc o suspendare respectiv, de la data de **00.00.2019** la data de **00.00.2019**, suspendare solicitate de **X** in vederea finalizarii furnizarii de documente solicitate in cadrul inspectiei fiscale;
- data discutiei finale a fost stabilita pentru data de **00.00.2020**.

Astfel, **durata efectiva a inspectiei fiscale a fost de 354 de zile**, care, deși a depăsit termenul de 180 de zile prevăzut la art.126 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, același act normativ prevede, la art.126 alin.(2) că ”***În cazul în care inspecţia fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin.(1)****, inspecţia fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecţie fiscală şi decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere.* (...)”.

Or, din cele prezentate mai sus reiese că **dublul perioadei inspecției fiscale este de 360 de zile, termen care care nu a fost depășit** astfel că organele de inspecție fiscală nu sunt decăzute din dreptul de a emite actele administrativ fiscale în urma inspecției fiscale, respectiv decizie de impunere și raport de inspecție fiscală.

Astfel, interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voinţa legiuitorului aşa cum este exprimată ea prin lege, iar în cazul în care voinţa legiuitorului nu reiese clar din textul legii, la stabilirea voinţei legiuitorului se ţine seama de scopul emiterii actului normativ. Totodată, prevederile legislaţiei fiscale se interpretează în sensul în care pot produce efecte, iar nu în acela în care nu ar putea produce niciunul.

De asemenea, se reţine că interpretarea unei legi are ca scop limpezirea unor aspecte juridice neclare, reprezentând tocmai o confirmare a principiului securităţii juridice şi nu o încălcare a acestuia şi totodată lămureşte înţelesul normei interpretate, nici nu adaugă şi nici nu modifică acest înţeles, prin interpretare se explicitează conţinutul pe care norma interpretată l-a avut ”*ab initio”,* fiind exprimarea voinței legiuitorului.

Concluzionând, orice act de aplicare a unui norme de drept presupune interpretarea ei prealabilă spre a se stabili dacă este sau nu aplicabilă situaţiei juridice avute în vedere, interpretarea legii realizându-se numai în scopul aplicării ei în cazul dedus judecăţii.

În ceea ce privește nulitatea actiunii de inspectie fiscala, pentru încălcarea prevederilor legale referitoare la durata inspecției fiscale, potrivit doctrinei, se reține ca trasaturile generale ale nulitatii sunt nesocotirea

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

dispoziţiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conţină actul administrativ fiscal, așa cum se prevede la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, producerea unei vătămări ca urmare a lipsei elementelor anterior precizate precum şi ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancţiunea nulităţii intervine ca o ultimă raţiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condiţiilor mai sus prezentate.

Astfel, în situația invocata de contestatară nu exista un caz de nulitate caz în care este necesar ca cel ce o invoca sa probeze existența unei vatamari fapt nedemonstrat de contestatoare.

Față de cele mai sus mentionate, argumentele contestatarei cu privire la faptul că inspecția fiscală a depășit durata inspecției fiscale de 180 de zile **nu pot fi reținute în solutionare favorabila a cauzei.**

2. Referitor la prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili impozit pe veniturile obținute de persoane juridice nerezidente din Romania, in sumă de 000 lei, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Potrivit prevederilor art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare:

(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.

(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripţie se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit.

Având în vedere aceste dispoziţii legale şi ţinând cont că societatea contestatară invocă prescripţia dreptului organelor de inspecţie de a stabili obligaţii suplimentare de natura impozitului pe veniturile obținute de persoane juridice nerezidente din Romania pe anul 2013**,** sunt aplicabile dispoziţiile Ordonanţei Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare.

Astfel, potrivit prevederilor art.91 alin.(1) şi alin.(2) din Ordonanţa Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare:

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

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

iar potrivit art.23 din acelaşi act normativ:

“Naşterea creanţelor şi obligaţiilor fiscale

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanţă fiscală şi obligaţia fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin.(1) se naşte dreptul organului fiscal de a stabili şi a determina obligaţia fiscală datorată".

Din coroborarea dispoziţiilor legale suscitate, reiese că termenul de prescripţie al dreptului organului fiscal de a stabili obligaţii fiscale se prescrie în termen de 5 ani şi începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanţa fiscală.

Speţei îi sunt incidente şi dispoziţiile art.105 alin.(7) din Ordonanţa Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, care precizează:

˝[...] Începerea inspecţiei fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.˝

coroborate cu prevederile art.102 alin.(6) din acelaşi act normativ care menţionează:

˝Data începerii inspecţiei fiscale este data menţionată în registrul unic de control.[...].˝

Din dispoziţiile legale menţionate mai sus, se reţine că inspecţia fiscală se consemnează în registrul unic de control şi data menţionată în registru reprezintă data începerii inspecţiei fiscale. În cazul de faţă **data inceperii inspecţiei fiscale, așa cum s-a menționat și mai sus, este fără niciun dubiu data de 00.00.2019**, urmare amânării inceperii inspecției fiscale menționată în Acordul nr.**000/2018**.

Totodată, se reţine că termenul de prescripţie se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecţiei fiscale şi data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecţiei fiscale.

Se retine ca, prevederile legale care reglementeaza prescriptia extinctiva sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care începe sa curgă termenul de prescripţie în cazul verificării obligaţiilor fiscale reprezentând impozit pe veniturile obținute de persoane juridice nerezidente din Romania pe anul 2013 se reţine că aceasta este în stransă legatură cu momentul în care s-a născut creanţa fiscala, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le genereaza.

În ceea ce priveşte momentul la care se naşte dreptul organului fiscal de a stabili şi a determina obligaţia fiscală datorată si de la care incepe sa curga termenul de prescriptie, trebuie stabilit momentul in care se constituie baza de impunere care genereaza creanţă fiscală şi obligaţia fiscală corelativă, precum si momentul in care se nasc dreptul de creanţă fiscală şi obligaţia fiscală corelativă.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Astfel, in sensul prevederilor art.23 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, naşterea dreptului organului fiscal de a stabili şi a determina obligaţia fiscală datorată, este naşterea dreptului la acţiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acţiunea de a stabili obligaţii fiscale.

Dreptul la acţiune al organului fiscal pentru stabilirea obligaţiilor fiscale se naşte la data la care a expirat termenul legal de depunere a declaraţiei fiscale pentru perioada respectivă.

În ceea ce priveşte **impozitul pe veniturile obținute de persoane juridice nerezidente din Romania pe anul 2013,** potrivit art.116 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare:

"(4) Impozitul se calculează, respectiv se reţine în momentul plăţii venitului şi se plăteşte la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. *Impozitul se calculează, se reţine şi se plăteşte, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieţei valutare comunicat de Banca Naţională a României, valabil în ziua reţinerii impozitului pentru nerezidenţi. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acţionarilor sau asociaţilor până la sfârşitul anului în care s-au aprobat situaţiile financiare anuale, impozitul pe dividende se declară şi se plăteşte până la data de 25 ianuarie a anului următor.*"

Din constatări reiese că persoane juridice nerezidente au obținut venituri din servicii prestate în România pentru care nu au prezentat certificate de rezidență fiscală care să ateste cu acestea sunt impozitate în celălalt stat.

În concluzie, baza impozabila s-a constituit la data plăților efectuate, iar dreptul de creanta fiscala si obligatia corelativa s-au nascut la termenul de declarare, respectiv până la 25 luna următoare în care s-au efectuat plătile.

Astfel, se reţine că în cazul impozitului pe veniturile obținute de persoane juridice nerezidente din Romania pe anul 2013**,** termenul de prescripţie a dreptului organului fiscal de a stabili obligaţii fiscale începe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care legea prevede obligativitatea depunerii declarației și plății impozitului formularului 101 "*Declaratie privind impozitul pe profit*".

Mai mult, a interpreta începerea cursului prescriptiei extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitul pe veniturile obținute de persoane juridice nerezidente din Romania pe anul 2013 în raport de o dată anterioară termenului prevăzut pentru declararea acestuia ar însemna sa nu se dea eficienta prevederilor art.116 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare:

Astfel, pentru perioada supusă verificării în ce priveşte impozitul pe veniturile obținute de persoane juridice nerezidente din Romania pe perioada 2013-2014 inspecţia fiscală a început la data de **00.00.2019** şi a fost finalizată

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

în data de **00.00.2020**, iar Decizia de impunere privind obligaţiile fiscale principale aferente diferenţelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecţiei fiscale la persoane juridice nr.**000** a fost emisă la data de **00.00.2020.**

Astfel, pentru impozitul pe veniturile obținute de persoane juridice nerezidente din Romania pe anul 2013, **din analiza anexelor la raportul de inspecție fiscală rezultă că pe anul 2013 plățile au fost efectuate în luna 00 2013 de unde reiese că obligația declarării și plății impozitului reținut trebuia efectuată până la data de 00.00.2014**. Astfel, **termenul de prescripţie a dreptului la acţiune al organului de inspecţie fiscală începe să curgă de la data de 01.01.2015.**

Astfel, în perioada cuprinsă între **00.00.2019** – **00.00.2020**, prescripţia dreptului organelor de inspecţie fiscală de a stabili obligaţii fiscale a fost suspendată potrivit prevederilor art.111 alin.(2) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripţie, respectiv 01.01.2015 pentru impozitul pe veniturile obținute de persoane juridice nerezidente din Romania, rezultă că până la data începerii verificării, respectiv **00.00.2019** obligaţiile suplimentare de plată de natura impozitului pe veniturile obținute de persoane juridice nerezidente din Romania, au fost stabilite înlăuntrul termenului de prescripţie.

Rezulta ca argumentele contestatarei cu privire la efectul implinirii termenului de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili impozit pe veniturile obținute de persoane juridice nerezidente din Romania nu sunt intemeiate, impozitul pe veniturile obținute de persoane juridice nerezidente din Romania fiind declarat in luna următoare celei în care au fost efectuate plățile din luna **00** 2013, respectiv în luna **00** 2014, **iar termenul de prescriptie începe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui în care s-a nascut creanta fiscala, respectiv 01.01.2015.**

De asemenea, se reţine că obligaţiile fiscale suplimentare au fost stabilite în baza prevederilor Codului fiscal şi a Normelor de aplicare a Codului fiscal, iar dreptul organelor de inspecţie fiscală de a stabili obligaţii fiscale suplimentare pe perioada de prescripţie este în vigoare conform prevederilor mai sus enunţate.

3. În ceea ce priveşte suma de 000 lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2013, cauza supusă soluţionării este dacă în mod legal de organele de inspecţie fiscală au stabilit obligaţii fiscale suplimentare, constând în impozit pe profit aferent anului 2013, în condiţiile în care dreptul de stabilire a creanţelor fiscale era prescris la data începerii inspecţiei fiscale.

În fapt, din actele existente la dosar se reţine că prin Decizia de impunere nr.**000/2020**, emisă în baza Raportului de inspecţie fiscală

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

nr.**000/2020**, încheiat de organele de inspecţie fiscală din cadrul **Y**, au fost stabilite în sarcina **X**, pentru anul 2013, obligaţii fiscale reprezentand impozit pe profit în sumă de **000 lei**.

Prin contestaţia formulată **X** invocă prescripţia dreptului organului de inspecţie fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare pentru intreg anul 2013, în ceea ce privește impozitul pe profit.

În drept, în ceea ce priveşte prescripţia dreptului organelor fiscale de a stabili obligaţii fiscale în materia impozitului pe profit, aferente creanţelor fiscale născute în perioada anului 2013, la art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare, se prevede:

"(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.

(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripţie se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit".

Având în vedere aceste dispoziţii legale şi ţinând cont că societatea contestatară invocă prescripţia dreptului organelor de inspecţie de a modifica baza de impunere aferentă impozitului pe profit pentru anul 2013, sunt aplicabile dispoziţiile OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare.

Potrivit prevederilor art.91 alin.(1) şi alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare:

" (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligaţii fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepţia cazului în care legea dispune altfel.

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

iar potrivit art.23 din acelaşi act normativ:

"Naşterea creanţelor şi obligaţiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanţă fiscală şi obligaţia fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin.(1) se naşte dreptul organului fiscal de a stabili şi a determina obligaţia fiscală datorată".

Referitor la articolele de lege, mai sus menționate**, prin Decizia nr.21/14.09.2020** (publicată în Monitorul oficial nr.1257/18.12.2020) ***pronunțată* în dosarul nr.1375/1/2020**, Înalta Curte de Casație și Justiție a admis recursul în interesul legii formulat de Colegiul de conducere al Curţii de Apel Braşov, în interpretarea şi aplicarea dispoziţiilor art. 91 alin.(1) şi (2),

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

coroborate cu cele ale art. 23 din Ordonanţa Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare.

Astfel, la pct.65 din decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție, instanța reține:

”65. „Momentul“ constituirii bazei de impunere, în sensul art. 23 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, este anul fiscal în care se realizează profitul impozabil. Obţinerea acestuia generează pentru bugetul de stat o creanţă fiscală, iar pentru contribuabil o obligaţie fiscală, constând în impozitul pe profit”.

Din coroborarea dispoziţiilor legale, mai sus citate, precum și din interpretarea instanței supreme, reiese că termenul de prescripţie al dreptului organului fiscal de a stabili obligaţii fiscale se prescrie în termen de 5 ani şi începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanţa fiscală. Acesta se naște în momentul în care se constituie baza de impunere, care generează dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Speţei îi sunt incidente şi dispoziţiile art.105 alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare, în vigoare la data începerii inspecţiei fiscale, care precizează:

˝[...] Începerea inspecţiei fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.˝

coroborate cu prevederile art.102 alin.(6) din acelaşi act normativ care menţionează:

˝Data începerii inspecţiei fiscale este data menţionată în registrul unic de control [...].˝

Din dispoziţiile legale menţionate mai sus, se reţine că inspecţia fiscală se consemnează în registrul unic de control şi data menţionată în registru reprezintă data începerii inspecţiei fiscale, în cazul de faţă **00.00.2019**, așa cum recunoaște societatea având in vedere că data inceperii inspecției a fost amânată conform Acordului nr.**000/2018**, menționat în Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2020**.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale, așa cum se prevede la art.92 alin.(2) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

*”**Întreruperea şi suspendarea termenului de prescripţie a dreptului de a stabili obligaţii fiscale***

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

(2) Termenele de prescripţie prevăzute la art. 91 se suspendă:

...

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecţiei fiscale şi data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecţiei fiscale;

De asemenea, se reține că, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripţie în cazul verificării obligaţiilor fiscale reprezentând impozit pe profit, se constată că aceasta este în strânsă legatură cu momentul în care s-a născut creanţa fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

În ceea ce priveşte momentul la care se naşte dreptul organului fiscal de a stabili şi a determina obligaţia fiscală datorată şi de la care începe să curgă termenul de prescripţie, acesta se stabilește în funcție de momentul în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit datorat.

Astfel, în sensul prevederilor art.23 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, naşterea dreptului organului fiscal de a stabili şi a determina obligaţia fiscală datorată, este naşterea dreptului la acţiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acţiunea de a stabili obligaţii fiscale.

Dreptul la acţiune al organului fiscal pentru stabilirea obligaţiilor fiscale se naşte la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit..

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului **2013**, profitul impozabil pentru care se calculează impozitul pe profit s-a realizat în anul 2013, iar termenul de prescripţie a dreptului la acţiune al organului de inspecţie fiscală începe să curgă de la data de **01.01.2014**.

În același sens este și Decizia nr.21/14.09.2020, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, mai sus menționată, prin care instanța a stabilit:

”Admite recursul în interesul legii formulat de Colegiul de conducere al Curţii de Apel Braşov.

În interpretarea şi aplicarea dispoziţiilor art. 91 alin. (1) şi (2), coroborate cu cele ale art. 23 din Ordonanţa Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, termenul de 5 ani de prescripţie a dreptului organului fiscal de a stabili obligaţii fiscale reprezentând impozit pe profit şi accesorii ale acestora curge de la data de 1 ianuarie a anului următor anului fiscal în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit datorat de contribuabil.

Obligatorie, potrivit dispoziţiilor art. 517 alin. (4) din Codul de procedură civilă”.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Se reţine că, în ceea ce priveşte impozitul pe profit supus verificării, respectiv pentru perioada **00.00.2013-00.00.2013**, inspecţia fiscală a început la data de **00.00.2019**, așa cum recunoaște societatea având in vedere că data inceperii inspecției a fost amânată conform Acordului nr.**000/2018**, menționat în Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2020** şi finalizată în data de **00.00.2020**, iar Decizia de impunere nr.**000** a fost emisă la data de **00.00.2020**.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripţie, respectiv **01.01.2014** pentru anul 2013, rezultă că până la data începerii verificării, respectiv **00.00.2019**, **dreptul organelor de inspecţie fiscală de a dispune obligaţii fiscale în materia impozitului pe profit era prescris**, decizia de impunere contestată fiind emisă în afara termenului de prescripţie.

Având în vedere cele mai sus precizate, în temeiul art.50 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va anula parțial Decizia de impunere nr.**000/2020**, emisă de **Y** p**entru suma de 000 lei, reprezentând impozit pe profit aferent anului 2013,** întrucât aceasta a fost emisă cu încălcarea prevederile legale imperative care reglementează prescripţia extinctivă, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucţiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va admite parțial contestaţia societăţii pentru impozitul pe profit în sumă de 000 lei,** individualizat prin Decizia de impunere nr.**000/2020**.

B. Aspecte de fond

Referitor la suma de 000 lei, compusă din:
- 000 lei - impozit pe profit,
- 000 lei - impozit pe veniturile obținute de persoane juridice nerezidente din România.

1) Referitor la impozitul pe profit în sumă de 000 lei aferent cheltuielilor în sumă de 000 lei inregistrate cu privire la imprumutul subordonat constand din investitia în valori mobiliare reprezentand

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

obligatiuni municipale de pe piata de titluri suverane cu venit fix, cauza supusă soluționării este dacă Direcţia generală de Soluţionare a Contestaţiilor din cadrul Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul impozitului pe profit în condiţiile în care:

- ulterior amendării societății de către Autoritatea de Supraveghere Financiara, prin Decizia nr.**000/2017**, aceasta a încheiat, **la data de 00.00.2017, *„Act aditional si novatie a Contractului de imprumut subordonat din 00.00.2016”*** cu **A** prin care s-a agreat **sa se inlocuiască forma de constituire a imprumutului subordonat de investitie in obligatiuni in imprumut subordonat cu disponibil in numerar,** suplimentarea imprumutului la **000** euro, precum și modificarea termenilor contractului ;

- organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă ASF a acceptat planul de redresare a societății (prin contestație societatea susține că s-a încheiat în **00** 2017) ca urmare a schimbării naturii contractului din contract de investiții în obligațiuni în contract de împrumut subordonat cu disponibil în numerar;

-astfel, în funcție de cele de mai sus, se impune reanalizarea cheltuielilor în vederea stabilirii cuantumului cheltuielilor aferente contractului de investiții în obligațiuni din **00.00.2016** care a fost sanctionat de ASF, respectiv al cuantumului cheltuielilor aferente contractului de împrumut cu disponibil în numerar și a caracterului deductibil/nededcutibil al acestora.

Perioada verificată : 2016 - 2017.

În fapt, societatea a **inregistrat cheltuieli cu privire la imprumutul subordonat constand din investitia în valori mobiliare reprezentand obligatiuni municipale de pe piata de titluri suverane cu venit fix** in valoare nominala de **000** euro **contractat de la A.**

Autoritatea de supraveghere financiara, publica in Monitorul Oficial in data de **00.00.2016** Decizia nr **000/2016** privind deschiderea procedurii de redresare financiara pe baza de plan de redresare la **X.**

Urmare a aspectelor constatate in urma contolului ASF, conform art. 1 al Deciziei ASF nr.**000/2016**, se dispune deschiderea procedurii de redresare pe baza de plan de redresare financiara la **X.**

Conform art. 3 din aceeasi decizie, consiliul de administratie al societatii are obligatia sa intocmeasca si sa depuna la sediul ASF un plan de redresare financiara, in termne de cel mult 20 de zile de la data primirii deciziei de catre societate.

La art. 4 din decizie se mentioneaza ca planul de redresare financiara va cuprinde masuri de redresare, precum și modalitatile concrete si termenle

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

de indeplinire a masurilor asumate de conducerea societatii in vederea asigurarilor fondurilor proprii, eligibile care acopera cerinta de capital de solvabilitate (SCR) sau pentru modificarea profilului de risc, a fondurilor proprii eligibile care acopera cerinta minima de capital (MCR), precum si coeficientul de lichiditate.

Art. 5 din aceeasi decizie obliga **X** la masuri prudentiale, dintre care:

- inventariere si evaluarea creantelor inregistrate de societate, cu inregistrare in contabilitate a ajustarilor pentru depreciere corespunzatoare;
- inventarierea dosarelor de dauna inregistrate in evidenta societatii la **00.00.2016** si evaluarea cu ocazia inventarierii, a rezervei de dauna avizata precum si recalcularea rezervei de dauna neavizata;
- recuperarea imprumuturilor acordate societatilor afiliate si interzicerea acordarii de noi imprumuturi;
- recuperarea creantelor neincasate de la debitori diversi;
- interzicerea efectuarii de investitii in valori mobiliare si imobiliare, cu exceptia plasamentelor in depozite bancare, titluri de stat si certificate de trezorerie.

Astfel, pentru a intruni conditiile dispuse de ASF prin Decizia nr.**000/2016** si asumate prin planul de redresare financiara (revizia 3), **societatea incheie in data de 00.00.2016 un contract de imprumut subordonat cu A care are calitatea de imprumutator.**

Conform contractului, este intentia comuna a partilor, la momentul perfectarii Contractului, ca imprumutul subordonat sa fie subordonat ca „*pasive subordonate*” in sensul prevederilor Directivei UE Solvabilitate II si a normelor conexe precum si a Normei ASF 28/2015.

Partile convin prin contractul de imprumut subordonat ca pasivul subordonat consta in debit principal de maximum **000** euro. Conform clauzelor, in conformitate cu art.1549 din Codul Civil privind subrogatia consimtita de creditor, imprumutatorul va fi considerat ca a acordat imprumutul subordonat in intregime prin si la momentul achitarii obligatiei **X** de a varsa Pretul de subscriptie direct catre **C** din Luxemburg (emitentul obligatiunilor) pentru obligatiunile (obligatiuni garantate) emise cu referinta la portofoliul de titluri de stat si obligatiuni municipale de pe piata de titluri suverane cu venit fix, in valoare nominala de **000** euro.

Astfel, dovada indeplinirii obligatiei societatii de a plati pretul de subscriptie catre emitent este constituita din:

a) contractul de subscriptie perfectat intre societate si emitent, sau

b) certificatele de obligatiuni emise in beneficiul societatii, in baza contractului de subscriptie.

Imprumutul subordonat este constituit pe o perioada nedeterminata si, conform clauzelor contractului, nicio rambursare nu va fi solicitata sau

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

permisa mai devreme de expirarea unei perioade initiale de 5 ani. Toate rambursarile vor face obiectul unei notificari prealabile de cel putin 5 ani.

S-a constatat că, societatea a inregistrat in evidenta contabila, in data de **00.00.2016** prin nota contabila 451 „*Decontari intre societati afiliate*" – 163 „*Datorii subordonate*" suma de **000 lei** reprezentând *„Realizare imprumut subordonat prin cesiune portofoliu".*

In data de 00.00.2016, **X** a încheiat Contractul de subscriere cu **C**.

Contractul prevede ca C, in calitate de emitent, sa emita obligatiuni de tip „*passtrough*" in cuantum de 000 euro cu scadenta **00.00.2021** (data rascumpararii) **„pentru a investi într-un portofoliu de titluri de valoare cu profit fix".**

In data de **00.00.2016, X încheie un Protocol cu A,** prin care se convin anumite clauze.

Astfel, conform Protocolului, avand in vedere că **X** a solicitat **A** sa constituie in beneficiul acesteia un imprumut subordonat in maniera stipulata in Contractul de imprumut subordonat din **00.00.2016** și Partile au agreat ca obligatiile partilor nascute din Contract vor fi indeplinite si subordonate in conformitate cu clauzele contractului mai sus numit și partile doresc sa reglementeze suplimentar prin acest protocol situatia unor costuri specifice suportate de catre **A** în beneficiul sau in legatura cu contractul incheiat cu **X**, partile au convenit asupra unor termeni.

La punctul 1, se clarifica dobanda. Astfel, toate dobanzile conform contactului vor fi achitate in avans, semestrial, pe perioada de calcul ce incepe la data platii, conform notificarilor efectuate de catre **A**.

Conform Protocolului, **X** se angajeaza sa preconstituie lunar, in avans, un depozit ce acopera serviciul total al datoriei, in cuantum de cel mult 1/11 din serviciul anual al datoriei, suma ce va fi creditată către obligatiile viitoare de plată, a dobanzii prevazuta in contract, la fiecare data scadenta.

Punctul 2 din Protocol prevede ca **plata dobanzii va fi efectuata in avans,** pentru perioada **00.00.2016** – **00.00.2017 pana cel tarziu la data de 00.00.2016.**

Punctul 3 din Protocol prevede ca **X** agreaza decontarea catre **A** a tuturor costurilor cu tertii (altele decât dobanzile semestriale) suportate de **A** in legatura cu Contractul mai sus amitit, cu conditia prezentarii de către **A** a suportului documentar pentru cheltuielile efectuate.

Punctul 4 din Protocol reglementeaza perioada, astfel, conform Protocolului, partile au convenit ca acesta sa guverneze toate decontarile pana la expirarea unei perioade de 12 luni de la data Contractului de imprumut subordonat cu **A** din **00.00.2016**, cu posibilitatea prelungirii acestuia la solicitarea **A**.

In data de 00.00.2017, **Autoritatea de Supraveghere Financiara emite Decizia nr. 000/2017 privind sanctionarea cu amenda si retragerea**

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

aprobarii Autoritatii de Supraveghere Financiara **acordate domnului 3 in calitate de membru - presedinte al Consiliului de administratie al X**, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei in data de **00.00.2017**.

Din documentele prezentate organelor de inspectie fiscala, **in data de 00.00.2017**, **X** emite notificarea inregistrata la **A** cu nr.**000/2017**, adresata directorului general al societatii, dl. **4**.

Prin aceasta notificare, **X** itereaza faptul ca *:„...avand in vedere datele bilantului preliminar de la data de **00.00.2017** si a calculelor aferente SCR si MCR si Fonduri Proprii eligibile sa acopere cerintele de capital de solvabilitate, societatea nu acopera aceasta cerinta cu fonduri proprii eligibile suficiente..."*

Prin notificarea mentionata mai sus si invocand motivele citate, **X** isi exercita optiunea de a anula (*„write-down"*) suma principala datorata de **000** euro, constituita in baza Contractului de imprumut subordonat din data de **00.00.2016**, asa cum acesta a fost modificat prin Actul aditional din **00.00.2017**, prin efectul prevederilor art. 2.8 (1) lit. A din contract.

Astfel, **in urma sanctionarii de catre Autoritatea de Supraveghere Financiara** ca urmare a nerespectarii interdictiei cu privire la efectuarea de investitii in valori mobiliare si imobiliare mentionata la art.5 pct. i) din Decizia nr. **000/2016** privind deschiderea procedurii de redresare financiara pe baza de plan de redresare, **X încheie in data de 00.00.2017, *„Act aditional si novatie a Contractului de imprumut subordonat din 00.00.2016"* , incheiat cu A.**

Astfel, partile au agreat sa modifice si sa restructureze acordul lor cu privire la constituirea unui pasiv subordonat prin:

- inlocuirea formei de constituire a imprumutului din investitie in obligatiuni in disponibil in numerar;

- suplimentarea valorii totale a imprumutului pana la valoarea totala de **000** euro, imprumut constituit prin aport în numerar și,

- modificarea si inlocuirea termenilor contractului cu termenii prevazuti in *"Act aditional si novatie a Contractului de imprumut subordonat din **00.00.2016**"*, incheiat cu **A**.

Imprumutul subordonat constituit de catre creditor prin Contractul din **00.00.2016** este considerat desfiintat în "considerarea acordului fiecareia dintre parti cu termenii prevazuti in *"Act aditional si novatie a Contractului de împrumut subordonat din **00.00.2016**"*, incheiat cu **A**, de la momentul cesiunii efective a obligatiunilor de la societate catre creditor.

Punctul 1.6 din Actul aditional mentionat mai sus prevede ca toate costurile ocazionate de incheierea actului aditional și de incheierea, perfectarea si ducerea la indeplinire a tuturor tranzactiilor necesitate de rascumpararea de catre emitent a obligatiunilor prin compensarea cu returnarea si anularea obligatiunilor, precum si pentru inchiderea anticipata a

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

contractelor incheiate de catre creditor pentru constituirea imprumutului initial si structurarea detinerii obligatiunilor și administrarii corporate a detinerilor, vor fi suportate de catre societate, in speta **X.**

Punctul 1.7 din Actul aditional mentioneaza ca partile agreaza ca orice suma achitata anticipat de catre **X** în baza imprumutului inainte de data actului aditional, dar in considerarea unei perioade ulterioare datei actului aditional, sa poata fi compensata de catre parti cu obligatii viitoare ale societatii fata de creditor in baza unui protocol care sa precizeze obligatiile compensate si data compensarii.

De asemenea, tot in actul aditional este stipulat **nivelul dobanzii, in cuantum de 8,5 % anual, platibila in avans, la fiecare 6 luni.**

Astfel, in urma incheierii *„Act aditional si novatie a Contractului de imprumut subordonat din **00.00.2016**”*, **A**, in calitate de imprumutator, notifica **I**, prin adresa din data de **00.00.2017**, în vederea rezilierii Contractului de imprumut de titluri de valoare din data de **00.00.2016**.

In aceasta notificare, **A** propune ca taxă de reziliere, achitarea sumei de **000** euro pana la data de **00.00.2017** si a sumei de **000** euro pana la data de **00.00.2017**.

X, in baza prevederilor pct.16. din *„Act aditional si novatie a Contractului de imprumut subordonat din **00.00.2016**”* si ca urmare a Notificarii din data de **00.00.2017** a **A**, achita societatii **I** suma de **000** euro in data de **00.00.2017** si suma de **000** euro in data de **00.00.2017**.

Din analiza evidentei contabile si fiscale s-a constatat că **X** a inregistrat chetuieli considerate de societate deductibile fiscal in luna **00** 2017 in suma de **000 lei**, dupa cum urmeaza:

- în data de **00.00.2017**

65821 – Despagubiri, amenzi si penalitati = 54424 – Conturi la banci in valuta **000** euro echivalentul a **000 lei**;

- în data de **00.00.2017**:

65821 – Despagubiri, amenzi si penalitati = 54424 – Conturi la banci in valuta **000** euro, echivalentul a **000 lei**.

În data de 00.00.2016, J raspunde unei scrisori de angajament trimisa de **X** referitoare la majorarea capitalului reglementat.

Conform raspunsului oferit de **J** la scrisoarea de angajament, finantarea este asteptata să se ridice la suma de **000** euro (valoarea tranzactiei).

Scrisoarea de angajament a reprezentat un mandat din partea companiei X sa numeasca J ca unic organizator sa pregateasca tranzactia conform termenilor stabiliti prin aceasta scrisoare de angajament, si prin propunerea de tranzactie din data de **00.00.2016** (angajamentul).

Pentru serviciile prestate, **J** a emis catre **X,** dupa cum urmeaza:

- factura **000/2016** in valoare de **000** euro reprezentand servicii prestate conform clauzelor 4(a)(i) si 4(a)(ii);

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

- factura **000/2016** in valoare de **000** euro;
- factura **000/2016** in valoare de **000** euro reprezentand servicii prestate conform clauzelor 1(a)(iv), 1(a)(v), 1(a)(vi), 1(a)(vii) si 1(a)(viii);
- factura **000/2016** in valoare de **000** euro reprezentand sercicii prestate conform clauzelor 4(b)(i), 4(b)(ii) și 4(b)(iii);
- factura **000/2016** in valoare de **000** euro;
- factura **000/2016** in valoare de **000** gbp;
- factura **000/2017** in valoare de **000** euro reprezentand servicii prestate conform clauzelor 5(a)(i) si 5(a)(ii);
- factura **000** in valoare de **000** euro **reprezentand aranjarea vanzarii de obligatiuni emise de C in valoare de 000 euro.**

In contractul din data de **00.00.2017**, conform prevederilor clauzei 13, numirea **J** in calitate de Agent Administrativ inceteaza automat la inchiderea **I** si **K**.

Pentru serviciile prestate, **J** a emis catre **X,** facturi dupa cum urmeaza:
- factura **000/2017** in valoare de **000** euro reprezentand taxe/comisioane conform clauzelor 9 si 13 (închiderea societatilor **I** si **K**) din contractul din data de **00.00.2017**;
- factura **000/2017** in valoare de **000** euro reprezentand taxe/comisioane conform clauzelor 9 si 13 din contractul de servicii administrative din **00.00.2017** referitoare la **C**.

Societatea contestatară a inregistrat in contul contabil 6432 (analitic distinct) *"Cheltuieli privind fondurile speciale privind activitatea de asigurare"* suma de **000 lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor prestate de **L** in perioada 2016 – 2017.

Având în vedere prevederile:

- Deciziei nr. **000/2016** ASF privind deschiderea procedurii de redresare financiara pe baza de plan de redresare la **X**, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei in data de **00.00.2016**, emisa in baza Hotararii Consiliului Autoritatii de Supraveghere Financiara adoptata in sedinta din data de **00.00.2016**, conform art.14 din OUG nr.93/2012, aprobata cu modificari si completari prin Legea nr.113/2013, cu modificari si completari, a prevederilor art.5 lit.i) din aceeasi Decizie care interzice efectuarea de investitii in valori mobiliare si imobiliare, cu exceptia plasamentelor in depozite bancare, titluri de stat si certificate de trezorerie,

- Deciziei nr.**000/2017** ASF privind sanctionarea cu amenda si retragerea aprobarii Autoritatii de Supraveghere Financiara acordate domnului **3** in calitate de membru - presedinte al Consiliului de administratie al **X** publicata in Monitorul Oficial al Romaniei in data de **00.00.2017**, prin care, la punctul 1 din Decizia mai sus amintita, ASF a constatat că, în ceea ce priveste interzicerea efectuarii de investitii in valori mobiliare si imobiliare, cu exceptia plasamentelor în depozite bancare, titluri de stat si certificate de

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

trezorerie, prin contractul de subscriere incheiat intre **X** (subscriitor) si **C** (emitent) in data de **00.00.2016**, emitentul s-a angajat neconditionat si irevocabil la emiterea a 300 de obligatiuni corporatiste pentru suma de **000** euro, astfel nefiind respectata interdictia cu privire la efectuarea de investitii in valori mobiliare si imobiliare mentionata la art.5 pct.i) din Decizia nr.**000/2016** privind deschiderea procedurii de redresare financiara pe baza de plan de redresare la **X,** precum și prevederile art.2 alin.(1) lit.b) din OUG nr.93/2012 privind infiinţarea, organizarea şi funcţionarea Autoritaţii de Supraveghere Financiara aprobata prin Legea nr.113/2013, art.6 alin.(1) si alin.(3) din OUG nr.93/2012 privind infiinţarea, organizarea şi funcţionarea Autoritaţii de Supraveghere Financiara aprobata prin Legea nr.113/2013, art.7 alin.(2) din OUG nr.93/2012 privind infiinţarea, organizarea şi funcţionarea Autoritaţii de Supraveghere Financiara aprobata prin Legea nr. 113/2013, art.8 alin.(1) lit.a) din Legea nr.503/2004 privind redresarea financiara, falimentul, dizolvarea si lichidarea voluntara în activitatea de asigurari, cu modificarile si completarile ulterioare, art.8 alin.(3) lit.f) din Legea nr.503/2004 privind redresarea financiara, falimentul, dizolvarea si lichidarea voluntara în activitatea de asigurari, cu modificarile si completarile ulterioare, *a*rt.19 alin.(1) din Legea nr.503/2004 privind redresarea financiara, falimentul, dizolvarea si lichidarea voluntara în activitatea de asigurari, cu modificarile si completarile ulterioare și art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Conform prevederilor legale mai sus invocate nu s-au acceptat la deducere cheltuielile inregistrate de **X** in evidenta contabila in legatura cu imprumutul subordonat constand din investitia in valori mobiliare reprezentand obligatiuni municipale de pe piata de titluri suverane cu venit fix, in valoare nominala de **000** euro, contractat de la **A**, în sumă de **000 lei** (pentru anul 2016: **000 lei** și pentru anul 2017: **000 lei**).

În drept, sunt incidente prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, conform căruia :

„ART. 25 - Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate in scopul desfasurarii activitatii economice, ***inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare,*** *precum si taxele de inscriere, cotizatiile si contributiile datorate catre camerele de comert si industrie, organizatiile patronale si organizatiile sindicale”.*

Conform prevederilor legale mai sus invocate sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate in scopul desfasurarii activitatii economice, **inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.**

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Astfel, din constatări reiese că potrivit prevederilor art.1 alin.(2) și alin. (3) din OUG nr.93/2012 privind infiinţarea, organizarea şi funcţionarea Autoritaţii de Supraveghere Financiara aprobata prin Legea nr.113/2013:

(2) Autoritatea de Supraveghere Financiară, denumită în continuare A.S.F., se înființează ca autoritate administrativă autonomă, de specialitate, cu personalitate juridică, *independentă, autofinanțată, care își exercită atribuțiile potrivit prevederilor prezentei ordonanțe de urgență,* ***prin preluarea și reorganizarea tuturor atribuțiilor și prerogativelor*** *Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare (C.N.V.M.),* ***Comisiei de Supraveghere a Asigurărilor (C.S.A.)*** *și Comisiei de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private (C.S.S.P.P.).*

(3) În exercitarea atribuțiilor sale, stabilite de prezentul act normativ, ***activitatea A.S.F. nu va fi îngrădită de nicio altă autoritate.”***

La art.2 alin.(1) lit.b) din același act normativ se prevede:

„Art. 2. - (1) in sensul prezentei ordonanţe de urgenţa, ***A.S.F. exercita atribuţii de autorizare, reglementare, supraveghere şi control asupra:***

b) societaţilor comerciale de asigurare, de asigurare-reasigurare *şi de reasigurare, a societaţilor mutuale,* ***denumite în continuare asiguratori, respectiv reasiguratori,*** *precum şi a intermediarilor in asigurari,* ***supravegherea asiguratorilor şi reasiguratorilor care işi desfaşoara activitatea in sau din România,*** *supravegherea activitaţii intermediarilor în asigurari şi reasigurari, precum şi a altor activitaţi in legatura cu acestea, conform prevederilor Legii nr.136/1995 privind asigurarile şi reasigurarile in România, cu modificarile şi completarile ulterioare, Legii nr. 32/2000 privind activitatea de asigurare şi supravegherea asigurarilor, cu modificarile şi completarile ulterioare, Legii nr.260/2008 privind asigurarea obligatorie a locuinţelor impotriva cutremurelor, alunecarilor de teren şi inundaţiilor, republicata, Legii nr.503/2004 privind redresarea financiara şi falimentul societaţilor de asigurare, cu modificarile ulterioare;”*

Art. 6 alin.(1-3) și art.7 alin.(2) prevede:

”Articolul 6(1) Atribuțiile și prerogativele conferite A.S.F., inclusiv condițiile de exercitare a acestora, precum și măsurile și sancțiunile ce pot fi aplicate de A.S.F. sunt cele din actele normative prevăzute la art. 2 alin. (1).

(2) Reglementările A.S.F. pot fi sub formă de hotărâri, ordine, regulamente, norme și instrucțiuni.

(3) Actele individuale ale A.S.F. sunt autorizațiile, atestatele, avizele și deciziile. (...)

Art. 7

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

(2) ***A.S.F. este singura autoritate in masura sa se pronunţe asupra considerentelor de oportunitate, a evaluarilor şi analizelor calitative care stau la baza emiterii actelor sale****."*

Din prevederile legale mai sus invocate reiese că activitatea desfășurată de societățile de asigurare-reasigurare este autorizată, reglementată, supravegheată și controlată de Autoritatea de Supraveghere Financiară (A.S.F.) ale cărei reglementări sunt sub forma hotărârilor, ordinelor, regulamentelor, normelor și instrucțiunilor, iar actele individuale ale A.S.F. sunt autorizațiile, atestatele, avizele și deciziile.

Totodată, A.S.F. este singura autoritate in masura sa se pronunţe asupra considerentelor de oportunitate, a evaluarilor şi analizelor calitative care stau la baza emiterii actelor sale.

De asemenea, conform prevederilor art.7 și art.8 alin.(1) lit.a) ți alin.(3) lit.f) din Legea nr.503/2004 privind redresarea financiara, falimentul, dizolvarea si lichidarea voluntara în activitatea de asigurari, cu modificarile si completarile ulteriorare, conform căruia :

Articolul 7

O societate de asigurare/reasigurare intră în procedura de redresare financiară reglementată de prezenta lege atunci când există cel puțin una dintre următoarele situații:

a) se constată nerespectarea, în orice mod, a prevederilor art. 6 alin. (2), precum și a oricăror altor prevederi legale referitoare la activitatea de asigurare/reasigurare, punându-se în pericol onorarea obligațiilor asumate față de creditorii de asigurări;

b) valoarea marjei de solvabilitate disponibile scade sub valoarea marjei de solvabilitate minime determinate în conformitate cu reglementările în vigoare;

c) valoarea marjei de solvabilitate disponibile scade sub limita minimă prevăzută de reglementările legale în vigoare pentru fondul de siguranță.

Articolul 8

(1) În cazurile prevăzute la art.7 lit.a) și b), Autoritatea de Supraveghere Financiară poate dispune, prin decizie motivată, deschiderea procedurii de redresare financiară prin una dintre următoarele modalități:

a) redresarea societății de asigurare/reasigurare ***pe bază de plan de redresare financiară****; (...)*

(3) Prin decizia de deschidere a procedurii, Autoritatea de Supraveghere Financiară poate dispune aplicarea de către societatea de asigurare/reasigurare a uneia sau mai multora dintre următoarele măsuri prudențiale principale:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

f) interzicerea efectuării de către societatea de asigurare/reasigurare a anumitor investiții; ”.

Astfel, din prevederile legale mai sus invocate reiese **o societate de asigurare/reasigurare intră în procedura de redresare financiară în condițiile reglementate de lege, iar ASF poate dispune, prin decizie motivată, deschiderea procedurii de redresare financiară** prin una dintre modalitățile prevăzute de actele normative, una dintre acestea fiind redresarea societății de asigurare/reasigurare pe bază de plan de redresare financiară, cum este cazul contestatarei.

De asemenea, prin decizia de deschidere a procedurii, ASF poate dispune aplicarea de către societatea de asigurare/reasigurare a uneia sau mai multora dintre următoarele măsuri prudențiale principale intre care se regăsește și ”***interzicerea efectuării de către societatea de asigurare/reasigurare a anumitor investiții”.***

În acest sens, prin Decizia nr.**000/2016** privind deschiderea procedurii de redresare financiară pe bază de plan de redresare la **X** în vigoare de la **00.00.2016** Publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. **000** din **00.00.2016**, s-a dispus:

”(...) ***deschiderea procedurii de redresare financiară pe bază de plan de redresare financiară a X,*** *J**000**,* ***000****, RA**000/2003**, autorizată prin Decizia nr.* ***000*** *din* ***00.00.2001*****), reprezentată legal de domnul* ***3*** *- director general, persoană semnificativă aprobată de Autoritatea de Supraveghere Financiară prin Decizia nr.* ***000*** *din* ***00.00.2015******)* ” și în dispozitiv se menționează:

”*Art. 3. - Consiliul de administraţie al* ***X are obligaţia să întocmească şi să depună la sediul Autorităţii de Supraveghere Financiară un plan de redresare financiară,*** *în termen de cel mult 20 de zile de la data primirii de către societate de asigurare a prezentei decizii.* (...)

Art. 5. - În conformitate cu dispoziţiile art. 8 alin. (3) şi (4) din Legea nr. 503/2004, republicată, cu modificările ulterioare, X are obligaţia implementării următoarele măsuri prudenţiale:

a) inventarierea şi evaluarea, conform normelor în vigoare, a creanţelor înregistrate în evidenţele societăţii, cu înregistrarea rezultatelor în contabilitatea societăţii a ajustărilor de depreciere corespunzătoare;

b) inventarierea dosarelor de daună înregistrate în evidenţele ***X*** *la data de* ***00.00.2016*** *şi evaluarea, cu ocazia inventarierii, a rezervei de daună avizată, precum şi recalcularea rezervei de daună neavizată, pe categorie de asigurări, în vederea stabilirii obligaţiilor faţă de beneficiarii contractelor de asigurare, în termen de 60 de zile calendaristice de la emiterea prezentei decizii;*

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

c) cuantificarea necesarului de reasigurare, reducerea riscurilor de concentrare şi de credit prin reanalizarea politicii de reasigurare şi plasarea riscurilor către reasigurători cu rating acordat de agenţii de rating recunoscute;

d) recuperarea împrumuturilor acordate societăţilor afiliate şi interzicerea acordării de noi împrumuturi;

e) recuperarea creanţelor neîncasate de la debitori diverşi;

f) asigurarea nivelului fondurilor proprii eligibile care acoperă cerinţa minimă de capital (MCR) calculat la data de 1 ianuarie 2016 sau modificat profilul de risc, astfel încât în termen de 3 luni de la data aprobării planului de redresare să fie respectată cerinţa minimă de capital (MCR);

g) asigurarea nivelului fondurilor proprii eligibile care acoperă cerinţa de capital de solvabilitate (SCR) calculat la data de 1 ianuarie 2016 sau modificat profilul de risc, astfel încât în termen de 6 luni de la data aprobării planului de redresare să fie respectată cerinţa de capital de solvabilitate (SCR);

h) limitarea unităţilor de expunere brute aferente activităţii de asigurare RCA şi a valorii expunerilor brute corespunzătoare celorlalte activităţi de asigurare practicate de societate pentru anul 2016 la nivelul maxim de 75% din valorile înregistrate în cursul anului 2015;

i) interzicerea efectuării de investiţii în valori mobiliare şi imobiliare, cu excepţia plasamentelor în depozite bancare, titluri de stat şi certificate de trezorerie;

j) interzicerea subscrierii de noi contracte de asigurare şi a încasării primelor aferente clasei B 15 "Asigurări de garanţii";

La art.19 alin.(1) din Legea nr.503/2004 privind redresarea financiara, falimentul, dizolvarea si lichidarea voluntara în activitatea de asigurari, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

*„**Decizia Autoritaţii de Supraveghere Financiara prevazuta la art. 8**, 13 şi 15 **este executorie.**”*

Ca urmare, se reţin următoarele:

- **societatea a inregistrat cheltuieli cu privire la imprumutul subordonat constand în investitii în valori mobiliare reprezentand obligatiuni municipale de pe piata de titluri suverane cu venit fix** in valoare nominala de **000** euro;
- Autoritatea de Supraveghere Financiara, a publicat in Monitorul Oficial in data de **00.00.2016**, **Decizia nr.000/2016 privind deschiderea procedurii de redresare financiara pe baza de plan de redresare financiară la X;**

-art. 5 din aceeasi decizie obliga **X** la masuri prudentiale, dintre care:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

- inventariere si evaluarea creantelor inregistrate de societate, cu inregistrare in contabilitate a ajustarilor pentru depreciere corespunzatoare;
- inventarierea dosarelor de dauna inregistrate in evidenta societatii la 31.12.2016 si evaluarea cu ocazia inventarierii, a rezervei de dauna avizata precum si recalcularea rezervei de dauna neavizata;
- recuperarea imprumuturilor acordate societatilor afiliate si interzicerea acordarii de noi imprumuturi;
- recuperarea creantelor neincasate de la debitori diversi;
- **interzicerea efectuarii de investitii in valori mobiliare si imobiliare,** cu exceptia plasamentelor in depozite bancare, titluri de stat si certificate de trezorerie.

- în vederea intocmirii planului de redresare **societatea a incheiat in data de 00.00.2016 un contract de imprumut subordonat cu A care are calitatea de imprumutator pentru** debit principal de maximum **000** euro.

Conform clauzelor, imprumutatorul va fi considerat ca a acordat imprumutul subordonat in intregime prin si la momentul achitarii obligatiei **X** de a varsa Pretul de subscriptie direct catre **C** (emitentul obligatiunilor) pentru obligatiunile (obligatiuni garantate) emise cu referinta la portofoliul de titluri de stat si obligatiuni municipale de pe piata de titluri suverane cu venit fix, in valoare nominala de **000** euro.

Astfel, dovada indeplinirii obligatiei societatii de a plati pretul de subscriptie catre emitent este constituita din:

a) contractul de subscriptie perfectat intre societate si emitent, sau

b) certificatele de obligatiuni emise in beneficiul societatii, in baza contractului de subscriptie.

Imprumutul subordonat este constituit pe o perioada nedeterminata si, conform clauzelor contractului, nicio rambursare nu va fi solicitata sau permisa mai devreme de expirarea unei perioade initiale de 5 ani. Toate rambursarile vor face obiectul unei notificari prealabile de cel putin 5 ani.

Societatea a inregistrat in evidenta contabila, in data de **00.00.2016** prin nota contabila 451 „*Decontari intre societati afiliate*” – 163 „*Datorii subordonate*” suma de **000 lei** reprezentând *„Realizare imprumut subordonat prin cesiune portofoliu”.*

In data de 00.00.2016, **X** a încheiat Contractul de subscriere cu **C**, care prevede ca **C**, in calitate de emitent, sa emita obligatiuni de tip „*passtrough*” in cuantum de **000** euro cu scadenta **00.00.2021** (data rascumpararii) **„pentru a investi într-un portofoliu de titluri de valoare cu profit fix”.**

In data de **00.00.2016, X încheie un Protocol cu A,** prin care se convin anumite clauze referitoare la dobânzi, date scadente pentru rambursare, decontarea catre **A** a tuturor costurilor cu tertii (altele decât

dobanzile semestriale) suportate de **A** in legatura cu Contractul, perioada decontarillor pana la expirarea unei perioade de 12 luni;

- în data de 00.00.2017, **Autoritatea de Supraveghere Financiara publică în Monitorul Oficial Decizia nr.000/2017 privind sanctionarea cu amenda si retragerea aprobarii acordate domnului 3 in calitate de membru - presedinte al Consiliului de administratie al X;**

-**in urma sanctionarii de catre Autoritatea de Supraveghere Financiara** ca urmare a nerespectarii interdictiei cu privire la efectuarea de investitii in valori mobiliare si imobiliare mentionata la art.5 pct. i) din Decizia nr. **000/2016** privind deschiderea procedurii de redresare financiara pe baza de plan de redresare, **X încheie, in data de 00.00.2017, *„Act aditional si novatie a Contractului de imprumut subordonat din 00.00.2016”*, cu A** prin care părțile au agreat inlocuirea formei de constituire a imprumutului din investitie in obligatiuni in disponibil in numerar, suplimentarea valorii totale a imprumutului pana la valoarea totala de **000** euro, imprumut constituit prin aport în numerar și modificarea si inlocuirea termenilor contractului cu termenii prevazuti in *”Act aditional si novatie a Contractului de imprumut subordonat din **00.00.2016**”*, incheiat cu **A**.

În urma incheierii actului adițional și novație a contractului din **00.00.2016**, **A**, in calitate de imprumutator, notifica **I** în vederea rezilierii Contractului de imprumut de titluri de valoare din data de **00.00.2016** pentru care se achită ca taxă de reziliere, suma de **000** euro pana la data de **00.00.2017** si suma de **000** euro pana la data de **00.00.2017**.

- societatea a inregistrat chetuieli in luna **00** 2017 in suma de **000 lei**, dupa cum urmeaza:
- în data de **00.00.2017**
65821 – Despagubiri, amenzi si penalitati = 54424 – Conturi la banci in valuta **000** euro echivalentul a **000 lei**;
- în data de **00.00.2017**:
65821 – Despagubiri, amenzi si penalitati = 54424 – Conturi la banci in valuta **000** euro, echivalentul a **000 lei**.

- de asemenea, in data de 00.00.2016, J raspunde unei scrisori de angajament trimisă de **X**, ce reprezintă **un mandat din partea companiei X sa numeasca J ca unic organizator** sa pregateasca tranzactia conform termenilor stabiliti prin aceasta scrisoare de angajament, si prin propunerea de tranzactie din data de **00.00.2016** (angajamentul).

Pentru serviciile prestate, **J** a emis catre **X,** dupa cum urmeaza:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

- factura **000/2016** in valoare de **000** euro reprezentand servicii prestate conform clauzelor 4(a)(i) si 4(a)(ii);
- factura **000/2016** in valoare de **000** euro;
- factura **000/2016** in valoare de **000** euro reprezentand servicii prestate conform clauzelor 1(a)(iv), 1(a)(v), 1(a)(vi), 1(a)(vii) si 1(a)(viii);
- factura **000/2016** in valoare de **000** euro reprezentand sercicii prestate conform clauzelor 4(b)(i), 4(b)(ii) și 4(b)(iii);
- factura **000/2016** in valoare de **000** euro;
- factura **000/2016** in valoare de **000** gbp;
- factura **000/2017** in valoare de **000** euro reprezentand servicii prestate conform clauzelor 5(a)(i) si 5(a)(ii);
- factura **000** in valoare de **000** euro reprezentand aranjarea vanzarii de obligatiuni emise de **C** in valoare de **000** euro.

De asemenea, pentru serviciile prestate, **J** a emis catre **X,** facturi dupa cum urmeaza:
- factura **000/2017** in valoare de **000** euro reprezentand taxe/comisioane conform clauzelor 9 si 13 (închiderea societatilor **I** si **K**) din contractul din data de **00.00.2017**;
- factura **000/00.00.2017** in valoare de **000** euro reprezentand taxe/comisioane conform clauzelor 9 si 13 din contractul de servicii administrative din **00.00.2017** referitoare la **C**.

Societatea contestatară a inregistrat in contul contabil 6432 (analitic distinct) *"Cheltuieli privind fondurile speciale privind activitatea de asigurare"* suma de **000 lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor prestate de **L** in perioada 2016 – 2017.

Față de cele prezentate mai sus organul de soluționare a contestației reține că, **organele de inspecție fiscală nu au analizat faptul că**, **ulterior Deciziei ASF nr.000/2017** privind sanctionarea cu amenda si retragerea aprobarii acordate domnului **3** in calitate de membru - presedinte al Consiliului de administratie al **X, la data de 00.00.2017**, societatea a încheiat *„Act aditional si novatie a Contractului de imprumut subordonat din **00.00.2016**"* , cu **A**, prin care părțile au agreat **inlocuirea formei de constituire a imprumutului din investitie in obligatiuni in imprumut subordonat cu disponibil in numerar,** suplimentarea valorii totale a imprumutului pana la valoarea totala de **000** euro, imprumut constituit prin aport în numerar și modificarea si inlocuirea termenilor contractului cu termenii prevazuti in actul aditional și novație.

Astfel, nu s-a analizat dacă Autoritatea de Supraveghere Financiara, în calitatea de autoritate care reglementează, controlează și aprobă activitatea **X** a acceptat planul de redresare a activității societății având în vedere

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

schimbarea/novația contractului inițial din contract de împrumut subordonat de investiții în obligațiuni **in imprumut subordonat cu disponibil in numerar,** (în contestație societatea susține că redresarea financiară s-a încheiat în **00** 2017).

Ca urmare, în funcție de cele rezultate conform celor mai sus invocate, se impune reanalizarea situației de fapt și, pe cale de consecință, **se impune reanalizarea cheltuielilor inregistrate de societate**, respectiv stabilirea cuantumului cheltuielilor aferente Contractului de împrumut subordonat de investiții în obligațiuni din **00.00.2016** care a fost amendat de ASF, respectiv stabilirea cuantumului cheltuielilor ce derivă din incheierea *„Actului aditional si novatie a Contractului de imprumut subordonat din **00.00.2016**”* prin care a fost schimbată natura contractului inițial în contract de imprumut subordonat cu disponibil in numerar, respectiv stabilirea caracterului deductibil/nedeductibil al acestora la calculul impozitului pe profit.

Se reține și aspectul conform căruia din constatări nu rezultă serviciile prestate de **J** în calitate de mandatar al **X** fiind invocate doar articolele din contract.

Astfel, în temeiul prevederilor prevederile art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare, potrivit căruia *„(3) Prin decizie se poate desfiinţa, total sau parţial, actul administrativ atacat în situaţia în care, din documentele existente la dosar şi în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situaţia de fapt în cauza supusă soluţionării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent şi de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluţionare a contestaţiei. Pentru un tip de creanţă fiscală şi pentru o perioadă supusă impozitării, desfiinţarea actului administrativ fiscal se poate pronunţa o singură dată”,* coroborat cu pct.11.4 OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucţiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care prevede *“11.4. Prin decizie se poate desfiinţa total sau parţial actul administrativ fiscal atacat. [….]”,* se va desființa parțial Decizia de impunere nr.**000/2020** pentru **impozitul pe profit în sumă de 000 lei** aferent cheltuielilor în sumă de **000 lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prinr-o altă echipă, să reanalizeze situația de fapt fiscală în funcție de cele prezentate în considerentele prezentei decizii, de documentele prezentate de societate și de temeiurile de drept incidente.

2. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de 000 lei aferent cheltuielilor de executare, angajate în vederea platii unor despagubiri și

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

daune interese stabilite in urma unor hotarari judecatoresti, **în sumă de 000 lei,** cauza supusă soluționării este dacă Direcţia generală de Soluţionare a Contestaţiilor din cadrul Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală se poate pronunţa cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul impozitului pe profit în condiţiile în care din constatări reiese că sunt cheltuieli cu executarea silită care nu au legătură cu activitatea desfășurată de societate conform prevederilor Codului de procedură civilă, fără a se efectua o analiză a documentelor în vederea stabilirii concrete a naturii acestora, respectiv dacă parțial/total astfel de cheltuieli intră în sarcina societății de a le suporta, avându-se în vedere legile speciale care reglementează activitatea societății, inclusiv cele referitoare la soluționarea dosarelor de daună care se finalizează cu executare silită.

Perioada verificată: 2014-2017.

În fapt, având în vedere că societatea a inregistrat pe cheltuieli, in debitul contului contabil 6021 (analitic distinct) – Cheltuieli privind daunele, sumele platite cu titlu de dauna in dosarele de dauna aferente politelor incheiate, precum si cheltuielile privind executarea silita in cazul anumitor dosare de dauna unde plata nu s-a efectuat in mod voluntar in urma unei hotarari executorii a instantelor, iar în urma solicitării documentelor intrucăt dosarele de dauna și documente judecatorești erau în număr foarte mare echipa de inspectie fiscala **a tinut cont de motivele invocate de societate**.

Astfel, avand in vedere propunerea societatii de a extrage un esantion din intreaga populatie de dosare de dauna ce au presupus interventia unui executor judecatoresc **echipa de inspectie fiscala a procedat la identificarea tuturor cheltuielilor inregistrate in evidenta contabila, cheltuieli inregistrate de societate in urma platii despagubirilor prin executare silita.**

Din analiza efectuata, a rezultat că **X** a inregistrat in debitul contului 6021(analitic distinct) – Cheltuieli privind daunele, sume platite prin executare silita, cu titlu de despagubiri aferente politelor de asigurare incheiate, in valoare totala de **000 lei**, astfel:
-în anul 2013: **000 lei**;
-în anul 2014: **000 lei**;
-în anul 2015: **000 lei**;
-în anul 2016: **000 lei**;
-în anul 2017: **000 lei**.

Astfel, **s-a procedat la extragerea unui esantion format din 100 de inregistrari din totalul de 6.549 de inregistrari identificate in evidenta contabila a X pentru perioada 2013 – 2017**. Metoda aleasa a fost cea a produsului/serviciului si volumului, astfel descrisa in Ordinul 3389 din

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

03.11.2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, iar criteriile avute in vedere in stabilirea sondajului au fost:
-identificarea tuturor executorilor judecatoresti inscrisi in rubrica „explicatii” ale contului 602 (analitic distict) din Registrele jurnal si alegerea unui numar de 100 de executori judecatoresti distincti, care se regasesc inscrisi in rubrica „*explicatii*” ale Registrelor jurnal aferente anilor 2013-2017;
si
-identificarea sumei inregistrata in contul 6021 (analitic distinct) – Cheltuieli privind daunele si alegerea unui numar de 25 de pozitii cu executori judecatoresti distincti pentru fiecare interval al onorariilor minimale si maximale pentru serviciile prestate de executorii judecatoresti astfel cum sunt stabilite prin Ordinul nr.2561/2012 pentru modificarea anexei la Ordinul ministrului justitiei nr.2.550/C/2006 privind aprobarea onorariilor minimale si maximale pentru serviciile prestate de executorii judecatoresti.

Dupa stabilirea valorii cheltuielilor cu executarea silita, pentru cele 94 de dosare prezentate de societate, **a fost calculat un procent mediu reprezentand cheltuieli de executare silita pentru fiecare interval al onorariilor minimale si maximale pentru serviciile prestate de executorii judecatoresti** astfel cum sunt stabilite prin Ordinul nr.2561/2012 pentru modificarea anexei la Ordinul ministrului justitiei nr.2.550/C/2006 privind aprobarea onorariilor minimale si maximale pentru serviciile prestate de executorii judecatoresti.

Procentul a fost calculat ca raport intre suma reprezentand cheltuiala cu executarea silita si diferenta dintre suma inregistrata in contul 6021(analitic distinct) si cheltuiala cu executarea silita, dupa cum urmeaza:
- pentru intervalul [0 ; 50.000] cuprinzand 22 de pozitii din sondaj, procentul mediu calculat este 18.42%;
- pentru intervalul [50.001 ; 80.000] cuprinzand 22 de pozitii din sondaj, procentul mediu calculat este 13.51%;
- pentru intervalul [80.001 ; 100.000] cuprinzand 21 de pozitii din sondaj, procentul mediu calculat este 10.27%;
- pentru intervalul [100.001 ; 3.685.987] cuprinzand 24 de pozitii din sondaj, procentul mediu calculat este 4.93%;

Procentele astfel calculate au fost aplicate sumei de **000 lei**, inregistrata in contul 6021 (analitic distinct), reprezentand cheltuieli cu despagubirile aferente dosarelor de dauna si cheltuieli de executare silita.

Au fost astfel estimate, cheltuielile cu executarea silita in suma totala de 000 lei, pentru perioada 2013-2017, astfel:
- pentru intervalul [0 ; 50.000] valoarea estimata a cheltuielilor cu executarea silita este in suma de **000 lei**;
- pentru intervalul [50.001 ; 80.000] valoarea estimata a cheltuielilor cu executarea silita este in suma de **000 lei**;

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

- pentru intervalul [80.001 ; 100.000] valoarea estimata a cheltuielilor cu executarea silita este in suma de **000 lei**;
- pentru intervalul [100.001 ; 3.685.987] valoarea estimata a cheltuielilor cu executarea silita este in suma de **000 lei**.

Tinand seama de prevederile Legii nr.134/2000 republicata, privind Codul de procedura civila referitoare la activitatea specifica desfasurata de catre executorii judecatoresti, organele **de inspectie au constatat ca** orice cheltuieli inregistrate, in afara de cele izvorate din obiectul contractului de asigurare incheiat intre **X** in calitate de asigurator si asiguratul, persoana fizica sau juridica, precum si majorari, penalitati si daune-interese (astfel enuntate in prevederile Codului fiscal) ce iau nastere in urma aceleiasi obligatii contractuale, **nu sunt cheltuieli legate/in legatura/care izvorasc din obligatia contractuala dintre asigurator si asigurat**, prin urmare nu sunt cheltuieli generate de activitatea economica pentru care societatea verificata a fost autorizata de catre Autoritatea de Supraveghere Financiara, in calitate de reglementator.

Astfel, au fost incalcate prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale art.25 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală :

Avand in vedere aspectele constatate, echipa de inspectie fiscala nu admite la deducere pentru calculul rezultatului fiscal cheltuieli cu executarea silita inregistrate in perioada 2013 – 2017, in suma totala de **000 lei**.

Având în vedere cele prezentate din care rezultă că **suma cheltuielilor pe anul 2013 este de 000 lei** și intrucât prin prezenta decizie organul de soluționare s-a pronunțat cu privire la impozitul pe profit pe anul 2013, **pentru acest capăt de cerere se va pronunța cu privire la cheltuielile în sumă de 000 lei aferente perioadei 2014-2017**.

Prin contestație societatea susține următoarele:
- exista situatii in care, din motive obiective, **X** nu plateste contravaloarea despagubirii pe care instanta o stabileste, avand dreptul de a contesta decizia respectiva la instanta superioară. In urma acestui fapt, un executor judecatoresc primeste sarcina de a pune in aplicare decizia instantei, iar **X ajunge sa plateasca suma stabilita de instanta si cheltuielile ocazionale cu executorul judecatoresc.** Asadar, societatea înregistrează in contabilitate cheltuieli privind daunele, precum si cheltuielile privind executarea silita in cazul anumitor dosare de daună.

-societatea **a încadrat cheltuielile cu despagubirile platite clientilor/intermediarilor si cheltuielile cu executorii judecatoresti, drept**

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

cheltuieli efectuate in scopul desfasurarii activitatii economice a societatii, cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, având în vedere:

- aceste tipuri de cheltuieli fac parte din seria cheltuielilor specifice, inevitabile pe care o societate de asigurari le inregistreaza fiind aferente desfasurarii activitatii sale de zi cu zi. Acest lucru este de natura evidentei pentru oricine, în măsura in care si celelalte societati de asigurari angajeaza astfel de cheltuieli,

- **aceste cheltuieli sunt incluse in activitatile de lichidare a daunelor,** activitatea de asigurare fiind definita chiar in Legea nr.237/2015 ca fiind: *,,activitatea exercitata in sau din Romania, care desemneaza, in principal, oferirea, distributia, negocierea, incheierea de contracte de asigurare si reasigurare, incasarea de prime,* ***lichidarea de daune****, activitatea de regres si de recuperare, precum si investirea sau fructificarea fondurilor proprii si atrase prin activitatea desfasurata.''*

- veniturile din asigurari sunt venituri impozabile, astfel, avand in vedere ca aceste cheltuieli sunt aferente activitatii economice generatoare de venituri impozabile, nu este discutabil scopul acestora pentru perioada **2014-2015**,

- nu exista niciun fel de restrictie specifica privind deductibilitatea acestora in cadrul Vechiului Cod Fiscal si in Noul Cod Fiscal,

- **procedura instantelor prevede in mod specific suportarea cheltuielilor de judecata si, eventual, cheltuielilor cu executorii judecatoresti de catre partea ce a pierdut cauza** respectiva, in conformitate cu Codul de Procedura Civila, art. 670 (2*) ,,chiar daca el a facut plata in mod voluntar''.*

- Legea nr.132/2017 (RCA – ramura de business principala a societății, prin urmare o mare parte a costurilor din aceasta speta provin de aici) la art.11 (2) prevede că: *"asiguratorul RCA acorda despagubiri in bani pentru:*

e) cheltuieli de judecata efectuate de catre partea prejudiciata sau cheltuieli aferente in cazul solutionarii alternative a litigiului, in cazul in care solutia este favorabila persoanei prejudiciate;"

- pe de alta parte, in temeiul art.21 alin.4 din Legea nr.132/2017, obligatia de plata ce incumba societatii, devine scadenta *,,in termen de 10 zile de la [...] data la care asiguratorul RCA a primit o hotarare judecatoreasca definitiva.''*

Astfel, in cele mai multe cazuri, **X** nu are posibilitatea achitării voluntare a hotărârii, deoarece titularul dreptului demarează executarea silita anterior comunicarii hotararii judecatoresti definitive catre societate.

- **în perioada 2016-2017 s-a aflat în redresare financiara, procedura din care a iesit in cursul lunii 00 2017** ca urmare a faptului ca societatea a fost

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

capitalizata cu suma de **000** euro. In consecinta, cheltuielile de executare au fost făcute în scopul desfasurarii activitatii economice proprii, societatea neavând posibilitatea evitării lor.

Astfel, organele de inspecție fiscală erau obligate să identifice in context care erau posibilitățile interne ale societății de a evita executarea silita, cu referire in principal la perioada de redresare financiara si in secundar la cazurile in care executarea silita a fost demarata anterior îndeplinirii condițiilor de plata prevăzută de legea speciala (trecerea termenului de 10 zile de la data comunicării hotărârii definitive).

În drept, **pe perioada 2014-2015,** sunt incidente prevederile:

- art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Faţă de prevederile legale de mai sus se reţine că la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Pe perioada 2016-2017

- art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”*(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale*”,

-coroborate cu Normele metodologice de aplicarea a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, aprobate prin HG nr.1/2016:

„5. (1) În aplicarea art.19 alin.(1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile şi cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilităţii nr.82/1991, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, precum şi orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor şi cheltuielilor.”

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Conform textelor de lege sus citate, se reţine că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiţionată de necesitatea prestării acestora în scopul desfăşurării activităţii, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

Astfel, se reţine că profitul impozabil se calculează ca diferenţă între veniturile realizate din orice sursă şi cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile şi la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilităţii nr.82/1991, cu modificările şi completările ulterioare, care sunt efectuate in scopul desfăşurării activităţii economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Cheltuielile care nu sunt aferente desfășurării activității, respectiv realizării de venituri impozabile din desfășurarea activității economice nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În conformitate cu textele de lege mai sus invocate, se reţine că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiţionată de existenţa unor documente justificative care să faca dovada efectuării operaţiunii.

Noţiunea de document justificativ este introdusă de Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care la art.6 precizează:

„(1) Orice operaţiune 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 şi aprobat, precum şi a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Potrivit acestor dispoziţii imperative ale legii, se reţine că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli sa fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operaţiunii sau intrării în gestiune.

Din constatări reiese că în perioada 2014-2017 societatea a înregistrat cheltuieli in debitul contului contabil 6021 (analitic distinct) – **Cheltuieli privind daunele, sumele platite cu titlu de dauna in dosarele de dauna aferente politelor incheiate**, precum si cheltuielile privind executarea silita in cazul anumitor dosare de dauna unde plata nu s-a efectuat in mod voluntar in urma unei hotarari executorii a instantelor.

Având în vedere numărul foarte mare de documente (dosare de dauna și hotarâri judecătorești), de comun acord cu societatea, organele de

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

inspecție fiscală au procedat la identificarea tuturor cheltuielilor inregistrate in evidenta contabila, cheltuieli inregistrate de societate in urma platii despagubirilor prin executare silita.

De asemenea s-a procedat la extragerea unui esantion format din 100 de inregistrari, metoda aleasa fiind cea a produsului/serviciului si volumului, conform Ordinului 3389 din 03.11.2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, iar criteriile avute in vedere in stabilirea sondajului au fost:
-identificarea tuturor executorilor judecatoresti inscrisi in rubrica „explicatii" ale contului 602 (analitic distict) din Registrele jurnal si alegerea unui numar de 100 de executori judecatoresti distincti, care se regasesc inscrisi in rubrica „*explicatii*" ale Registrelor jurnal aferente anilor 2013-2017;
si
-identificarea sumei inregistrata in contul 6021 (analitic distinct) – Cheltuieli privind daunele si alegerea unui numar de 25 de pozitii cu executori judecatoresti distincti pentru fiecare interval al onorariilor minimale si maximale pentru serviciile prestate de executorii judecatoresti.

Ulterior a fost calculat un procent mediu reprezentand cheltuieli de executare silita pentru fiecare interval al onorariilor minimale si maximale pentru serviciile prestate de executorii judecatoresti ca raport intre suma reprezentand cheltuiala cu executarea silita si diferenta dintre suma inregistrata in contul 6021 (analitic distinct) si cheltuiala cu executarea silita.

Tinand seama de prevederile Legii nr.134/2000 republicata, privind Codul de procedura civila referitoare la activitatea specifica desfasurata de catre executorii judecatoresti, organele de inspectie fiscală **au stabilit că** orice cheltuieli inregistrate, in afara de cele izvorate din obiectul contractului de asigurare incheiat intre **X** in calitate de asigurator si asiguratul, persoana fizica sau juridica, precum si majorari, penalitati si daune-interese (astfel enuntate in prevederile Codului fiscal) ce iau nastere in urma aceleiasi obligatii contractuale, "**nu sunt cheltuieli legate/in legatura/care izvorasc din obligatia contractuala dintre asigurator si asigurat" și** nu sunt cheltuieli generate de activitatea economica pentru care societatea verificata a fost autorizata de catre Autoritatea de Supraveghere Financiara.

Față de aceste constatări organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu executarea silita pe motiv că potrivit prevederilor Codului de Procedură Civilă, orice cheltuieli in afara de cele izvorate din obiectul contractului de asigurare incheiat intre **X** in calitate de asigurator si asiguratul, persoana fizica sau juridica, precum si majorari, penalitati si daune-interese (așa cum sunt enuntate in Codul fiscal) ce iau nastere in urma aceleiasi obligatii contractuale, nu sunt aferente activității desfășurate de societate și deci nu sunt deductibile.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Se reține, de asemenea că aceste constatări ale organele de inspecție fiscală au la bază prevederile Codului de procedură civilă, mai precis legislația referitoare la executarea silită, fără să se emită o concluzie din punct de vedere fiscal.

Astfel, deși în raportul de inspecție fiscală este prezentată pe larg modalitatea de determinare a cheltuielilor cu executarea silită inregistrate de societate **nu se prezintă natura acestora, respectiv în ce constau (despăgubiri, daune-interese, cheltuieli de judecată, etc.**

Se reține că Legea nr.113/2013 pentru aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.93/2012 privind infiintarea, organizarea si functionarea Autoritatii de Supraveghere Financiara, la art.2 alin.(2) lit.b), prevede:

"*Art. 2. - (1) In sensul prezentei ordonante de urgenta,* ***A.S.F. exercita atributii de autorizare, reglementare, supraveghere si control asupra:*** *(...)*

b) ***societatilor comerciale de asigurare, de asigurarereasigurare si de reasigurare,*** *a societatilor mutuale, denumite in continuare asiguratori, respectiv reasiguratori, precum si a intermediarilor in asigurari, supravegherea asiguratorilor si reasiguratorilor care isi desfasoara activitatea in sau din Romania, supravegherea activitatii intermediarilor in asigurari si reasigurari, precum si a altor activitati in legatura cu acestea, conform prevederilor Legii nr. 136/1995 privind asigurarile si reasigurarile in Romania, cu modificarile si completarile ulterioare, Legii nr.32/2000 privind activitatea de asigurare si supravegherea asigurarilor, cu modificarile si completarile ulterioare, Legii nr. 260/2008 privind asigurarea obligatorie a locuintelor impotriva cutremurelor, alunecarilor de teren si inundatiilor, republicata, Legii nr.503/2004 privind redresarea financiara si falimentul societatilor de asigurare, cu modificarile ulterioare; ”*

Legea nr.32 din 3 aprilie 2000 (*actualizată*) privind activitatea și supravegherea intermediarilor în asigurări și reasigurări**)**, la art.1 (11) art.4 (1) și art.33 (1), prevede:

*”**11. intermediari în asigurări -** persoanele fizice sau juridice, denumite în continuare broker de asigurare, asistent în brokeraj, agent de asigurare, subagent sau agent de asigurare subordonat, care desfășoară activitate de intermediere în asigurări, în schimbul unui/unei comision/remunerații, autorizat sau înregistrat în condițiile stabilite de prezenta lege și de normele emise în aplicarea acesteia, precum și intermediarii din statele membre care desfășoară pe teritoriul României activitate de intermediere în asigurări, conform dreptului de stabilire și libertății de a presta servicii, după caz;*

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Articolul 4

(1) Punerea în executare a prezentei legi, supravegherea şi controlul respectării dispoziţiilor sale revin Autorității de Supraveghere Financiară, denumită în continuare A.S.F., *în scopul apărării drepturilor asiguraților și al promovării stabilității activității de asigurare în România.*

Articolul 33

(1) Intermediarii în asigurări și în reasigurări sunt, după caz, înregistrați la sau autorizați de către Comisia de Supraveghere a Asigurărilor, *în conformitate cu normele emise în aplicarea prezentei legi, sau la autoritatea competentă din statul membru de origine."*

Legea nr.136 din 29 decembrie 1995 (*actualizată*) asigurările şi reasigurările în România, la art.8, art.50 și art.*54,* prevăd:

Articolul 8

"Avizarea şi constatarea producerii riscurilor asigurate, evaluarea pagubelor, stabilirea şi plata despăgubirilor ori a sumelor asigurate ***se efectuează în condiţiile legii şi ale normelor adoptate în baza legii de Comisia de Supraveghere a Asigurărilor, pentru asigurările obligatorii, sau ale contractului de asigurare, în cazul asigurărilor facultative***

Articolul 50

"*Despăgubirile se acorda pentru sumele pe care asiguratul este obligat să le plătească cu titlu de dezdăunare şi cheltuielile de judecata persoanelor păgubite prin vătămare corporală sau deces, precum şi prin avarierea ori distrugerea de bunuri.*

Articolul 54

Despăgubirea se stabileşte şi se efectuează conform art. 43) şi 49, iar* ***în cazul stabilirii despăgubirii prin hotărâre judecătorească, drepturile persoanelor păgubite prin accidente produse de vehicule aflate în proprietatea persoanelor asigurate în România se exercită împotriva asigurătorului de răspundere civilă, în limitele obligaţiei acestuia,*** *stabilită în prezentul capitol, cu citarea obligatorie a persoanei/persoanelor răspunzătoare de producerea accidentului în calitate de intervenienţi forţaţi.*

Legea nr.237/2015 *privind autorizarea şi supravegherea activităţii de asigurare şi reasigurare,*

1Art. 1. - Dispoziții generale

(1) Prezenta lege reglementează:

a) autorizarea și funcționarea societăților de asigurare și reasigurare cu sediul pe teritoriul României, denumite în continuare societăți*;*

b) *supravegherea desfășurării activității societăților prevăzute la lit. a) în România, pe teritoriul celorlalte state membre și pe teritoriul statelor terțe;*

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

c) *autorizarea, funcționarea și supravegherea sucursalelor societăților din state terțe;*

d) *supravegherea grupurilor de asigurare și de reasigurare;*

e) atribuțiile Autorității de Supraveghere Financiară, *denumită în continuare A.S.F.,* ***în calitate de autoritate competentă cu reglementarea, autorizarea și supravegherea societăților, relația acesteia cu supraveghetorii din state membre sau din state terțe,*** *cu Autoritatea Europeană pentru Asigurări și Pensii Ocupaționale, denumită în continuare EIOPA, în conformitate cu Regulamentul (UE) nr.1.094/2010 al Parlamentului European și al Consiliului din 24 noiembrie 2010 de instituire a Autorității europene de supraveghere (Autoritatea europeană de asigurări și pensii ocupaționale), de modificare a Deciziei nr.716/2009/CE și de abrogare a Deciziei 2009/79/CE a Comisiei, cu Comisia Europeană și cu alte autorități, instituții sau organisme.*

Art. 127. - ***Asigurările de protecție juridică***

(7) În contractul de asigurare de protecție juridică părțile stipulează procedura de rezolvare a litigiilor dintre ele, prin mediere sau arbitraj, precum și dreptul asiguratului de a recurge la astfel de proceduri, fără a aduce atingere dreptului acestuia de a sesiza instanțele de judecată competente, potrivit legii. ***”***

Legea nr. 132 din 31 mai 2017 privind asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto pentru prejudicii produse terților prin accidente de vehicule și tramvaie, prevede:

Prezenta lege reglementează:

a) asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto pentru prejudicii produse terților prin accidente de vehicule și de tramvaie, denumită în continuare asigurare RCA;

b) *domeniul de aplicare a asigurării RCA, respectiv persoanele care au obligația să încheie contracte RCA și excepțiile de la această obligație, limitele teritoriale de aplicare, limitele de răspundere, obligațiile asiguratului, obligațiile asigurătorului RCA, riscurile acoperite și excluderile, elementele privind stabilirea și plata despăgubirilor, verificarea asigurării RCA, facilitățile și penalizările aplicabile asiguraților și asigurătorilor;*

c) *organizarea și funcționarea Biroului Asigurătorilor de Autovehicule din România, denumit în continuare BAAR.*

Articolul 2

Definiții

Termenii și expresiile utilizați/utilizate în prezenta lege au înțelesul prevăzut la art.1 alin.(2) din Legea nr.237/2015 privind autorizarea și supravegherea activității de asigurare și reasigurare, cu modificările ulterioare, precum și următoarele semnificații: ***(...)***

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

19. mandatar *- orice persoană fizică sau juridică împuternicită în condițiile legii să reprezinte interesele persoanei prejudiciate în raporturile acesteia cu asigurătorul RCA și cu unitatea reparatoare auto;*

Articolul 11 Riscurile acoperite

(1) Asigurătorul RCA are obligația de a despăgubi partea prejudiciată pentru prejudiciile dovedite suferite în urma accidentului produs prin intermediul vehiculului asigurat.

(2) Fără a se depăși limitele de răspundere prevăzute în contractul RCA, în conformitate cu prevederile art. 6 alin. (4) și (5) și în condițiile în care evenimentul asigurat s-a produs în perioada de valabilitate a contractului RCA, asigurătorul RCA acordă despăgubiri în bani pentru:

e) cheltuieli de judecată efectuate de către persoana prejudiciată sau cheltuieli aferente în cazul soluționării alternative a litigiului dacă soluția este favorabilă persoanei prejudiciate;

art.15

.(3) Asiguratul înștiințează asigurătorul RCA în termenul prevăzut la alin. (1), cu privire la faptul că

:a) partea prejudiciată a solicitat despăgubirea de la acesta;

b) procedurile penale sau administrative au fost îndreptate împotriva lui în legătură cu evenimentul produs și informează asigurătorul RCA imediat cu privire la desfășurarea acestor proceduri și rezultatul acestora;

c) partea prejudiciată și-a exercitat dreptul de a fi despăgubită prin înaintarea unei cereri către o instanță judecătorească sau către o altă autoritate, în situația în care contractantul află despre acest lucru;

art.23

(6) În cazurile în care despăgubirile se stabilesc prin soluționarea alternativă a litigiilor sau prin hotărâre judecătorească, asigurătorul RCA acordă despăgubiri în baza acordului rezultat în urma soluționării alternative a litigiului sau în baza hotărârii judecătorești rămase definitivă.

Conform prevederilor legale mai sus invocate se reține că activitatea de asigurare-reasigurare este reglementată prin lege specială, iar A.S.F. exercita atributii de autorizare, reglementare, supraveghere si control asupra societatilor comerciale de asigurare, de asigurare/reasigurare si de reasigurare.

Față de cele mai sus invocate, având în vedere obiectul de activitate specific, precum și prevederile:

- de la pct.23 alin.(1) lit.j) din HG nr.44/2004 pemtru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

”23. În sensul art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile şi următoarele

d) dobânzile, penalităţile şi daunele-interese, stabilite în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane rezidente/nerezidente sunt cheltuieli deductibile pe măsura înregistrării lor;, respectiv:

- de la pct.13 alin.(1) lit.j) din HG nr.1/2016 privind Normele de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”(1) În aplicarea prevederilor art. 25 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice, fără a se limita la acestea, următoarele:

j) cheltuielile reprezentând dobânzi penalizatoare, penalități și daune-interese, stabilite în cadrul contractelor încheiate, în derularea activității economice, cu persoane rezidente/nerezidente, pe măsura înregistrării lor; ”.

se impune ca necesară analizarea obiectului de activitate al societății, toate reglementările emise de ASF referitoarea la modul de soluționare a dosarelor de daună **în vederea stabilirii naturii cheltuielilor cu executarea silită, precum și dacă acestea, total sau parțial sunt aferente activității desfășurate de societatea de asigurare-reasigurare.**

Astfel, în temeiul prevederilor prevederile art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare, coroborat cu pct.11.4 OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucţiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa parțial Decizia de impunere nr.**000/2020** pentru **impozitul pe profit în sumă de 000 lei aferent cheltuielilor în sumă de 000 lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze situația de fapt fiscală în funcție de cele prezentate în considerentele prezentei decizii, de documentele prezentate de societate și de temeiurile de drept incidente.

3) Referitor la:

- impozitul pe profit în sumă de 000 lei aferent cheltuielilor în sumă de 000 lei cu servicii de consultanta achiziționate de la D,

- impozitul pe profit în sumă de 000 lei aferent cheltuielilor în sumă de 000 lei (000 + TVA 000) 000 lei cu servicii de consultanta achiziționate de la E, Direcţia Generală de Solutionare a Contestaţiilor din cadrul Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile achiziționate de natura cheltuielilor efectuate în favoarea actionarilor/asociatilor de la cei doi prestatori în condițiile în care societatea nu a prezentat niciun document în susținere, nici la inspecția fiscală și nici la contestație.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

În fapt,

a) In anul 2015, **X** a înregistrat in evidenta contabila in contul 656.28 cheltuieli in suma de **000 lei**.

In anul 2016, **X** a inregistrat in evidenta contabila in contul 656.28 cheltuieli in suma **000** EUR, contravaloarea a **000 lei** si in contul 656.24 cheltuieli in suma de **000** EUR, contravaloarea a **000 lei** in baza a 9 facturi emise de **D**.

În anul 2017, **X** a inregistrat in evidenta contabila in contul 656.28 cheltuieli in suma de **000** EUR, contravaloarea a **000 lei** in baza a 3 facturi primite de la **D**.

In justificarea cheltuielilor cu serviciile, societatea a prezentat **Scrisoarea de Angajare semnata de ambele parti in data de 00.00.2016.**

Din cuprinsul scrisorii mentionate mai sus reiese:

*,, Va multumesc pentru alegerea **D** (Consultantul) **pentru a va reprezenta ca si consultant si intermediar international in legatura cu posibila vanzare a** (Proiectul) **SAR X** (Societatea) **oricaruia dintre potentiali cumparatori din Republica Populara Chineza** (Potentialii cumparatori) furnizati de **E** (si enumerate in Anexa B a respectivei sale scrisori de angajare fata de dvs), pe care consultantul l-a prezentat Societatii ”.*

Potrivit art. 3 *,, Angajare cu onorariu fix”*

,,Remuneratia Consultantului in legatura cu Proiectul va fi dupa cum urmeaza:

*(i) Un onorariu pentru activitate de **000** EUR pe luna pana la timpul de incheiere a unei Tranzactii in legatura cu Proiectul sau incetarea prezentei Scrisori de Angajare in conformitate cu Clauza 6, care sa fie de plata dupa cum urmeaza:*

(a) Onorariu de activitate initial la 15 ianuarie 2016 acoperind perioada de la 15 ianuarie pana la 28 februarie 2016, cu conditia ca anterior datei de 15 ianuarie 2016 Consultantul sa confirme ca una sau mai multe intalniri cu Potentiali Cumparatori sa fie programate in cursul ultimelor doua saptamani ale lunii ianuarie 2016 (in perioada intre 1 februarie si 15 februarie 2016 corespunde vacantei de Anul Nou in China si nu vor fi prestate servicii);

(b) Onorarii de activitate ulterioare, daca este cazul, in prima zi a fiecarei luni cu incepere de la 1 martie:

(c) Onorariu de activitate al ultimei luni va fi proportional in baza unei luni calendaristice de 30 zile de plata numai pentru zile in care am prestat servicii; si

*(ii) Un onorariu de Succes de 2% din Valoarea Tranzactiei pana la **000** eur si de 3% din Valoarea Tranzactiei care depaseste **000** eur. Valoarea Tranzactiei inseamna valoarea agregata a tuturor sumelor de plata, deficitul*

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

de capital reglementat, daca e cazul si plati in natura inclusiv, fara limitare, stocuri daca e cazul facute sau ce urmeaza sa fi facute de Potentialul Cumparator in legatura cu Proiectul, calculata la Finalizarea acestuia. In cazul in care Valoarea Tranzactiei include o plata la termen amanata, respectiv proportie din Valoarea Tranzactiei va fi calculata la momentul cand suma amanata este de primit dupa Finalizare si Onorariul de Succes aferent acestei proportii din Valoarea Tranzactiei va fi de plata Consultantului cand sumele amanate sunt primite de catre vanzator (Onorariul de Activitate și cel de Succes impreuna " Onorariul".)

Din analiza Scrisorii de Angajare cat si a facturilor, organele de inspectie au constatat că serviciile prestate de **D** sunt realizate in scopul vanzarii pachetului majoritar de actiuni detinut de **A** în capitalul social al **X.**

La solicitarea explicatiilor din partea reprezentantului societatii privind natura serviciilor prestate si necesitatea prestarii acestora in scopul activitatii desfasurate, **a sustinut ca serviciile in cauza au reprezentat servicii de consultanta de care a beneficiat societatea in vederea majorarii de capital reglementat, proiect care ulterior nu s-a mai materializat.**

Organele de inspectie fiscala au constatat că serviciile nu sunt efectuate in folosul **X,** astfel cheltuielile în suma de **000 lei** inregistrate în anul 2015, suma de **000 lei** inregistrata de societate in anul 2016 si suma de **000 lei** in anul 2017 cu serviciile facturate de **D**, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, conform dispozitiilor art.21 alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu dispozitiile și pct.43 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, respectiv art.25 alin. (4) lit.d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare și pct.17.(4) Sectiunea a 5-a Cheltuieli din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completarile ulterioare.

b) Societatea a inregistrat in contul contabil 6432 (analitic distinct) *"Cheltuieli privind fondurile speciale privind activitatea de asigurare"* suma de 000 lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor facturate de E in anul 2016.

Astfel, cheltuiala in suma de **000 lei** (**000 lei** reprezentand contravaloarea serviciilor si cheltuiala cu TVA aferenta in suma de **000 lei**) inregistrata de societate in anul 2016 pentru serviciile facturate de **E** este nedeductibila la determinarea rezultatului fiscal, pe motiv că serviciile nu sunt efectuate in folosul desfasurarii activitatii economice a **X**, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si prevederile pct.23 lit.b) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal pentru anul

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

fiscal 2015 si ale art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, precum si ale pct.13 alin (1) lit. h) din H. G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Din verificarea documentelor financiar-contabile prezentate organele de inspecție au constatat ca in perioada verificată, au fost inregistrate operațiuni economice care au afectat cheltuielile societatii și care nu întruneau conditiile legale pentru a fi considerate cheltuieli deductibile fiscal la determinarea profitului impozabil, astfel:

In anul 2016, **X** a inregistrat in evidenta contabila in contul 656.28 cheltuieli in suma **000** EUR, contravaloarea a **000 lei** in baza a 5 facturi emise de **E**.

Societatea a prezentat in justificarea serviciilor **Scrisoarea de Angajament semnată de ambele parti in data de 00.00.2016.**

Din cuprinsul scrisorii rezultă:

*,,**Va scriem pentru a va confirma termenii angajamentului de Consultant ca intermediar in fuziuni si achizitii pentru X** (,,SOCIETATEA") <u>in ce priveste posibila vanzare a Societatii</u> (,,Proiectul") <u>oricaror potentiali cumparatori din Republica Populara Chineza</u> (,,China") furnizat de Consultant si enumerate in Anexa A la prezenta (Potentialii Cumparatori)*

1. Conditiile de Activitate Termenii si conditiile standard ale Consultantului (Conditiile de Activitate) sunt prezentate în Anexa B la prezenta adresa si acesti Termeni de Activitate ar trebui interpretati ca aplicandu-se in contextul acestui angajament, precum si in general in legatura cu orice consultanta acordata de Consultant Societatii.

Daca apare orice conflict sau nepotrivire intre termenii prezentei adrese si Conditiile de Activitate, conditiile prezentei adrese vor avea prevalenta.

2. Rolul indatoririle si responsabilitatile Consultantului

Rolul, indatoririle si responsabilitatile in legatura cu Proiectul vor fi dupa cum urmeaza:

- sa prezinte Proiectul Potentialilor Cumparatori;

- sa acorde consultanta Societatii cu privire la structura, procesul si momentul tranzactiei;

- Sa sfatuiasca Societatea referitor la Potentiali Cumparatori, convenind cu Societatea asupra unei liste definitive de Potentiali Cumparatori si abordandu-l in numele Societatii;

- Sa sfatuiasca Societatea referitor la pozitionarea fata de Potentiali Cumparatori, la structura, procesul si momentul tranzactiei Proiectantului;

- Sa colaboreze cu Societatea pentru identificarea informatiilor necesare si crearea unui proces pentru a rezolva problemele pre-vanzare intr-o etapa timpurie a Proiectului;

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

*- **Sa prezinte o Conventie de Investire Confidentiala care sa furnizeze Potentialilor Cumparatori o baza pentru pregatirea unei oferte preliminare pentru Societate;***

- Sa organizeze prezentari stradale pentru ca membrii conducerii Societatii sa intalneasca Potentiali Cumparatori din China, astfel cum se doreste;

- Sa actionize ca agent al Societatii pentru comunicarea si negocierea cu Potentiali Cumparatori in limba chineza pe durarata procesului, astfel cum poate fi necesar;

- Sa supravegheze gestionarea, coordonarea si implementarea proiectului;

- Sa asiste, dupa cum este necesar, la coordonarea analizei de tip due diligence; si

- Sa puna la dispozitie personal si resurse,dupa caz.

*Indatoririle Consultantului nu vor include consultanta in chestiuni juridice, fiscal, contabile sau alte chestiuni de specialitate. **Actionand ca intermediar pentru fuziuni si achizitii al Societatii, Consultantul se va baza pe evaluarea comerciale a Proiectului facuta de Societate.***

In cazul in care Societatea ar avea nevoie de un amendament la Rolul, Indatoririlor si Responsabilitatile Consultantului prezentate in Clauza 2 sau daca activitatea necesara in legatura cu Proiectul creste in mod semnificativ, atunci atât Societatea cat si Consultantul convin sa actioneze in mod rezonabil si cu buna credinta in ce priveste negocierea unei modificari a remuneratiei prezentate in Clauza 3 pentru a acoperi astfel de modificari".

3. Remuneratia

Remuneratia in legatura cu Proiectul va fi dupa cum urmeaza:

*(i) Un Onorariu pentru Activitate de **000** EUR pe luna pana la semnarea unei scrisori de intentie sau a unui accord definitive pentru o Tranzactie in legatura cu Proiectul sau denuntarea prezentei Scrisori de Angajament potrivit Clauzei 6 (inclusiv referinta la incetare in conformitate cu Durata Activitatii), va fi de plata dupa cum urmeaza:*

(a) Onorariu pentru Activitate initial la 15 ianuarie 2016 care sa acopere perioada de la 15 ianuarie pana la 28 Februarie 2016, cu conditia ca, inainte de 15 ianuarie 2016 Consultantul sa confirme ca una sau mai multe intalniri cu Potențialul Cumparator sunt programate in cursul ulti melor doua saptamani ale lunii ianuarie 2016 (perioada intre 1 Februarie si 15 Februarie 2016 corespunde vacantei de Anul Nou in China si nu se vor vor furniza servicii);

(b) Onorariu pentru activitate subsecvent, daca este cazul, in prima zi a fiecarei luni incepand cu 1 Martie 2016;

(c) Onorariu pentru Activitate al ultimei luni va fi proportional in baza unei luni calendaristice de 30 zile de platit doar pentru acele zile in care vom furniza servicii ; si

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

*(ii) Un Onararіu de Succes de 2% din valoarea Tranzactiei pana la **000** EUR si de 3% din Valoarea Tranzactiei pentru depasirea sumei de **000** EUR. Valoarea Tranzactiei inseamna Valoarea totala a sumelor de plata banesti, deficit de capital de reglementare, daca e cazul si plati in natura, inclusiv, fara limitare ,actiuni daca este cazul, efectuate sau care urmeaza sa fie efectuate de catre Potentialul Cumparator in legatura cu Proiectul, calculate la data Finalizarii sale. In cazul in vare Valoarea Tranzactiei include o plata la termen esalonata, respectiv proportie din Valoarea Tranzactiei va fi calculate la momentul cand suma esalonata devine scadenta dupa Finalizare, iar Onorariul de Succes care este aferent respectivei proportii din Valoarea Tranzactiei va fi de plata Consultantului cand sumele esalonate sunt primite de catre vanzatori.*

(Onorariul pentru Activitate si respective Onorariul de Succes, in mod colectiv, ,, Onorariul").

Onorariul va deveni de plata imediat la prezentarea facturii noastre. Consultantul confirma ca niciunul din serviciile sale nu va fi furnizat in sau din Canada si ca nu se vor percepe niciun fel de taxe pe bunuri si servicii, armonizate taxe pe vanzari sau orice alte taxe pe valoarea adaugata sau taxe similar (in mod individual si colectiv "TVA" asupra Onorariului de Succes.

Onorariul de Succes va fi de plata in cazul in care Proiectul sau alta tranzactie substantial aceeasi ca cea avuta in vedere in prezentul, in virtutea realizarii unor obiective similar precum cele urmarite de Societate conform Proiectului (astfel cum este descries la data prezentei scrisori si astfel cum poate fi amendat din cand in cand), este finalizat intre Societate si oricare dintre Potentialii Cumparatori, in orice moment de la data numirii Consultantului sit imp de 12 luni dupa data incetarii sale, indiferent de implicarea Consultantului in legatura cu Finalizarea Proiectului sau orice alta asemenea tranzactie in perioada acestor 12 luni.

In cazul in care semnarea si Finalizarea au loc simultan, Onorariul de Succes si orice Onararіu pentru Activitate neachitat va fi de plata imediat.

Daca tranzactia rezultand din Proiect este o vanzare de actiuni sau active, iar respectivele venituri din vanzarea se platesc printr-un tert, orice Onorariu si, daca este cazul orice cheltuieli suplimentare conform Clauzei 4, de plata Consultantului, vor fi deduse din aceste incasari din vanzare de catre terta parte si platite direct Consultantului inainte de orice distribuire catre Societate ".

Din explicatiile oferite de reprezentantul societatii verificate a rezultat ca serviciile contractate cu **E nu s-au materializat in gasirea de investitori chinezi care sa preia actiunile detinute de A** la **X**, motiv pentru care s-a constatat ca **X** a angajat cheltuieli aferente actionarului majoritar **A** care nu sunt aferente desfasurarii activitatii sale economice.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

În concluzie, cheltuielile cu serviciile inregistrate de **X** in evidenta contabila in sumă de **000 lei** facturate de **E** au fost stabilite ca nedeductibile la calculul profitului impozabil.

In drept, pentru anul 2015 sunt incidente prevederile:

-art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

- pct.23 lit.b) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare

”b) cheltuielile generate de taxa pe valoarea adăugată ca urmare a aplicării proratei, în conformitate cu prevederile titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată" din Codul fiscal, precum ***şi în alte situaţii când taxa pe valoarea adăugată este înregistrată pe cheltuieli,*** *în situaţia în care taxa pe valoarea adăugată este aferentă unor bunuri sau servicii achiziţionate în scopul realizării de venituri impozabile; ”*

Față de prevederile legale de mai sus sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar în ceea ce privește cheltuielile cu taxa pe valoarea adăugată ce rezultă din alte situaţii decât cea a aplicării pro-ratei acestea sunt deductibile în situaţia în care taxa pe valoarea adăugată este aferentă unor bunuri sau servicii achiziţionate în scopul realizării de venituri impozabile.

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

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

e)cheltuielile făcute în favoarea acţionarilor sau asociaţilor, altele decât cele generate de plăţi pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la preţul de piaţă pentru aceste bunuri sau servicii; ”

- pct.43 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare.

”43. Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanţilor următoarele:

a) cheltuielile cu amortizarea, întreţinerea şi repararea mijloacelor de transport utilizate de către participanţi, în favoarea acestora;

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

b) bunurile, mărfurile şi serviciile acordate participanţilor, precum şi lucrările executate în favoarea acestora;

c) cheltuielile cu chiria şi întreţinerea spaţiilor puse la dispoziţie acestora;

*d) *** Abrogată*

e) alte cheltuieli în favoarea acestora.

Conform prevederilor mai sus invocate se reține că nu sunt deductibile cheltuielile făcute în favoarea acţionarilor sau asociaţilor, altele decât cele generate de plăţi pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la preţul de piaţă pentru aceste bunuri sau servicii.

Sunt considerate cheltuieli efectuate în favoarea acționarilor cheltuielile cu amortizarea, întreţinerea şi repararea mijloacelor de transport utilizate de către participanţi, în favoarea acestora, cu bunurile, mărfurile şi serviciile acordate participanţilor, precum şi lucrările executate în favoarea acestora, cu chiria şi întreţinerea spaţiilor puse la dispoziţie acestora, respectiv alte cheltuieli în favoarea acestora.

Pe perioada 2016-2017 sunt incidente prevederile:

- art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale ”

- pct.13 alin (1) lit. h) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”13. (1) În aplicarea prevederilor art. 25 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice, fără a se limita la acestea, următoarele:

h) cheltuielile generate de taxa pe valoarea adăugată ca urmare a aplicării prevederilor titlului VII Taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal, în situația în care taxa pe valoarea adăugată este aferentă unor bunuri sau servicii achiziționate în scopul desfășurării activității economice, de exemplu: aplicare pro rată, efectuare de ajustări, taxa pe valoarea adăugată plătită într-un stat membru al UE; ”

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Față de prevederile legale de mai sus sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității, iar în ceea ce privește cheltuielile generate de taxa pe valoarea adăugată sunt deductibile dacă TVA este aferentă unor bunuri sau servicii achiziționate în scopul desfășurării activității economice, de exemplu: aplicare pro rată, efectuare de ajustări, taxa pe valoarea adăugată plătită într-un stat membru al UE.

- art.25 alin.(4) lit.d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

,,(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

d) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;"

- pct.17.(4) din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completarile ulterioare:

"*(4) În sensul prevederilor art.25 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea acţionarilor sau asociaţilor, fără a se limita la acestea, următoarele:*

a) bunurile, mărfurile şi serviciile acordate acţionarilor sau asociaţilor, precum şi lucrările executate în favoarea acestora;

b) cheltuielile cu chiria şi întreţinerea spaţiilor puse la dispoziţie acestora."

Conform prevederilor mai sus invocate se reține că nu sunt deductibile cheltuielile făcute în favoarea acţionarilor sau asociaţilor, altele decât cele generate de plăţi pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la preţul de piaţă pentru aceste bunuri sau servicii.

Sunt considerate cheltuieli efectuate în favoarea acționarilor fără a se limita la acestea, bunurile, mărfurile şi serviciile acordate acţionarilor sau asociaţilor, precum şi lucrările executate în favoarea acestora, respectiv cheltuielile cu chiria şi întreţinerea spaţiilor puse la dispoziţie acestora.

Din analiza constatărilor și a contestației rezultă:

a) În ceea ce privește serviciile de consultanta desfășurate în anul 2016 si 2017 cu D au fost angajate pentru identificarea unui potential investitor din China are sa fie atras in cadrul actionariatului SAR **X** pentru a aduce fonduri suplimentare in vederea dezvoltarii viitoare a Societății;

X nu a prezentat nici pe durata desfasurarii inspectiei fiscale nici ulterior, documente si/sau informatii suplimentare fata de cele prezentate in

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

timpul inspectiei fiscale, din care sa rezulte in ce mod ar fi beneficiat societatea prin realizarea obiectului contractului de consultanta, in speta, vanzarea pachetului majoritar de actiuni. Mai mult, societatea a recunoscut că acest contract nu s-a finalizat.

Referitor la afirmatia societății potrivit careia:

*„**Insistam asupra principiului continuitatii activitatii,** prin care conducerea Societatii evalueaza conditiile de desfasurare a activitatii Societatii, indicatorilor realizati si constata necesitatea unei infuzii de capital si se adreseaza actionarilor in vederea primirii acceptului pentru inceperea procedurii de identificare a potentialilor noi investitori”* se reţin următoarele:

- principiul continuitatii activitatii este un principiu general de raportare financiara, un principiu contabil care sta la baza contabilizarii corecte a tranzactiilor si a altor evenimente, precum si a prezentarii fidele a situatiilor financiare (nu fiscale) si a performantelor societății.
- **verificarea s-a efectuat din punct de vedere fiscal**, iar **principiile fiscalității sunt:**

- neutralitatea măsurilor fiscale în raport cu diferitele categorii de investitori şi capitaluri, cu forma de proprietate, asigurând prin nivelul impunerii condiţii egale investitorilor, capitalului român şi străin;
- certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea şi sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceştia să poată urmări şi înţelege sarcina fiscală ce le revine, precum şi să poată determina influenţa deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale;
- justeţea impunerii sau echitatea fiscală asigură ca sarcina fiscală a fiecărui contribuabil să fie stabilită pe baza puterii contributive, respectiv în funcţie de mărimea veniturilor sau a proprietăţilor acestuia;
- eficienţa impunerii asigură niveluri similare ale veniturilor bugetare de la un exerciţiu bugetar la altul prin menţinerea randamentului impozitelor, taxelor şi contribuţiilor în toate fazele ciclului economic, atât în perioadele de avânt economic, cât şi în cele de criză;
- predictibilitatea impunerii asigură stabilitatea impozitelor, taxelor şi contribuţiilor obligatorii, pentru o perioadă de timp de cel puţin un an, în care nu pot interveni modificări în sensul majorării sau introducerii de noi impozite, taxe şi contribuţii obligatorii.

Ca atare, din constatări reiese că serviciile de consultanță in suma de **000 lei** angajate și inregistrate pe cheltuieli deductibile au vizat identificarea unui potential investitor din China are sa fie atras in cadrul actionariatului SAR **X** pentru a aduce fonduri suplimentare in vederea dezvoltarii viitoare a societății. Având în vedere că acționarul principal al societății este **A** care

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

deține 85,23% aceste servicii au fost contractate in favoarea actionarilor/asociatilor. Ambele legi prevad in cadrul art.21, respectiv art.25 urmatoarele: *„(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile: e) cheltuielile facute in favoarea actionarilor sau asociatilor, altele decat cele generate de plati pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la pretul de piata pentru aceste bunuri sau servicii”.*

Argumentul contestatarei potrivit căruia legiuitorul restricționează deductibilitatea cheltuielilor angajate de o societate în favoarea acționarilor la acele cheltuieli a căror valoare nu este la preț de piață și având in vedere ca intre **X** și dl. **1** nu exista nici un fel de relație de afiliere, prețul serviciilor prestate este la valoare de piața, astfel că aceste cheltuieli cu serviciile de consultanta sunt deductibile la calculul impozitului pe profit și nu sunt cheltuieli în favoarea asociaților, nu se poate reține intrucât:

- faptul că intre **X** și dl. **1** nu exista niciun fel de relație de afiliere nu conduce la concluzia că aceste servicii nu au fi efectuate în favoarea acționarilor;
- insăși societatea susține că investitorii/actionarii pot fi doar informati de conducerea societatii privind aspectele legate de continuitatea activitatii, pot propune diverse masuri pentru redresare care pot determina costuri suportate de societate si care pot fi cheltuieli de finantare (cheltuieli cu identificarea si atragerea de noi investitori, contractarea de imprumuturi, comisione de finantare, dobanzi de finanțare) de unde reiese că, în acest caz, actionarii sunt direct interesați în aducerea de aport de capital, fapt ce influentează poziția acestora (număr de acțiuni) în cadrul societății, respectiv factorul de decizie al acestora în luarea măsurilor pentru dezvoltarea societății.

Invocarea de către societate a **principiului libertatii de gestiune** in afaceri precizăm următoarele:

Principiul mai sus precizat **cunoaște anumite limite,** fiind admis, potrivit doctrinei, că exercitarea dreptului unui contribuabil este limitată de exercitarea drepturilor legitime ale celorlalți subiecți, în speță fiind afectate interesele statului.

Astfel, prevederile art.1170 din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil:

“*Părţile trebuie să acţioneze cu bună-credinţă atât la negocierea şi încheierea contractului, cât şi pe tot timpul executării sale. Ele nu pot înlătura sau limita această obligaţie.*”

coroborat cu art.1272 din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil “*Contractul valabil încheiat obligă nu numai la ceea ce este expres stipulat, dar şi la toate urmările pe care practicile statornicite între părţi, uzanţele, legea şi echitatea le dau contractului după natura lui*“

consacră expres şi ridică la rang de principiu regula că dreptul fiecăruia trebuie „*conciliat*” cu drepturile celorlalţi.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Contrapartida unei decizii de gestiune este analizată în funcție de interesul propriu al societății care o emite. **Interesul propriu al unei societăți este apreciat raportat la compensația care îi revine din faptul relațiilor sale directe cu societatea contractantă,** aspect la care societatea contestatară nu face nicio referire.

De asemenea, considerentele contestatarei că organele de inspecție fiscală nu au capacitatea de a analiza si a concluziona asupra interesului propriu, respectiv oportunitatilor de afaceri ale unei societati cu privire la angajarea unor tipuri de cheltuieli decat daca acestea contravin in mod expres unor prevederi fiscale se reține că organele de inspecție fiscală au atribuții în ceea ce privește inspecția fiscală la contribuabili prevăzute de Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, or tocmai acest fapt au constatat, respectiv că aceste cheltuieli nu sunt justificate cu documente, contractul nu s-a mai finalizat, iar **scopul serviciilor contractate a fost de identificare a unui posibil investitor din China care să achiziționeze pachetul de acțiuni parțial/total,** deci, aceste cheltuieli făcute în favoarea acționarilor contravin in mod expres prevederilor fiscale invocate la temeiul de drept.

Astfel, se reține că societatea nu a prezentat niciun fel de document din care sa rezulte că ar fi fost prestate parțial aceste servicii așa cum se prevede în Scrisoarea de Angajare semnata de ambele parti in data de **00.00.2016**. Ca urmare, nu se justifică deducerea acestora cheltuieli efectuate în favoarea actionarilor/asociatilor în sumă de **000 lei**.

b) Referitor la tranzactiile reprezentand servicii de consultanta desfasurate in anul 2016 cu E societatea a inregistrat cheltuiala in suma de **000 lei** (**000 lei** reprezentand contravaloarea serviciilor si cheltuiala cu TVA aferenta in suma de **000 lei**) pentru serviciile facturate de acest prestator.

Societatea a prezentat in justificarea serviciilor **Scrisoarea de Angajament semnată de ambele parti in data de 00.00.2016 din care reiese că E se angajează ca intermediar in fuziuni si achizitii pentru X** in ce priveste posibila vanzare a societatii oricaror potentiali cumparatori din Republica Populara Chineza.

Prin acest document s-au stabilit condițiile și termenele de plată, precum și documentele ce trebuiau prezentate de prestator insă, din explicatiile oferite de reprezentantul societatii a rezultat ca serviciile contractate cu **E nu s-au materializat in gasirea de investitori chinezi care sa preia actiunile detinute de A la X.**

Ca urmare, având în vedere cele de mai sus reiese că societatea a considerat ca deductibile cheltuieli efectuate în favoarea acționarilor care în

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

fapt nu au avut loc, nefiind prezentat niciun document referitor la identificarea unui investitor din China (chiar dacă tranzacția nu s-a finalizat).

Mai mult, **societatea a înregistrat pe cheltuielile deductibile TVA aferentă acestor cheltuieli** care, potrivit prevederilor legale invocate la temeiul de drept, pot fi deductibile numai dacă TVA este aferentă unor operațiuni taxabile. În situația în speță, cheltuielile cu TVA aferentă serviciilor nu sunt deductibile.

Având în vedere că prin contestație societatea susține că prezintă aceleași argumente cu cele analizate la lit.a), precum și faptul că nu au fost prezentate documente nici la inspecția fiscală și nici la contestație cheltuielile în sumă de **000 lei** (**000 lei** reprezentand contravaloarea serviciilor si cheltuiala cu TVA aferenta in suma de **000 lei**) nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

Astfel, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare, conform cărora *„(1) Prin decizie contestaţia poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucţiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd *„11.1. Contestaţia poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situaţia în care argumentele de fapt şi de drept prezentate în susţinerea contestaţiei nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”,* **se va respinge contestaţia ca neîntemeiată pentru:**

- impozitul pe profit în sumă de 000 lei aferent cheltuielilor cu servicii de consultanta achiziționate de la **D**,
- impozitul pe profit în sumă de 000 lei aferent cheltuielilor cu servicii de consultanta achiziționate de la **E**.

4. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de 000 lei aferente cheltuielilor în sumă de 000 lei cu servicii de consultanta achiziționate de la F, cauza supusă soluționării este dacă Direcţia Generală de Solutionare a Contestaţiilor din cadrul Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală se poate pronunta cu privire la aceste cheltuieli care sunt aferente obținerii unui împrumut subordonat pentru realizarea planului de redresare în condițiile în care organele de inspecție fiscală au incadrat aceste cheltuieli ca fiind în favoarea actionarilor fără a avea în vedere toate reglementările Legii nr.237/2015 privind autorizarea, supravegherea activității de asigurare și reasigurare.

Perioada verificată: anul 2017.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

În fapt, în anul 2017, **X** a inregistrat in evidenta contabila in contul 656.28 cheltuieli in suma de **000** EUR contravaloarea a **000 lei** in baza facturii nr.**000/2017** avand inscris la rubrica denumirea serviciilor *,,taxele de angajament conform acordului de consultanta - **00** 2016”* si in contul 6432 suma de **000 lei** reprezentand TVA.

In baza facturii **000/2017** avand inscris la denumirea serviciilor *,,Taxa de success în conformitate cu acordul de consultanta - **00** 2016”*, reprezentand servicii de consultanta primite de la **F** a fost inregistrata pe cheltuiala in contul 65628 suma de **000** EUR reprezentand contravaloarea a **000 lei**.

In justificarea serviciilor societatea a prezentat **Contractul din 00.00.2017 semnat intre F având calitatea de prestator de servicii, A in calitate de potential imprumutator și X in calitate de beneficiar.**

Din cuprinsul contractului rezultă obiectivele:

*,,A **X este interesata in a gasi un investitor si partener strategic in piata internationala de capital, capabil sa asigure o majorare de lichiditati (fonduri) X este interesata de a obtine capital care va permite Companiei sa indeplineasca cerintele Autoritatii Romane de Supraveghere Financiara,** cerintele legale Europene relevante care reglementeaza si armonizeaza regulile europene în asigurari (Solvency II).*
*B **X** urmareste ca prin aceste mijloace (majorarea fondurilor) sa creasca activitatile comerciale cu clientii proprii și partenerii in reasigurare si sa isi restabileasca indicatorii financiari de capital si lichiditati:*
*C **A este actionarul majoritar al Companiei si in consecinta se obliga sa actioneze ca agent/imputernicit si totodata ca imprumutat** pentru a negocia si a obtine fondurile necesare pe care le va pune mai departe la dispozitia **X** pentru scopurile antementionate”.*

Autoritatea de Supraveghere Financiara, in calitate de reglementator, publica in Monitorul Oficial in data de **00.00.2016** Decizia nr.**000/2016** privind deschiderea procedurii de redresare financiara pe baza de plan de redresare la **X .**

Din cuprinsul Deciziei mai sus mentionate enumeram urmatoarele:

*,,Art. 4. - Planul de redresare financiara intocmit de Consiliul de administraţie al **X** va cuprinde masurile de redresare financiara, precum şi modalitaţile concrete şi termenele de indeplinire a masurilor asumate de conducerea societaţii in vederea asigurarii fondurilor proprii eligibile care acoperă cerinţa de capital de solvabilitate (SCR) sau pentru modificarea profilului de risc, a fondurilor proprii eligibile care acopera cerinţa minima de capital (MCR), precum şi a coeficientului de lichiditate.*
*Art. 5. - in conformitate cu dispoziţiile art. 8 alin. (3) şi (4) din Legea nr. 503/2004, republicata, cu modificarile ulterioare, **X are obligaţia implementarii urmatoarele măsuri prudenţiale:***

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

f) asigurarea nivelului fondurilor proprii eligibile care acopera cerinţa minima de capital (MCR) calculat la data de 1 ianuarie 2016 sau modificat profilul de risc, astfel incât in termen de 3 luni de la data aprobarii planului de redresare sa fie respectata cerinţa minima de capital (MCR);
g) asigurarea nivelului fondurilor proprii eligibile care acopera cerinţa de capital de solvabilitate (SCR) calculat la data de 1 ianuarie 2016 sau modificat profilul de risc, astfel incât in termen de 6 luni de la data aprobarii planului de redresare sa fie respectata cerinţa de capital de solvabilitate (SCR);
Art. 6. - (1) Consiliul de administraţie raspunde de neindeplinirea sau indeplinirea in mod necorespunzator a dispoziţiilor prezentei decizii şi va fi sancţionat in conformitate cu prevederile legii".

Conform Normei 41 privind reglementările contabile privind situaţiile financiare anuale individuale și situaţiile financiare anuale consolidate ale entităților care desfășoară activitate de asigurare și/sau reasigurare :

"CAPITOLUL 2 DISPOZIŢII ŞI PRINCIPII GENERALE

Secţiunea 2.1 Dispoziţii generale

18. - (1) Elementele direct legate de evaluarea poziţiei financiare, reflectate prin bilanţ, sunt activele, datoriile şi capitalurile proprii.

(2) În înţelesul prezentelor reglementări:

c) capitalurile proprii reprezintă interesul rezidual al acţionarilor sau asociaţilor în activele unei entităţi după deducerea tuturor datoriilor sale."

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea verificata a angajat cheltuieli aferente actionarului majoritar **A** si nu aferente desfasurarii activitatii sale economice.

Astfel, **cheltuiala in suma de 000 lei inregistrata de societate in anul 2017** cu serviciile facturate de **F** este nedeductibila pentru determinarea rezultatului fiscal, potrivit dispozitiilor art.25 alin.(4) lit.d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu dispoziţiile pct.7 alin.(4) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completarile ulterioare.

În drept, sunt incidente prevederile art.25 alin.(4) lit.d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

,,(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

d) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;",

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

coroborate cu pct.17.(4) din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completarile ulterioare:

”*(4) În sensul prevederilor art.25 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea acţionarilor sau asociaţilor, fără a se limita la acestea, următoarele:*

a) bunurile, mărfurile şi serviciile acordate acţionarilor sau asociaţilor, precum şi lucrările executate în favoarea acestora;

b) cheltuielile cu chiria şi întreţinerea spaţiilor puse la dispoziţie acestora.”

Conform prevederilor mai sus invocate se reține că nu sunt deductibile cheltuielile făcute în favoarea acţionarilor sau asociaţilor, altele decât cele generate de plăţi pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la preţul de piaţă pentru aceste bunuri sau servicii.

Sunt considerate cheltuieli efectuate în favoarea acționarilor fără a se limita la acestea, bunurile, mărfurile şi serviciile acordate acţionarilor sau asociaţilor, precum şi lucrările executate în favoarea acestora, respectiv cheltuielile cu chiria şi întreţinerea spaţiilor puse la dispoziţie acestora.

Din constatări reiese că societatea a dedus cheltuieli în sumă de **000 lei** reprezentând servicii contractate cu **F**, în baza **Contractului din 00.00.2017, intre F având calitatea de prestator de servicii, A in calitate de potential imprumutator și X in calitate de beneficiar.**

Unul dintre obiectivele contractului este:

*,,A **X este interesata in a gasi un investitor si partener strategic in piata internationala de capital, capabil sa asigure o majorare de lichiditati (fonduri) X este interesata de a obtine capital care va permite Companiei sa indeplineasca cerintele Autoritatii Romane de Supraveghere Financiara,** cerintele legale Europene relevante care reglementeaza si armonizeaza regulile europene în asigurari (Solvency II).*

*B **X** urmareste ca prin aceste mijloace (majorarea fondurilor) sa creasca activitatile comerciale cu clientii proprii și partenerii in reasigurare si sa isi restabileasca indicatorii financiari de capital si lichiditati:*

*C **A este actionarul majoritar al Companiei si in consecinta se obliga sa actioneze ca agent/imputernicit si totodata ca imprumutat** pentru a negocia si a obtine fondurile necesare pe care le va pune mai departe la dispozitia **X** pentru scopurile antementionate”.*

Organele de insecție fiscală, **având în vedere Decizia ASF nr.000/2016** care impune obligații privind refacerea fondurilor proprii, indeplinirea nivelului cerut de solvabilitate si a nivelulul minim de capital,

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

obligatii ce trebuie duse la indeplinire de Consiliul de Administratie **și Norma 41/2015 privind reglementarile contabile ale societatilor de asigurare – reasigurare** care prevede că Fondurile proprii definite de Directiva Solvency II se identifica cu definitia capitalurilor proprii, au constatat ca aceste cheltuieli sunt de natura cheltuielilor efectuate în favoarea acționarului principal al societății și nu în scopul desfășurării activității societății.

Prin contestație, societatea susține:

- organele de inspectie fiscala omit sa accentueze faptul ca decizia ASF nr.**000/2016** si actele subsecvente sunt emise pentru **X** (persoana juridica romana) înființată conform Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale. Astfel, obligațiile impuse prin aceasta decizie se refera la contestatară, ca societate de asigurări ce cade sub cadrul de reglementare al activităților de asigurare – reasigurare național si, unde ASF are competente de reglementare si control.

Costurile aferente identificarii tuturor surselor, modalitatilor de atragere fonduri eligibile sunt cheltuieli aferente desfasurarii activitatii economice (in conformitate cu art.25 alin.1 din Codul fiscal) si realizarii conditiilor pentru continuitatea activitatii economice, in vederea realizarii veniturilor specifice activitatii.

Întocmirea si implementarea planului de redresare financiara nu era o opțiune facultativa, ci este urmarea restabilirii condițiilor de funcționare prevăzute de legile speciale specifice domeniului asigurarilor. Sanctiunea neindeplinirii acestei obligatii consta in retragerea autorizației si, pe cale de consecința, declanșarea procedurii falimentului.

Legea nr 503/2004 privind redresarea financiară, falimentul, dizolvarea și lichidarea voluntară în activitatea de asigurări prevede expres la art.3 alin.1 lit.b) ca prin procedura de redresare financiară se înțelege *,,totalitatea modalităților și a măsurilor cu caracter administrativ dispuse de Autoritatea de Supraveghere Financiară, ca autoritate competentă, care sunt destinate să mențină sau să restabilească situația financiară a unei societăți de asigurare/reasigurare''.*

Conform art.21 alin.1 lit.b) din aceeași lege, in situația in care nu se constata reabilitarea situației financiare a societății de asigurare, A.S.F. va dispune in mod obligatoriu retragerea autorizației de funcționare a societății de asigurare/reasigurare, precum și, dacă se constată insolvența acesteia, solicitarea, de îndată, a intrării în procedura falimentului, în situația prevăzută la art. 20 lit. b).

- din perspectiva Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, trebuie facuta o distinctie clara intre persoana juridica constituita in conformitate cu aceasta lege si acționarii/participanții la o societate comerciala. Acestea sunt persoane juridice/indivizi separate ce au drepturi si obligații separate si

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

diferite de societatea comerciala iar aceste drepturi si obligații nu se pot confunda.

- Consiliul de Administrație este organul de conducere executiv al unei societăți comerciale si acesta are rolul de a administra in mod curent activitatea societății comerciale prin acte si fapte in considerarea deciziilor luate pe de o parte de organele de reglementare (ASF in cazul nostru), interesului acționarilor, salariaților si a altor autorități pe de alta parte.

Astfel, Consiliul de Administrație reprezintă societatea și nu alte persoane, astfel cum dispune, in mod imperativ, art.1432 din Legea nr. 31/1990: *,,Consiliul de administrație reprezintă societatea în raport cu terții și în justiție.*'' Totodată, conform art.137 alin.1 din Legea nr.31 1990 :*,,Societatea pe acțiuni este administrata de unul sau mai mulți administratori, numărul acestora fiind totdeauna impar.''*

In același timp, Legea nr.237/2015, specifica asiguratorilor definește conducerea societății de asigurare ca fiind :*,,organul de conducere, de administrare sau de control al societăților, cu particularitățile sistemului unitar sau dualist, conform Legii societăților nr. 31/1990, republicata, cu modificările si completările ulterioare;''.*

Art.70 si art.75 din Legea nr.31/1990 sunt definitorii in ceea ce privește faptul ca actele consiliului de administrație sunt făcute in interesul societății, nicidecum al acționarilor acesteia, arătând ca: *,,Administratorii pot face toate operațiunile cerute pentru aducerea la îndeplinire a obiectului de activitate al societății, afara de restricțiile aratate in actul constitutiv.''* precum si ca *,,Dreptul de a reprezenta societatea aparține fiecărui administrator, afara de stipulație contrara in actul constitutiv.''*

Mai mult de atât, art.1441 alin.4 din aceeași lege prevede chiar obligația expresa a administratorilor de a își exercita mandatul cu loialitate, în interesul societății.

- atragerea de fonduri proprii (sub orice forma) reprezintă in mod primordial interesul X din următoarele motive:

- adecvarea nivelului de fonduri proprii pentru acoperirea necesarului de solvabilitate si capital este o condiție ce tine de cadrul de reglementare a activităților de asigurare – reasigurare al oricărei societăți de asigurare, condiție care, daca nu este îndeplinită pune in pericol desfășurarea pe mai departe a activității de asigurare;

- atragerea de fonduri proprii are si o consecință imediata in potențiala creștere a nivelului activității **X** cu consecințe benefice in creșterea veniturilor impozabile si a impozitului pe profit de plata, cu creșterea numărului de angajați ce generează impozit pe venit si contribuții sociale suplimentare.

- **organele de inspecție fiscala purced deliberat la o confuzie terminologica esențială intre termenul de *„fonduri proprii" si „capital***

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

propriu”. In timp ce al doilea termen este definit de orice referențial contabil (Norma 41/2015 a ASF in cazul societăților de asigurări) si se refera la *„interesul rezidual al acționarilor in activele societății după deducerea datoriilor acesteia”* termenul de *„fonduri proprii”* in cazul unei societati de asigurări cuprinde si alte elemente care nu cad in sfera capitalurilor proprii asa cum acestea sunt definite de referentialul contabil. **In cazul societății, fondurile proprii contin si împrumuturile subordonate.**

Astfel, **organele fiscale citează doar semnificația capitalurilor proprii din Norma nr.41/2015** evitând sa menționeze definiția *„fondurilor proprii”* așa cum aceasta apare in Legea nr.237/2015 in cadrul art. 63:

„Art. 63:Fondurile proprii de baza

Fondurile proprii de baza includ urmatoarele elemente:

a) excedentul de active fata de obligatii, evaluate in conformitate cu art. 52, din care se scade valoarea actiunilor proprii detinute;

b) datoriile subordonate.”

Aceasta definitie este relevanta in context, avand in vedere ca decizia ASF nr.**000/2016** si planul de masuri al **X** s-a concentrat pe imbunatatirea pozitiei de fonduri proprii. Astfel, aceasta definitie include, pe langa conceptul de capital propriu (lit. a) a definitiei si datoriile subordonate.

Astfel, decizia societății a fost de a contracta eventual și datorii subordonate care sa duca la imbunatatirea indicatorilor de solvabilitate si capital minim.

Prin aceasta omisiune organele de inspecție fiscala încearcă sa inducă ideea ca eventuala îmbunătățire a poziției de capitaluri proprii era doar in sarcina acționarilor **X**.

Chiar si in eventualitatea in care am accepta o astfel de aserțiune, **cerința ASF nu se referea in mod specific la capitalurile proprii ci la fondurile proprii,** direcție in care a acționat si **X**. Mai mult, faptul ca prin contractarea împrumutului subordonat s-a îndeplinit cerința specifica a ASF deriva si din rapoartele de progres ulterioare Deciziei nr.**000/2016**.

- chiar daca societatea ar fi de acord cu teza organelor de inspectie fiscala conform careia, cheltuielile cu serviciile de consultanta prestate de **F** in vederea atragerii unui investitor pentru imbunatatirea pozitiei fondurilor proprii ale **X** sunt cheltuieli efectuate in beneficiul actionarilor, nu se poate trece cu vederea textul restrictiei specifice respectiv o societate comerciala angajează cheltuieli efectuate in favoarea actionarilor/ asociatilor la un pret care nu este la nivel de piata.

Organele de inspecție fiscală susțin următoarele: ”*serviciile prestate in beneficiul actionarului majoritar al **X** au constat in identificarea unor surse de finantare, **finantare care s-a realizat prin subordonarea imprumutului primit de X catre actionarul majoritar. Astfel, beneficiarul serviciilor***

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

prestate de F a fost A *si materializarea serviciilor ale caror costuri au fost suportate de* ***X*** *a fost obtinerea de catre* ***A*** *a unui imprumut in suma de* ***000*** *euro.*

*I**mprumutul subordonat este un imprumut pe care il face compania pentru a creste valoarea fondurilor proprii de nivel 2.** Aceste fonduri pot fi formate din: capital (individual sau social), primele legate de capital, rezervele din reevaluare, rezerve, rezultatele exercitiului financiar, rezultatul reportat si in cazul societatii supusa verificarii, capital sub forma de imprumut subordonat.*

Fondurile proprii sau Capitalul propriu al unei companii *reprezinta interesul rezidual al proprietarilor in activele unei societati dupa deducerea tuturor datoriilor. E compus in general din capitalul initial constituit sau constituit ulterior printr-o majorare de capital, si din profiturile reinvestite, sau in cazul* ***X****, din capital sub forma de imprumut subordonat.*"

Față de cele prezentate, se reține că Anexa la Norma ASF nr.41/2015, prevede:

"*4.13.1.*

Capital 385.

- Capitalul este reprezentat de capitalul social, patrimoniul regiei etc., în funcţie de forma juridică a entităţii. (...)

*344. - **(1) Împrumuturile subordonate la termen reprezintă împrumuturi nereprezentate printr-un titlu,** având, în general, următoarele caracteristici:*

a) împrumutătorii au acceptat ca drepturile lor să fie neprioritare faţă de cele ale altor creanţieri ai entităţii;

b) au fixată, de la origine, o dată de rambursare;

c) comportă o remuneraţie fixă.

*(2) **În această categorie de împrumuturi se încadrează şi depozitele băneşti ale acţionarilor,** respectiv sumele puse la dispoziţia societății de către persoanele fizice sau acţionari, cu condiţia ca aceste sume să fie încorporate în capital într-un interval de timp de maximum 5 ani de la data constituirii depozitelor şi ca acestea să rămână indisponibile până la încorporare în capitalul societăţii.*

*345. - **(1) Împrumuturile subordonate pe durată nedeterminată** reprezintă împrumuturi nereprezentate printr-un titlu, având, în general, următoarele caracteristici:*

a) împrumutătorii au acceptat ca drepturile lor să fie neprioritare faţă de cele ale altor creanţieri ai societăţii;

b) data rambursării împrumuturilor nu este fixă, iar aceasta se poate face la iniţiativa societăţii împrumutate.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

(2) ***În această categorie de împrumuturi se încadrează şi avansurile efectuate de acţionari (avansuri de echilibru)****, respectiv sumele puse la dispoziţia societăţii de către acţionari şi care nu sunt purtătoare de dobânzi şi nu au fixată nici o scadenţă de rambursare."*

De asemenea, Legea nr.237/2015 privind autorizarea și supravegherea activității de asigurare și reasigurare, prevede:

*"**Art. 63. - Fondurile proprii de bază***

Fondurile proprii de bază includ următoarele elemente:

***a)** excedentul de active față de obligații, evaluate în conformitate cu art. 52, din care se scade valoarea acțiunilor proprii deținute;*

b) datoriile subordonate.

Art. 64. -Fondurile proprii auxiliare

***(1)** Fondurile proprii auxiliare includ elemente diferite de fondurile proprii de bază, care pot fi apelate pentru a acoperi pierderile, precum:*

a) capitalul social sau fondul inițial, nevărsat și neapelat;

***b)** acreditive și garanții;*

c) alte instrumente cu obligativitate contractuală aflate la dispoziția societăților."

Având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că aceste cheltuieli cu serviciile sunt efectuate în favoarea acționarilor pe considerentul că beneficiarul serviciilor prestate de **F** a fost **A** si materializarea serviciilor ale caror costuri au fost suportate de **X** a fost obtinerea de catre **A** a unui imprumut in suma de **000** euro, se reține ca necesară reanalizarea situației de fapt, având în vedere următoarele:

- în cadrul contractului ***A care este actionarul majoritar al Companiei se obliga sa actioneze ca agent/imputernicit si totodata ca imprumutat*** *pentru a negocia si a obtine fondurile necesare pe care le va pune mai departe la dispozitia **X** pentru scopurile antementionate";*

- X** este interesata de a obtine capital care va permite Companiei sa indeplineasca cerintele Autoritatii Romane de Supraveghere Financiara în vederea **realizarii planului de redresare impus de ASF;

- Anexa la Norma ASF nr.41/2015 defineste capitalul, dar și imprumutrile subordonate care pot consta chiar în sume puse la dispoziția societății de către actionari;

- Legea nr.237/2015 privind autorizarea și supravegherea activității de asigurare și reasigurare, **definește la art.63 fondurile proprii care pot fi și imprumuturi subordonate**;

- nu s-a analizat dacă societatea a realizat planul de redresare și eventual a fost verificată de ASF cu privire la acest aspect, mai precis cu privire la sursele realizării capitalului financiar necesar redresarii.

Ca urmare, în funcție de cele prezentate mai sus se impune reanalizarea cheltuielilor cu aceste servicii și stabilirea naturii acestora având în vedere toate prevederile legale incidente activității societății de asigurare-reasigurare care este reglementată prin lege specială.

Astfel, în temeiul prevederilor prevederile art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare, coroborat cu pct.11.4 OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucţiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa parțial Decizia de impunere nr.**000/2020** pentru **impozitul pe profit în sumă de 000 lei aferent cheltuielilor în sumă de 000 lei cu serviciile achiziționate de la F**, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze situația de fapt fiscală în funcție de cele prezentate în considerentele prezentei decizii, de argumentele prezentate de societate și de temeiurile de drept incidente.

5. Referitor la impozitul pe profit în sumă de 000 lei, cauza supusă soluţionării este dacă Direcţia Generală de Soluţionare a Contestaţiilor din cadrul Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală se poate pronunţa pe fond pentru acest capăt de cerere, în condiţiile în care societatea nu prezintă motivele de fapt şi de drept pe care îşi întemeiază contestaţia.

În fapt, prin contestație, societatea contestă parțial decizia de impunere pentru impozitul pe profit în sumă de **000 lei**.

Potrivit celor menționate în contestație la fiecare capăt de cerere, sumele contestate, impozitul pe profit insumat este în cuantum de **000 lei**, pentru **diferența de TVA de 000 lei nefiind prezentate argumente.**

Pentru aceasta diferentă de impozit pe profit, prin contestație, societatea nu aduce argumente în fapt și în drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În drept, sunt incidente dispoziţiile art.269 alin.(1) lit.c) şi lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare, potrivit cărora:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

"*Contestaţia se formulează în scris şi va cuprinde:*

c) motivele de fapt şi de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază".

Totodată, în speţă sunt incidente şi prevederile pct.11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucţiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„11.1. Contestaţia poate fi respinsă ca: […]

b) ***nemotivată, în situaţia în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt şi de drept în susţinerea contestaţiei",***

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din acelaşi act normativ, potrivit cărora:

„2.5. Organul de soluţionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt şi de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv".

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din acelaşi act normativ, potrivit cărora:

„2.5. Organul de soluţionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt şi de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv".

Se reţine faptul că societatea contestatară, deşi contestă impozitul pe profit în sumă de **000 lei** nu aduce argumente referitoare la impozitul pe profit în sumă de **000 lei**.

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

"(1) În soluţionarea contestaţiei organul competent verifică motivele de fapt şi de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestaţiei se face în raport cu susţinerile părţilor, cu dispoziţiile legale invocate de acestea şi cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluţionarea contestaţiei se face în limitele sesizării."

Potrivit doctrinei, se reţine că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia, cel ce afirmă o pretenţie în justiţie trebuie să o dovedească, regulă tradiţională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio"*, principiul fiind consfinţit de prevederile art. 249 şi art. 250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările şi completările ulterioare:

„Art. 249 Sarcina probei

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

Art. 250 Obiectul probei şi mijloacele de probă

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumţii, mărturisirea uneia dintre părţi, făcută din proprie iniţiativă sau obţinută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la faţa locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege",

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

„ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situaţiei de fapt fiscale
(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele şi faptele care au stat la baza declaraţiilor sale şi a oricăror cereri adresate organului fiscal".

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretenţiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenţie în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală şi de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reţine că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenţie în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestaţiei.

Incidente speţei sunt considerentele din Decizia nr.1298/26.03.2018 pronunţată de Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie potrivit cărora: „*În ceea ce priveşte soluţia de respingere a contestaţiei [...] este de observat faptul că recurenta reclamantă nu a investit organul de soluţionare a contestaţiei administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuţie, context în care soluţia de respingere a contestaţiei ca fiind nemotivată este conform prevederilor art.217 alin.(1) din Codul de procedură fiscală [...]*".

Se reţine faptul că societatea contestatară, deşi contestă impozitul pe profit în cuantum de **000 lei**, pentru **diferența de 000 lei** nu aduce argumente.

Pe cale de consecinţă, **cu privire la impozitul pe profit în sumă de 000 lei, se va respinge contestaţia ca nemotivată** în baza art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările şi completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucţiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

C. IMPOZIT PE VENITURILE PERSOANELOR NEREZIDENTE OBTINUTE DIN ROMANIA

Referitor la impozitul pe venitul persoanelor nerezidente obținut din România în sumă de 000 lei, aferent perioadei 2016-2017, Direcţia Generală de Solutionare a Contestaţiilor din cadrul Agenţiei Naţionale de

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente contestat pentru care societatea a prezentat două certificate de rezidență fiscală și, pentru un caz, susține că nu s-a aplicat convenția de evitare a dublei impuneri, în condițiile în care:
- pentru **serviciile prestate de catre Avocatul 2 – Italia** ulterior datei de 17 martie 2016, Legea nr.28/2016 prin care a fost ratificata Conventia dintre Romania si Republica Italiana pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si prevenirea evaziunii fiscale si a Protocolul aditional la conventie intră în vigoare din data 01.01.2018, ulterior anului 2016 când au fost prestate serviciile;
- prin prezentarea **Certificatului de rezidenta fiscala pentru G,** document valabil, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile legale incidente și au propus admiterea contestației;
- din analiza **Certificatului de rezidenta fiscala prezentat pentru H** a rezultat că **nu este trecut codul de identificare fiscala al contribuabilului,** cod de identificare fiscala care este inscris pe factura emisa de **H** catre **X**.

Perioada verificată: **2013-2017**.

În fapt, veniturile obţinute din România de persoane juridice nerezidente reprezintă plăţi efectuate de **X** pentru serviciile furnizate care au constat în: servicii de instrumentare daune, servicii de consultanţă financiară, servicii de asistenta juridica, servicii informatice (servicii de instalare si implementare soft-uri, servicii de mentenanta IT), servicii de sponsorizare, comisioane.

Au fost analizate certificatele de rezidenţă fiscală, contractele de prestări servicii, facturile emise de furnizori, declaraţia privind impozitul reţinut şi plătit pentru veniturile cu regim de reţinere la sursă/venituri scutite, pe beneficiari de venit nerezidenţi.

Referitor la persoanele juridice nerezidente care nu au prezentat certificatul de rezidenţă fiscală şi pentru care nu s-a reţinut impozit asupra veniturilor plătite s-a constatat:

a) În ce privește serviciile de instrumentare a dosarelor de dauna pe perioada 2013-2014, întrucât persoanele juridice nerezidente nu au prezentat platitorului de venit **X,** în momentul realizarii venitului, certificatul de rezidenta fiscala eliberat de catre autoritatea competenta din statul sau de rezidenta, conform art.115 alin.1 lit.k), art.116 alin.1) si 2) și art.118 alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspecție fiscala au stabilit un impozit suplimentar in suma de **000 lei.**

b) Din verificarea efectuată pe perioada **00.00.2013 – 00.00.2014** s-a constatat că serviciile prestate sunt: servicii de instrumentare a dosarelor de

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

dauna. Intrucit persoanele juridice nerezidente nu au prezentat platitorului de venit **X**, in momentul realizarii venitului certificatul de rezidenta fiscala eliberat de catre autoritatea competenta din statul sau de rezidenta asa cum prevede art. 115 alin. 1 lit.k), art. 116 alin.1) si 2) si art.118 alin 2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, echipa de inspectie fiscala a stabilit un impozit pe veniturile nerezidentilor suplimentar in suma de **000 lei.**

c) În perioada **00.00.2014 – 00.00.2017**, societatea nu a calculat impozitul pentru veniturile totale în sumă de **000 lei**, (din care fara Carte verde **000 lei**, iar Carte Verde **000 lei**) plătite unor persoane nerezidente care nu au prezentat certificatele de rezidenţă fiscală.

Au fost analizate contractele de prestări servicii, facturile emise de furnizori, declaraţia privind impozitul reţinut şi plătit pentru veniturile cu regim de reţinere la sursă/venituri scutite, pe beneficiari de venit nerezidenţi.

Pentru furnizorii de servicii Carte Verde societatea a prezentat o situatie in care la numărul facturii era trecut un centralizator fapt pentru care pentru platile aferente furnizorilor de servicii Carte Verde sondajul s-a realizat in functie de acest centralizator.

Astfel, s-a constatat că serviciile prestate sunt: servicii de instrumentare a dosarelor de dauna, (onorarii de gestiune pentru instrumentare daune), servicii de asistenta juridica, servicii de consultanţă (medicala, financiara etc) servicii informatice (servicii de mentenanta IT, servicii de instalare si implementare soft-uri), servicii prestate atat de persoane juridice cat si de persoane fizice independente (avocati, medici etc).

Intrucât persoanele juridice si fizice nerezidente nu au prezentat platitorului de venit **X**, in momentul realizarii venitului, certificatul de rezidenta fiscala eliberat de către autoritatea competenta din statul sau de rezidenta, aceste venituri sunt impozitate in Romania prin aplicarea cotei de 16%.

Deoarece **societatea nu a constituit, declarat si platit impozitul pe veniturile platite persoanelor juridice nerezidente care nu au prezentat certificatul de rezidenta fiscala in momentul realizarii venitului,** potrivit prevederilor art.115 alin.1 lit.k), art.116 alin.1) si 2) si art.118 alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si art.223 alin.1 lit.i), art.224 alin.1) si alin.4) si art.230 alin.2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, s-a stabilit un impozit suplimentar (aplicand procedeul sutei majorate) in suma de **000 lei**.

Urmare documentelor prezentate de catre reprezentantii societatii cu ocazia prezentarii punctului de vedere, **impozitul pe veniturile nerezidentilor stabilit suplimentar este de 000 lei**.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

<u>Prin contestație</u> societatea contestă parțial impozitul pe venitul persoanelor juridice și fizice nerezidente obținut din România, respectiv <u>suma de 000 lei,</u> prezentându-se argumentele:

- aduce in completare faptul ca, anumite certificate de rezidenta fiscala au fost obtinute ulterior sau au fost omise de catre inspectorii fiscali.

Astfel:

- societatea a prezentat certificatul de rezidenta **000** valabil conform art.230 alin.2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, care atestă rezidenta fiscala **pentru Avocatul 2 – Italia**, emis in data de **00.00.2020**, (impozit pe venit de plata pentru anul 2016 în sumă de **000 lei**).

Conform documentelor anexate, facturile sunt emise sub emblema unui cabinet de avocatura (**3**), dar pe codul fiscal al avocatului **2**, pentru care prezintă anexat certificatul de rezidenta fiscala in sensul aplicarii Conventiei de evitare a dublei impuneri intre Romania si Italia pentru anul 2016.

Totodata, in cuprinsul certificatului se mentioneaza faptul ca: *„in conformitate cu Conventia in vigoare intre Italia si Romania in scopul aplicarii art. 14 din aceeasi Conventie, rezulta rezident in Italia in scopuri fiscale.”*

Ca urmare, **serviciile prestate de catre Avocatul 2 – Italia au fost prestate ulterior datei de 17 martie 2016,** fiind astfel aplicabila Legea nr.28/2016 privind ratificarea Conventiei dintre Romania si Republica Italiana pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si prevenirea evaziunii fiscale si a Protocolului aditional la conventie, în care articolul mentionat de inspectori fiscali, nu mai era numerotat cu nr.15, ci cu nr.14, asa cum este specificat si in certificatul de rezidenta fiscala emis de autoritatile italiene.

Prin urmare, societatea considera ca nu au fost respectate conditiile impuse de legislatie, privind stabilirea unui impozit cu retinere la sursa pe veniturile obtinute de nerezidenti,avand in vedere ca rezidenta fiscala a nerezidentului a fost dovedita prin certificatul de rezidenta fiscala cu mentiunea corecta a articolului aplicabil.

- <u>a obținut ulterior emiterii raportului de inspecție fiscală certificatele de rezidenta fiscala</u> pentru prestatorii de servicii **G – Olanda si pentru H – Marea Britanie.**

Astfel, societatea prezinta anexat certificatele de rezidenta fiscala in sensul aplicarii conventiilor de evitare a dublei impuneri si a legislatiei Uniunii Europene pentru anul 2017, solicitand de asemenea recalificarea acestor cheltuieli din pespectiva impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente in conformitate cu art. art.230 alin.(2) din Codul fiscal.

Societatea prezintă următoarea situatie:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

- **G** – Olanda conform certificatului prezentat in Anexa 5 **X** solicita recalcularea in minus cu un impozit aferent veniturilor persoanelor nerezidente in valoare de **000 lei** din totalul stabilit in urma inspectiei fiscale.
- **H** – Marea Britanie conform certificatului prezentat in Anexa 6 **X** solicita recalcularea in minus cu un impozit aferent veniturilor persoanelor nerezidente in valoare de **000 lei** din totalul stabilit in urma inspectiei fiscale.

In concluzie, societatea **solicita recalcularea in minus cu un impozit aferent veniturilor persoanelor nerezidente in sumă de 000 lei** din suma stabilită la inspectia fiscală, ca urmare a obtinerii certificatelor de rezidenta fiscala a prestatorilor de servicii **G** – Olanda respectiv, **H** – Marea Britanie.

În drept, pe perioada 2016-2017 sunt incidente prevederile:
-art.223 alin.1 lit.i) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

”(1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:

i) venituri din prestarea de servicii de management sau de consultanță din orice domeniu, dacă aceste venituri sunt obținute de la un rezident sau dacă veniturile respective sunt cheltuieli ale unui sediu permanent în România;”

- art.224 alin.1) si alin.4) din același act normativ:

”(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține, se declară și se plătește la bugetul de stat de către plătitorii de venituri. Impozitul reținut se declară până la termenul de plată a acestuia la bugetul de stat. (...)

(4) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute: (...)

d) 16% în cazul oricăror altor venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 223 alin. (1).”

- art.230 alin.2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

”(2) ***Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul plății venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență,*** *precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene. Dacă certificatul de rezidență fiscală, respectiv declarația ce va indica calitatea de beneficiar nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile prezentului titlu.* ***Pentru aplicarea prevederilor convenției de***

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul plății venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență *În acest sens, certificatul de rezidență fiscală trebuie să menționeze că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, într-un stat al Uniunii Europene sau într-un stat cu care Uniunea Europeană are încheiat un acord de stabilire a unor măsuri echivalente pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Calitatea de beneficiar în scopul aplicării legislației Uniunii Europene va fi dovedită prin certificatul de rezidență fiscală și, după caz, declarația pe propria răspundere a acestuia de îndeplinire cumulativă a condițiilor referitoare la: perioada minimă de deținere, condiția de participare minimă în capitalul persoanei juridice române, încadrarea în una dintre formele de organizare prevăzute în titlul II sau în prezentul titlu, după caz, calitatea de contribuabil plătitor de impozit pe profit sau un impozit similar acestuia, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări.* ***Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență****. ”*

Conform prevederilor legale de mai sus sunt venituri impozabile veniturile obținute din România, indiferent dacă sunt primite în România sau în străinătate, cum sunt veniturile din prestarea de servicii de management sau de consultanță din orice domeniu, dacă aceste venituri sunt obținute de la un rezident.

Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține, se declară și se plătește la bugetul de stat de către plătitorii de venituri. Impozitul reținut se declară până la termenul de plată a acestuia la bugetul de stat și se calculează prin aplicarea cotei de 16% aplicată la veniturile brute.

De asemenea, pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul plății venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență.

Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul plății venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență.

Certificatul de rezidență fiscală trebuie să menționeze că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, într-un stat al Uniunii Europene sau într-un stat cu care Uniunea Europeană are încheiat un acord de stabilire a unor măsuri echivalente pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România.

Calitatea de beneficiar în scopul aplicării legislației Uniunii Europene va fi dovedită prin certificatul de rezidență fiscală și, după caz, declarația pe propria răspundere a acestuia de îndeplinire cumulativă a condițiilor referitoare la: perioada minimă de deținere, condiția de participare minimă în capitalul persoanei juridice române, încadrarea în una dintre formele de organizare prevăzute în titlul II sau în prezentul titlu, după caz, calitatea de contribuabil plătitor de impozit pe profit sau un impozit similar acestuia, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări. **Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.**

Față de prevederile legale invocate mai sus și având în vedere argumentele și documentele prezentate la contestație se reține următoarele:

Din analiza certificatului de rezidenta fiscala prezentat de societate pentru 2 – Italia, rezulta ca **2** – Italia a solicitat certificat in conformitate cu Conventia in vigoare intre Italia si Romania in scopul aplicarii art.14 din aceeasi Conventie. Articolul 14 din convention se refera la Castiguri din capital.

Prin Legea nr.28/2016 a fost ratificata Conventia dintre Romania si Republica Italiana pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si prevenirea evaziunii fiscale si a Protocolului aditional la convention, semnate la Riga la 25 aprilie 2015.

Astfel, conform prevederilor *„art. 29 – Intrarea in vigoare”,* Conventia intra in vigoare incepand cu 1 ianuarie a anului calendaristic imediat urmator celui in care conventia intra in vigoare, respectiv aceasta intra in vigoare cu data de 01.01.2018. Deși Romania a adoptat aceasta lege in anul 2016, procesul de aprobare in Parlamentul Italian a fost finalizat doar în anul 2017 astfel că se va aplica de la data de 01.01.2018.

Serviciile prestate de Avocat **2** catre **X** sunt servicii de instrumentare daune si onorarii avocat.

Intrucat societatea nu a prezentat certificat de rezidenta fiscala pentru anul 2016, datoreaza impozit pe veniturile nerezidentilor in valoare de **000 lei**.

Din analiza certificatului de rezidenta fiscala prezentat pentru G rezultă că a fost rezidenta in Olanda in anul 2017.

Intrucat persoana nerezidenta a prezentat certificatul de rezidenta fiscala eliberat de autoritatea competenta din Olanda, se aplica prevederile

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Conventiilor de evitare a dublei impuneri incheiate intre Romania şi Olanda potrivit art. 230 alin.2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal , coroborat cu prevederile punctului 19 din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Ca urmare, **organele de inspecție fiscală au propus** ”***admiterea contestatiei pentru debitul suplimentar in valoare de 000 lei*** *reprezentand impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, pentru serviciile prestate de* ***G*** *– Olanda*” .

Din analiza certificatului de rezidență depus pentru H rezultă că în acest certificat **nu este trecut codul de identificare fiscala al contribuabilului, cod de identificare fiscala** care este inscris pe factura emisa de **H** catre **X**.

In consecinta, certificatul emis de catre autoritatea fiscala din Anglia, avand inscris un alt cod decat cel care se regaseste inscris pe facturile emise de **H** nu poate fi luat în considerare conform prevederilor pct.19 alin.(9) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

„19. În scopul aplicării art. 230 alin. (2) din Codul fiscal:

[...]

(9) ***Forma și conținutul certificatului de rezidență fiscală*** *sau ale documentului prevăzut la alin.(1) pentru nerezidenți sunt cele emise de autoritatea din statul de rezidență al beneficiarului venitului.* ***Certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la alin.(1) trebuie să cuprindă, în principal, elemente de identificare a nerezidentului****, precum și a autorității care a emis certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la alin.(1),* ***de exemplu:*** *numele, denumirea, adresa,* ***codul de identificare fiscală****, mențiunea că este rezident fiscal în statul emitent, precum și data emiterii certificatului sau a documentului.”*

Astfel, nu se reține argumentul societății referitor la diminuarea impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente obținute din România cu suma de **000 lei**.

Ca urmare a celor mai sus prezentate, intemeiul prevederilor:

- art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare, conform cărora *„(1) Prin decizie* ***contestaţia poate fi admisă,*** *în totalitate sau* ***în parte,*** *ori respinsă”* **se va admite contestația pentru impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente obținute din România în sumă de 000 lei**;

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

- art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucţiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge contestaţia ca neîntemeiată pentru impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente obținute din România în sumă de 000 lei.**

D. OBLIGATII FISCALE ACCESORII

Referitor la contestarea de către societate și obligatiile fiscale accesorii aferente debitelor pincipale, mentionam ca prin adresa nr.**000/2020** Direcția Generală de Solutionare a Contestatiilor a solicitat organelor fiscale din cadrul **Y** să comunice dacă au fost fost emise decizii de calcul accesorii (dobanzi, penalitati de intarziere și penalitati de nedeclarare) și, **în caz afirmativ,** în conformitate cu prevederile pct.3.4 din OPANAF nr. 3741/2015 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucţiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală să transmită actele administrativ fiscale cu menţionarea sumelor contestate reprezentând accesorii aferente debitelor din Decizia de impunere nr.**000/2020**, precum și orice alte documente aflate la dosarul cauzei.

Prin adresa de răspuns nr.**000/2020**, înregistrată la DGSC sub nr.**000/2020** s-a comunicat că *:"[...] pentru **X**, CUI **000**, nu au fost emise deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente deciziei de impunere nr.**000/2020**, deoarece anexa deciziei cuprinde date eronate"*.

Având în vedere cele precizate, la data la care contestatoarei îi vor fi comunicate actele administrativ fiscale prin care vor fi calculate accesorii aferente debitelor stabilite prin Decizia de impunere nr.**000/2020**, societatea va investi organul de soluționare competent cu soluționarea acesteia.

Pentru considerentele reţinute şi în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE

1. Admiterea parțiala a contestației formulată de X și anularea parțială a Deciziei de impunere nr.**000/2020** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul **Y**, pentru suma de **000 lei** reprezentând :
- **000 lei** impozit pe profit
- **000 lei** impozit pe veniturile persoanelor nerezidente obținute din România.

2. Desfiinţarea parţială a Deciziei de impunere nr.000/2020 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul **Y**, **pentru suma de 000 lei reprezentând impozit pe profit**, urmând ca organele de inspecţie fiscală, prin altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să procedeze la

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

refacerea inspecției fiscale pentru pct.1, 2 și 4 de la cap.III din decizie având în vedere cele prezentate în considerentele prezentei decizii, argumentele şi documentele contestatarei, precum şi prevederile legale incidente.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestaţiei formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2020** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul **Y**, pentru suma de **000 lei, reprezentând**:
- **000 lei** impozit pe profit;
- **000 lei** impozit pe venitul persoanelor nerezidente obținute din România.

4. Respingerea ca nemotivată a contestaţiei formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2020** emisă de organele de inspecţie fiscală din cadrul **Y**, **pentru suma de 000 lei, reprezentând impozit pe profit**.

Punctele nr.2,3 și 4 din prezenta decizie pot fi atacate la Curtea de Apel ..., în termen de 6 luni de la comunicării.

Director general

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679