



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală



Agencia Națională de Administrare Fiscală
Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,
București, CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Email: contestatii.anaf@anaf.ro

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor

DECIZIA NR. 000/02.2019
privind soluționarea contestației formulate de
societatea X, înregistrată la
Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr. 000/2018

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr. 000/2018, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. 000/2018, asupra contestației formulate de societatea X, împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2018 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma de **000** lei, reprezentand:

- 000 lei impozit pe profit,
- 000 lei TVA;

- Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.000/2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2018 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma de **000** lei, reprezentand diminuarea pierderii fiscale;

- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018 emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma de **000** lei, reprezentand:

- 000 lei dobanzi aferente impozitului pe profit,
- 000 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit,
- 000 lei dobanzi aferente TVA,
- 000 lei penalitati aferente TVA.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Constatănd că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) și lit.d) din Legea nr.207/2015

privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de societatea X.

De asemenea, în temeiul art. 276 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contestatara a solicitat **susținerea orală a contestației formulate**, procedură care a avut loc în data de 07.08.2018, fiind întocmit în acest sens *Proces verbal*, aflat la dosarul cauzei.

Totodata, societatea a solicitat acordarea unei audiente, procedura care i-a fost acordata in data de 29.10.2018, conform Procesului verbal aflat la dosarul contestatiei.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2018, Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr. 000/2018 și Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. 000/2018 emise de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, societatea susține următoarele:

In perioada 06 iunie 2017-16 mai 2018 a fost supusa unei inspectii fiscale vizand perioada 1 ianuarie 2011-31 decembrie 2016 in ceea ce priveste impozitul pe profit si 1 ianuarie 2012-31 decembrie 2016 in privinta taxei pe valoare adaugata, incheiata prin intocmirea Raportului de inspectie fiscala nr. 000/2018 in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere nr. 000/2018 si Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr.000/2018.

1. Valoarea creantelor cesionate reprezinta o cheltuiala deductibila in vederea stabilirii impozitului pe profit, intrucat:

- a instrainat creante prin intermediul unor contracte de cesiune de creante, pretul cesiunii reprezentand un venit impozabil la nivelul societatii;
- valoarea economica a acestor creante a fost mai mica decat valoarea nominala, intrucat reprezinta datoriile ale clientilor societății X cu termen scadent depasit, a caror recuperare implica costuri suplimentare fara a exista certitudinea recuperarii integrale sau partiale a acestora, fiind mult mai avantajoasa vanzarea lor la o valoare economica din momentul instrainarii, in scopul obtinerii de venituri imediate;
- cesiunea de creanta echivaleaza din punct de vedere juridic cu vanzarea unui bun contra unui pret liber consimtit de parti, bun care este in cazul de fata reprezentat de creanta in sine;
- in urma instrainarii prin intermediul cesiunii acestor creante, in baza prevederilor codului fiscal, valoarea nominala a devenit o cheltuiala deductibila, astfel cum prevad dispozitiile legale in perioada analizata;
- cand se estimeaza ca o creanta nu poate fi incasata la valoarea ei nominala, aceasta devine incerta si trebuie inregistrata o ajustare de valoare pentru diferenta dintre valoarea nominala si valoarea estimata a fi incasata;
- creantele incerte pot fi incasate prin instrainare sau neincasate;

- legislatia fiscala reglementeaza trei regimuri de deductibilitate distincte pentru cheltuielile aferente scoaterii din evidenta a creantelor incasate prin instrainare si pentru cele aferente creantelor neincasate, care sunt diferite din perspectiva tratamentului fiscal, operatiunilor juridice si operatiunii economice;

- cheltuielile rezultate din pierderile aferente scoaterii din evidenta a creantelor incasate, incasate prin instrainare, sunt deductibile integral la calculul impozitului pe profit, conform prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu pct.23 lit.c din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, respectiv dispozitiile art.25 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, coroborate cu pct.13 (1) din HG nr.1/2016 privind Normele de aplicare ale Codului fiscal;

- organele de inspectie fiscala au incadrat in mod gresit valoarea creantelor instrainate ca fiind o cheltuiala nedeductibila invocand prevederile art.21 alin.2 lit.n si lit.o din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art.25 alin.4 lit.h din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, intrucat au interpretat in mod eronat si invers dispozitiile legale, fara sa verifice mai intai regula generala de deductibilitate si mai apoi cazurile specifice prevazute de lege;

- societatea se incadreaza in regula generala de deductibilitate care prevede caracterul deductibil al creantelor comerciale instrainate si nu in cazurile specifice reglementate de norma legala ca fiind in plus fata de cele inglobate in regula generala;

- dispozitiile legale invocate de organele de inspectie fiscala se aplica in cazul pierderilor inregistrate la scoaterea din evidenta a creantelor neincasate pentru alte situatii decat cele din cazul societății X, intrucat speta de fata presupune instrainarea creantelor si obtinerea de venituri impozabile;

- modalitatea in care organele de inspectie fiscala au interpretat dispozitiile legale este in contradictie cu modalitatea previzibila de interpretare a dispozitiilor legale;

- in interpretarea prevederilor Codului fiscal trebuie avute in vedere urmatoarele principii statuate in Codul de procedura fiscala: Principiul legalitatii, Exercitarea dreptului de apreciere, Rolul activ si alte reguli de conduita pentru organul fiscal, respectiv Interpretarea legii;

- vointa legiuitorului a fost ca valoarea cesionata sa fie reglementata ca o cheltuiala integral deductibila in vederea calcularii impozitului pe profit, fapt confirmat prin Nota de fundamentare a O.G nr.25/2017 pentru modificarea si completarea Codului fiscal, prin Legea nr.72/2018 pentru aprobarea O.G nr.25/2017 prin care a fost modificat regimul fiscal al cheltuielilor reprezentand valoarea creantelor cesionate;

- Guvernul a adoptat Hotararea nr.354/2018 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.1/2016 prin care au fost abrogate prevederile care constituiau temeiul de drept pentru deductibilitate totala a cheltuielilor reprezentand valoarea creantelor instrainate;

- principiul previzibilitatii legii obliga autoritatile fiscale sa aplice si sa interpreteze legea intr-o maniera previzibila pentru destinatarii normei;
- cheltuielile reprezentand valoarea creantelor instrainate, potrivit legii, sunt integral deductibile la calculul rezultatului fiscal, indiferent de nivelul veniturilor inregistrate din instrainarea creantelor respective.

2. In mod nejustificat nu au fost admise ca fiind cheltuieli deductibile in vederea stabilirii profitului impozabil sumele platite catre societatea Y:

- organele de inspectie fiscala, pentru perioada 2012-2013, nu au admis ca fiind deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile de consultanta in cuantum de 000 lei aferente serviciilor prestate de societatea Y, intrucat fuziunea dintre societatea A si societatea B, ce a facut obiectul prestarii de servicii, nu a avut loc pana la data finalizarii inspectiei fiscale;
- organele de inspectie fiscala nu au negat existenta serviciilor si au recunoscut ca daca s-ar fi realizat fuziunea cheltuielile ar fi fost deductibile;
- serviciile prestate de societatea Y au constat in asigurarea consultantei si asistentei in analiza financiara in vederea unei posibile fuziuni a societăților A si B si au fost prestate in baza urmatoarelor documente: Scrisoarea de angajament/2011 si Actul aditional nr. 000/2012;
- serviciile prestate indeplinesc conditiile pentru deductibilitate prevazute de art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal intrucat s-au desfasurat in baza unui contract, au fost efectiv prestate si in beneficiul activitatii economice a societății X;
- necesitatea si oportunitatea incheierii acestui contract este evidenta si a constat in efectuarea unei analize complexe, de specialitate prin care sa se evalueze oportunitatea unei posibile operatiuni de fuziune prin raportare la conditiile concrete existente si sa se stabileasca impactul acestei operatiuni asupra societatii;
- faptul ca operatiunea de fuziune nu s-a realizat nu trebuie sa afecteze caracterul deductibil al cheltuielilor efectuate in vederea analizarii tuturor aspectelor preliminare a acestei operatiuni complexe.

3. In mod nejustificat nu au fost admise ca fiind cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil sumele platite pentru serviciile prestate de societatea C si nici nu s-a acceptat dreptul de deducere pentru TVA aferenta acestor cheltuieli:

- societatea indeplineste toate conditiile pentru justificarea deductibilitatii cheltuielilor cu serviciile prestate de societatea C, respectiv: au fost prestate in baza unui contract care a fost prezentat organelor de inspectie fiscala, au fost efectiv prestate si in folosul operatiunilor impozabile si taxabile ale societatii;
- au fost depuse livrabile, respectiv documente care au fost pregatite de societatea C in temeiul contractelor de consultanta, care justifica prestarea serviciilor;

- documentele au fost prezentate in limba engleza, iar organele de inspectie fiscala nu au solicitat traducerea acestora, conform art.8 alin.4 din Codul de procedura fiscala;

- in ceea ce priveste cerinta necesitatii justificarii cheltuielilor prin prisma activitatilor desfasurate trebuie avute in vedere considerentele retinute de Inalta Curte de Casatie si Justitie in Decizia nr.1261/2014;

- necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate rezulta din contractele incheiate, precum si din materialele livrate, cu titlu de exemplu fiind prezentat proiectul Z;

- societatea C a prestat servicii in vederea implementarii proiectului W si T si a asigurat respectarea regulilor strict de pastrare a confidentialitatii si a prevederilor antitrust, obligatorie in purtarea discutiilor intre parteneri;

- societatea a prezentat documente justificative care dovedesc atat prestarea efectiva a serviciilor cat si legatura directa a acestora cu activitatea economica desfasurata de societatea X, toate serviciile prestate fiind in scopul realizarii operatiunilor taxabile, fiind indeplinite conditiile de fond si forma prevazute de art.145 alin.2 lit.a, art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art.297 alin.4 si art.299 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

4. In mod nejustificat au fost eliminate de la deductibilitate cheltuielile aferente serviciilor prestate de societatea D:

- din actele administrative contestate nu rezulta care este motivul pentru care organele de inspectie fiscala au considerat ca suma platita catre societatea D nu reprezinta o cheltuiala deductibila;

- societatea X si societatea D au incheiat un contract avand un obiect complex, prin acceptarea Scrisorii de angajament din data de 4 decembrie 2015;

- obiectul contractului a constat in realizarea unei analize in vederea pregatirii achizitionarii si vanzarii a 27 de active imobiliare aflate in posesia societății X si incheierii unui contract de locatiune pe termen lung pentru sediul societatii;

- furnizorul a realizat un proces de "due diligence" comercial, operational, contabil si juridic in vederea realizarii operatiunilor imobiliare, fara de care societatea nu putea lua o decizie in deplina cunostinta de cauza care sa-i permita sa actioneze in conformitate cu interesele sale si ale actionarilor;

- faptul ca in urma serviciilor prestate de furnizor nu a avut loc vanzarea unui imobil nu este relevant pentru a stabili deductibilitatea cheltuielilor, intrucat nu exista nicio dispozitie legala in acest sens, iar serviciile de consultanta au vizat eficientizarea si optimizarea activitatii societatea X, prin raportare la operatiunile imobiliare avute in vedere;

- chiar faptul ca se renunta la o anumita operatiune in urma realizarii unui "due diligence" poate fi vazut ca un succes pentru societate, intrucat se elimina anumite riscuri sau se identifica scenarii in care operatiunile ar fi mai profitabile pentru societatea X;

- in sustinerea serviciilor prestate la dosarul contestatiei a fost anexat un raport complex de "due diligence" si un raport de analiza cu recomandările furnizorului.

5. In mod nejustificat nu au fost admise ca fiind cheltuieli deductibile la stabilirea profitului impozabil sumele platite pentru serviciile prestate de societatea E si nici nu s-a acceptat dreptul de deducere pentru TVA aferenta acestor cheltuieli:

- societatea a prezentat organelor de inspectie fiscala contractele care au stat la baza serviciilor prestate de furnizor;

- au fost prestate o gama larga de servicii pentru evaluarea personalului de executie si de conducere a societății X, cu titlu de exemplu fiind prezentata organelor de inspectie fiscala o selectie cu materialele livrate in executarea contractelor;

- necesitatea efectuării cheltuielilor rezulta din scopul pentru care au fost incheiate aceste contracte si anume de a furniza reprezentantilor societății X, care au atributii cu privire la evaluarea angajatilor, instrumentele necesare si consultanta de specialitate aferenta implementării acestor evaluari;

- societatea indeplineste cerintele prevazute de lege pentru deducerea TVA, serviciile fiind destinate in folosul operatiunilor taxabile, in conformitate cu prevederile art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

6. In mod nejustificat nu au fost admise la deducere sumele platite de societatea X pentru serviciile prestate de societatea F:

- societatea a prezentat organelor de inspectie fiscala contractele in baza carora au fost prestate serviciile;

- societatea F a prestat servicii in domeniul consultantei financiare, respectiv au oferit analiza si suport pentru realizarea unor modele complexe de raportare si planificare financiara care au permis elaborarea bugetelor companiei si elaborarea strategiei de dezvoltare a companiei.

Societatea a depus "*Completare a argumentelor si a inscrisurilor depuse in vederea sustinerii contestatiei*", înregistrată la organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr.000/2018, respectiv sub nr.000/2018 prin care a depus documente noi cu privire la contestatia initiala.

Avand in vedere argumentele prezentate societatea solicita anulara Deciziei de impunere nr.000/2018, Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr.000/2018, Raportului de inspectie fiscala nr.000/2018, respectiv a Deciziei nr.000/2018 si pe cale de consecinta emiterea unei Decizii de nemodificare a obligatiilor fiscale, intrucat debitele au fost calculate si achitate in mod corect de catre contestatara.

II. Urmare inspectiei fiscale efectuate de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, s-a întocmit Raportul de inspectie fiscala nr.000/2018 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.000/2018, respectiv Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr.000/2018 și organele fiscale au emis Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. 000/2018, constatându-se următoarele:

Perioada supusa inspectiei fiscale: pentru impozit pe profit 01.01.2011-31.12.2016, pentru TVA 01.01.2012-31.12.2016.

1. In perioada 2011-2016 societatea a instrainat creante neincasate in baza unor contracte, cesionate la un pret mai mic decat valoarea nominala a acestora.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu indeplineste conditiile de deductibilitate prevazute la art.21 alin.(1), alin.(2.) lit.n), alin. (4) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, respectiv art.25 alin.1, alin.4 lit.h din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv pct.23 din H.G nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 si pct.13 din HG nr.1/2016 privind Normele de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si nu au acordat drept de deducere la calculul impozitului pe profit pentru cheltuielile in suma de **000 lei**.

2. Pentru furnizorul societatea E, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a justificat cu documente necesitatea prestarii serviciilor si nici nu a prezentat contract, in consecinta, cheltuielile in suma de **000 lei**, inregistrate in perioada 2011-2015, au fost considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit, iar societatea nu are drept de deducere pentru TVA aferenta in suma de **000 lei**, avand in vedere prevederile art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art. 25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal,cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.48 din H.G nr.44/2004 privind Normele de aplicarea a Legii nr.571/2003 si pct.13 din H.G nr.1/2016 privind Normele de aplicare a Legii nr.227/2015, respectiv art.145 alin.1, art.148 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

3. Pentru furnizorul societatea C, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a justificat cu documente necesitatea prestarii serviciilor si nici nu a prezentat contract, drept pentru care cheltuielile in suma de **000 lei** au fost considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit, in perioada 2011-2016, avand in vedere prevederile art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art. 25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.48 din H.G nr.44/2004 privind Normele de aplicarea a Legii nr.571/2003 si pct.13 din H.G nr.1/2016 privind Normele de aplicare a Legii nr.227/2015, iar societatea nu are drept de deducere pentru TVA in suma de **000 lei**, avand in vedere prevederile art.145 alin.1, art.148 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul

fiscal, respectiv art.297, alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

4. Pentru furnizorul societatea Y, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a prezentat o scrisoare de angajament/03.10.2011 in care se stipuleaza ca se va asigura consultanta si asistenta financiara in legatura cu "Misiunea" care va include: "realizarea unei analize de evaluare a societăților A si a B si evaluarea si prezentarea optiunilor disponibile pentru actionarii societății A in ceea ce priveste potentiala fuziune dintre societatea A si B (...)".

Intrucat operatiunea de fuziune nu a avut loc pana la data finalizarii inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru perioada 2012-2013, societatea nu are drept de deducere pentru cheltuielile in suma de **000 lei**, in baza prevederilor OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene pct. 207, acestea fiind aferente unor operatiuni ulterioare.

5. Pentru furnizorul societatea societatea D organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a justificat cu documente ca aceste servicii au fost prestate în scopul desfășurării activității economice, nu a prezentat nici contract si in consecinta, cheltuielile in suma de **000 lei** au fost considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2016, in baza prevederilor art. 25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv pct.13 alin.1 din HG nr.1/2016 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

6. Pentru furnizorul societatea F, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a justificat cu documente ca aceste servicii au fost prestate în scopul desfășurării activității economice, nu a prezentat nici contract si in consecinta, cheltuielile in suma de **000 lei** au fost considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2016, avand in vedere prevederile art. 25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv pct.13 alin.1 din HG nr.1/2016 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.000/2018 organele fiscale au calculat accesorii aferente impozitului pe profit si TVA, în temeiul art.98 lit.c și art.173 alin.5 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare.

Documentul prin care s-au individualizat obligațiile de plată principale pentru care au fost calculate aceste accesorii, sunt detaliate în Anexa la Decizia nr. 000/2018, respectiv Decizia nr. 000/2018.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatară, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate, se rețin următoarele:

A. În ceea ce privește:

- **impozitul pe profit în sumă de 000 lei,**
- **accesoriile aferente impozitului pe profit in suma de 000 lei,**
- **diminuarea pierderii fiscale cu suma de 000 lei, Agentia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea beneficiaza de dreptul de deducere a cheltuielilor provenite din pierderile din creante cesionate la un pret mai mic decat valoarea lor nominala, în condițiile în care aceasta a instrainat/vandut creantele si a incasat un venit.**

In fapt, in perioada analizată, societatea X a instrainat creante prin intermediul unor contracte de cesiune de creante la un pret stabilit de comun acord de catre parti.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu are drept de deducere la calculul impozitului pe profit pentru cheltuielile in suma de 000 lei, reprezentand pierderi din creante, cesionate la un pret mai mic decat valoarea nominala a acestora in baza prevederilor art.21 alin.(1), alin. (2.) lit.n), alin. (4) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, respectiv art.25 alin.1, alin.4 lit.h din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv pct.23 din H.G nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 si pct.13 din HG nr.1/2016 privind Normele de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Fata de constatarile organelor de inspectie fiscala societatea sustine ca cesionarea creantelor s-a realizat in scopul obtinerii de venituri impozabile, prin urmare valoarea nominala a acestora reprezinta cheltuiala deductibila la calculul impozitului pe profit.

Societatea arata ca cesiunea de creanta echivaleaza din punct de vedere juridic cu vanzarea unui bun contra unui pret liber consimtit de parti, bun care in cazul acestei operatiuni este reprezentat de creanta in sine.

Totodata sustine ca cesiunea s-a incheiat in baza unui contract perfect valabil al carui obiect il reprezinta instrainarea creantelor.

In ceea ce priveste prevederile legale invocate de organele de inspectie fiscala societatea X sustine ca nu sunt aplicabile in cauza, intrucat societatea se incadreaza in regula generala de deductibilitate care prevede expres caracterul deductibil al creantelor comerciale instrainate si nu pe cazurile specifice reglementate de norma legala ca fiind in plus fata de cele inglobate de regula generala.

Norma legala invocata de organele de inspectie fiscala nu reglementeaza cazuri de instrainare a unor creante asa cum este situatia de fapt in speta, ci are in vedere doar situatia unor pierderi financiare nepreconizate/neculpabile.

În drept, în materia impozitului pe profit, pe perioada 2011-2015, sunt aplicabile prevederile:

- **art.19 alin.(1)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

- **art.21 alin.1** din același act normativ,

„(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.”

coroborat cu pct.23 din Normele metodologice:

”in sensul art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele:

c) cheltuielile reprezentând valoarea creanțelor comerciale înstrăinate, potrivit legii;

De asemenea, începând cu data de 01.01.2016, sunt incidente următoarele prevederi legale:

- **art.19 alin.(1)** din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile [art. 31](#). Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”

- **art.25 alin.(1)** din același act normativ:

“(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.”,

coroborat cu pct.13 alin.1 lit.i din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015:

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

i) cheltuielile reprezentând valoarea creanțelor înstrăinate, potrivit legii;”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele

înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, care sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Totodata, se retine ca sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice și cheltuielile reprezentând valoarea creanțelor instrăinate potrivit legii.

Conform OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, creanțele se înregistrează în evidența contabilă astfel:

“ pct.189 alin.(2): în scopul prezentării în situațiile financiare anuale, creanțele se evaluează la valoarea probabilă de încasat.

Atunci când se estimează că o creanță nu se va încasa integral, în contabilitate se înregistrează ajustări pentru depreciere, la nivelul sumei care nu se mai poate recupera.

pct. 190. - (1) Creanțele preluate prin cesionare se evidențiază în contabilitate la costul de achiziție (articol contabil 461 "Debitori diverși" = 462 "Creditori diverși"). Valoarea nominală a creanțelor astfel preluate se evidențiază în afara bilanțului (contul 809 "Creanțe preluate prin cesionare").

(2) În cazul achiziției unui portofoliu de creanțe, costul de achiziție se alocă pentru fiecare creanță astfel preluată.

(3) În cazul în care cesionarul recuperează de la debitorul preluat o sumă mai mare decât costul de achiziție al creanței față de acesta, diferența dintre suma încasată și costul de achiziție se înregistrează la venituri (contul 758 "Alte venituri din exploatare"/analitic distinct) la data încasării.

(4) În cazul în care cesionarul cedează creanța față de debitorul preluat, acesta recunoaște în contabilitate la data cedării:

a) o cheltuială (contul 654 "Pierderi din creanțe și debitori diverși"), dacă costul de achiziție al creanței cedate este mai mare decât prețul de cesiune al acesteia; sau

b) un venit (contul 758 "Alte venituri din exploatare"/analitic distinct), dacă prețul de cesiune al creanței cedate este mai mare decât costul de achiziție al acesteia.

Aceleași prevederi au fost preluate și în OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“Pct. 332. - (1) În scopul prezentării în situațiile financiare anuale, creanțele se evaluează la valoarea probabilă de încasat.

(2) Atunci când se estimează că o creanță nu se va încasa integral, în contabilitate se înregistrează ajustări pentru pierdere de valoare, la nivelul sumei care nu se mai poate recupera.

Pct. 333. - (1) Creanțele preluate prin cesionare se evidențiază în contabilitate la costul de achiziție (articol contabil 461 "Debitori diverși" = 462 "Creditori

diverși"). Valoarea nominală a creanțelor astfel preluate se evidențiază în afara bilanțului (contul 809 "Creanțe preluate prin cesionare").

(2) În cazul achiziției unui portofoliu de creanțe, costul de achiziție se alocă pentru fiecare creanță astfel preluată.

(3) În cazul în care cesionarul recuperează de la debitorul preluat o sumă mai mare decât costul de achiziție al creanței față de acesta, diferența dintre suma încasată și costul de achiziție se înregistrează la venituri (contul 758 "Alte venituri din exploatare"/analitic distinct) la data încasării.

(4) În cazul în care cesionarul cedează creanța față de debitorul preluat, acesta recunoaște în contabilitate la data cedării:

a) o cheltuială (contul 654 "Pierderi din creanțe și debitori diverși"), dacă costul de achiziție al creanței cedate este mai mare decât prețul de cesiune al acesteia; sau

b) un venit (contul 758 "Alte venituri din exploatare"/analitic distinct), dacă prețul de cesiune al creanței cedate este mai mare decât costul de achiziție al acesteia."

Având în vedere prevederile legale de mai sus, constatările organelor de inspectie fiscala, argumentele contestatarei si documentele aflate la dosarul cauzei, se retin urmatoarele:

Societatea a inregistrat in cursul anului 2011 pierderi din creante-clienti neincasati in suma de 000 lei.

Din totalul sumelor inregistrate pe pierderi au fost cesionate creante neincasate in suma de 000 lei la pretul de 000 lei, iar restul de 000 lei a reprezentat alte creante care au fost inregistrate in contul 654 ca nedeductibile.

Suma de 000 lei reprezentand pretul cesiunii a fost inregistrata in contul 654 cu semnul minus ramanand suma de 000 lei, iar provizionul constituit a fost reversat.

Referitor la creantele mentionate, societatea in calitate de cedent a incheiat Contractul nr.000/2011 cu societatea G in calitate de cesionar si societatea H in calitate de mandatar exclusiv.

Potrivit pct. 2 din Contract, valoarea nominala totala a creantelor cedate a fost in suma de 000 lei, iar valoarea economica a creantelor cedate a fost de 000 lei reprezentand valoarea estimata a fi recuperata, iar potrivit pct.3.1 din Contract pretul total al cesiunii a fost de 000 lei (reprezentand 5,5% din valoarea nominala totala a creantelor cedate).

Totodata, societatea a inregistrat in cursul anului 2012 pierderi creante-clienti neincasati in suma de 000 lei.

Din totalul sumelor inregistrate pe pierderi in cursul anului 2012 au fost cesionate creante neincasate in suma de 000 lei la pretul de 000 lei.

Suma de 000 lei reprezentand pierderi din creante a fost inregistrata in contul 654 considerata de societate cheltuiala deductibila, iar provizionul constituit a fost reversat.

Suma de 000 lei a reprezentat alte creante inregistrate in contul 654 ca nedeductibile.

Societatea X in calitate de cedent a incheiat Contractul nr. 000/2012 cu societatea I in calitate de cesionar si societatea J in calitate de mandatar.

Potrivit pct. 2 din Contract, Valoarea nominala totala a creantelor cedate a fost in suma de 000 lei, iar potrivit pct.3.1 pretul total al cesiunii a fost de 000 lei (reprezentand 5,35% din valoarea nominala totala a creantelor cedate).

De asemenea, societatea a inregistrat in cursul anului 2013 pierderi creante-clienti neincasati in suma de 000 lei.

Din totalul sumelor inregistrate pe pierderi in cursul anului 2013 au fost cesionate creante neincasate in suma de 000 lei la pretul de 000 lei, in baza Contractului nr.000/2013 cu societatea K in calitate de cesionar si societatea L in calitate de mandatar exclusiv.

Societatea X a inregistrat in cursul anului 2014 pierderi din creante-clienti neincasati in suma de 000 lei.

Din totalul sumelor inregistrate pe pierderi in cursul anului 2014 au fost cesionate creante neincasate in suma de 000 lei la pretul de 000 lei, conform Contractului nr.000/2014 si Contractului nr. 000/2014 incheiate cu societatea M in calitate de cesionar.

Totodata, societatea a inregistrat in cursul anului 2015 pierderi din creante-clienti neincasati in suma de 000 lei.

Din totalul sumelor inregistrate pe pierderi in cursul anului 2015 au fost cesionate creante neincasate in suma de 000 lei la pretul de 000 lei, in baza Contractului nr.000/2015 si Contractului nr. 000/2015 incheiate cu societatea N in calitate de cesionar.

De asemenea, in cursul anului 2016, societatea X a inregistrat pierderi din creante-clienti neincasati in suma de 000 lei.

Din totalul sumelor inregistrate pe pierderi in cursul anului 2016 au fost cesionate creante neincasate in suma de 000 lei la pretul de 000 lei, in baza Contractului nr.000/2016 incheiat cu societatea M si Contractului nr. 000/2016 incheiat cu societatea O

Potrivit Contractelor incheiate "*Transferul dreptului de proprietate asupra creantelor cedate opereaza la data cesiunii. La data cesiunii cedentul va furniza cesionarului prin mandatarul, exclusiv in Romania, lista cu informatiile agreeate de parti prin Contract si aferente creantelor cedate*", iar Cesionarul, prin Mandatarul exclusiv, poate solicita Cedentului, pentru fiecare caz in parte sau pentru mai multe cazuri, daune-interese in quantum egal cu pretul nominal al cesiunii pentru situatiile in care:

"...d) Debitorul cedat (persoana juridica) se afla anterior datei cesiunii in procedura de insolventa, de dizolvare sau de lichidare, asa cum rezulta din orice documente oficiale emise de terte parti; e) Debitorul cedat (persoana fizica) decedase anterior datei cesiunii;...g) Creanta este obiectul unui litigiu intre Cedent si Debitorul Cedat, litigiu aflat pe rolul instantelor de judecata si/sau executare silita".

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste creante au fost cedate la o valoare mai mica decat valoarea lor nominala si prin urmare au considerat cheltuielile reprezentand pierderi din creante nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Fata de constatările organelor de inspectie fiscala societatea sustine ca cesiunea s-a realizat in baza unui contract al carui obiect il reprezinta instrainarea creantelor, astfel: “ *prin prezentul Contract, Cedentul instraineaza, cedeaza, transfera si vinde catre Cesionar, iar Cesionarul cumpara de la Cedent, cu Conditia platii pretului Cesiunii de catre Cesionar Cedentului (...).*”

Pretul cesiunii a fost stabilit de comun acord de catre parti astfel incat sa reflecte valoarea economica a unei creante existente la un moment dat. Valoarea economica variaza in functie de conditiile particulare existente pe piata si este inferioara valorii nominale a creantelor cedate, intrucat nicio societate comerciala nu ar achizitiona o creanta neincasata la scadenta, care presupune un risc de recuperare de la debitorul cedat, la un pret egal cu valoarea creantei pe care urmeaza sa o recupereze, intrucat nu ar exista marja de profit si eforturile depuse pentru recuperarea creantei nu ar fi rasplatite, iar contractul nu ar fi avut scop economic.

Astfel, se retine ca in situatia societății X a avut loc o cesiune de creanta cu titlu oneros, echivalentul unei vanzari/instrainari a acestor creante, catre diferite entitati specializate in recuperarea creantelor, pentru care societatea a realizat un venit.

Asa cum rezulta din contractele de cesiune incheiate de societatea X, acesta a “instrainat, cedat, transferat si vandut” creantele, iar cesionarul a cumparat contra unui pret care s-a evidentiat ca un venit impozabil la nivelul societatii.

Prin adresa nr.000/2018 organele de inspectie fiscala au precizat ca “*tratamentul fiscal al echipei de inspectie fiscala a fost referitor la pierderile inregistrate la scoaterea din evidenta a creantelor neincasate, iar pentru calculul reintregirilor, veniturile impozabile obtinute ca pret al cesiunii din instrainarea creantelor au fost deduse din cheltuiala inregistrata de societate la calculul profitului impozabil. Referitor la pierderile inregistrate la scoaterea din evidenta a creantelor neincasate din motive neimputabile creditorului, in baza dispozitiilor expres prevazute la art.21 alin.2 lit.n VCF si respectiv art.25 alin.4 lit.h NCF. Echipa de inspectie fiscala mentioneaza ca in textul legii nu este inserata fraza din motive imputabile creditorului si cu atat mai mult sunt precizate cazurile in care aceste cheltuieli vor fi deductibile.(...).*”

Or, interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului, asa cum este ea exprimata prin lege, iar din interpretarea dispozitiilor legale aplicabile in speta rezulta ca legiuitorul a stabilit ca regula generala de deductibilitate la calculul impozitului pe profit, respectiv a rezultatului fiscal, faptul ca vor fi considerate deductibile toate cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, iar prin normele metodologice de aplicare s-a prevazut ca sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile si cheltuielile reprezentand valoarea creantelor instrainate, iar cazurile prezentate de organele de inspectie fiscala sunt particulare/specifice de deductibilitate care nu intra sub incidenta regulii generale, intrucat nu sunt operatiuni derulate pentru desfasurarea activitatii economice, dar pentru care legiuitorul a prevazut caracterul lor deductibil.

Totodata, organele de inspectie fiscala precizeaza ca *“echipa de inspectie fiscala nu poate fi de acord cu abordarea societatii privind pierderile din creante in sensul ca societatea mentioneaza in cuprinsul contestatiei ca pierderile din creante instrainate nu sunt pierderi din creante neincasate ci considera creantele incasate confundand valoarea nominala a creantei cu pretul de cesiune (doar pretul de cesiune a fost incasat). Echipa de inspectie fiscala isi rezerva dreptul de a spune ca “daca aceste creante ar fi fost incasate cesiunea nu avea temeii. (...) eronat societatea stipuleaza ca in conditiile indeplinirii criteriului de deductibilitate prin indeplinirea cazurilor prevazute la art.21 alin.2 lit.n din VCF nu avea cum sa existe o instrainare a creantei ci instrainarea creantelor a fost facuta conform contractelor de cesiune in care sunt stipulate clauzele de mai sus, si nu ca urmare a neincadrarii in prevederile art.21 alin.2 lit.n care este de fapt o forma de descarcare de gestiune a cheltuielilor reprezentand pierderi de creante deductibile in cazurile prevazute la art.21 alin.2 lit.n din VCF; societatea putea sa instraineze creante dar sa inregistreze fiscal ca nedeductibile cheltuielile reprezentand pierderi din creante neincasate.”*

Or, asa cum reiese din situatia de fapt, societatea nu s-a confruntat cu astfel de pierderi financiare totale la care face trimitere norma legala din art.21 alin.2 lit.n din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Mai mult, faptul ca interpretarea dispozitiilor legale este in sensul ca valoarea creantelor cesionate reprezinta cheltuiala deductibila este confirmat prin Nota de fundamentare a O.G nr.25/2017 pentru modificarea si completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobata prin Legea nr.72/2018, prin care se mentioneaza in mod expres ca: *“ in prezent, potrivit pct.13 lit.i din Normele metodologice date in aplicarea Titlului II din Codul fiscal, cheltuielile reprezentand valoarea creantelor instrainate, potrivit legii, sunt integral deductibile la calculul rezultatului fiscal, indiferent de nivelul veniturilor inregistrate din instrainarea creantelor respective”*.

Totodata, prin H.G nr.354/2018 care a modificat Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G nr.1/2016, punctul 13 alin.1 lit.i a fost abrogat incepand cu data de 1 ianuarie 2018, intrucat nu mai corespundea noii reglementari fiscale, introducandu-se limitarea deductibilitatii acestora in limita unui anumit plafon procentual din valoarea cheltuielilor aferente creantelor instrainate.

Astfel, desi organele de inspectie fiscala mentioneaza ca perioada supusa verificarii a fost 2011-2016, iar prevederile acestor acte produc efecte ulterioare perioadei verificate, se retine ca acestea au fost emise tocmai pentru explicitarea mai clara a dispozitiilor legale din perioada supusa inspectiei fiscale si fac referire exact la cauza supusa solutionarii.

Se retine ca potrivit art.13 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, interpretarea legii trebuie sa respecte vointa legiuitorului, iar aceasta vointa reiese din documentele publice ce insotesc actul normativ in procesul de elaborare, dezbateri si aprobare.

Pentru detalierea celor ce preced, potrivit art.30 din Legea nr.24/2000, republicata, privind normele de tehnica legislativa pentru elaborarea actelor normative, instrumentele de prezentare si motivare a noilor reglementari sunt reprezentate de Notele de fundamentare in cazul Ordonantelor si Hotararilor de Guvern, adica exact speta supusa solutionarii.

Concluzionand, din analiza motivarilor atat din Nota de fundamentare a O.G. nr.25/2017 cat si a H.G. nr.354/2018, rezulta cu claritate faptul ca pentru perioada supusa analizei cheltuielile reprezentand valoarea creantelor instrainate sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Din constatarilor organelor de inspectie fiscala rezulta ca pentru cesiunea de creanta in cazul de fata se aplica prevederile art. 21 alin.(2) lit.n din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 25 alin.(4) lit.h din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

“Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

n) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, în următoarele cazuri:

- 1. procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;*
- 2. debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori;*
- 3. debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesori;*
- 4. debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimonial”, respectiv,*

“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

h) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art. 26, precum și cele înregistrate în alte cazuri decât următoarele:

- 1. punerea în aplicare a unui plan de reorganizare confirmat printr-o sentință judecătorească, în conformitate cu prevederile Legii nr. 85/2014;*
- 2. procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;*
- 3. debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori;*
- 4. debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesori;*
- 5. debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul;*
- 6. au fost încheiate contracte de asigurare.”*

Potrivit acestor prevederi legale sunt considerate cheltuieli nedeductibile si pierderile inregistrate la scoaterea din evidenta a creantelor, pentru partea neacoperita de provizion, precum si cele inregistrate in alte cazuri decat punerea in aplicare a unui plan de reorganizare confirmat printr-o sentinta judecatoresca, procedura de faliment a debitorilor a fost inchisa, debitorul a decedat si creanta nu poate fi recuperata de la mostenitori, este dizolvat sau inregistreaza dificultati financiare majore, respectiv au fost incheiate contracte de asigurare.

Dar aceste prevederi legale nu pot fi retinute de organul de solutionare a contestatiei intrucat contractele de cesiune incheiate de societatea X nu se incadreaza in categoria cheltuielilor nedeductibile, speta nu vizeaza falimentul, decesul, dizolvarea sau inregistrarea de dificultati financiare majore de catre cesionar, care reprezinta pierderi financiare nepreconizate/neculpabile, ci asa cum am retinut in cauza a avut loc o cesiune de creanta cu titlu oneros pentru care societatea a realizat un venit.

Prin urmare, avand in vedere cele prezentate mai sus, din constatările organelor de inspecție fiscală, din documentele anexate la dosarul cauzei si din prevederile legale incidente in speta, rezultă elemente care să formeze convingerea organului de soluționare a contestației că societatea beneficiaza de dreptul de deducere la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor reprezentand pierderi din creante cesionate la un pret mai mic decat valoarea lor nominala.

Astfel, se va face aplicarea prevederilor art. 279 alin.1 și alin.2 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipulează:

„ART. 279 Solutii asupra contestatiei

(1) Prin decizie contestatia poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) în cazul admiterii contestatiei se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.”

și se va anula **parțial Decizia de impunere nr. 000/2018** întocmită de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru impozitul pe profit in suma de **000 lei**, respectiv **Decizia privind modificarea bazei de impozitare 000/2018** pentru suma de **000 lei**, reprezentand diminuarea pierderii fiscale, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2018.

*

*

*

Referitor la suma de **000 lei**, reprezentând majorări de întârziere și penalități de întârziere calculate prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.000/2018 potrivit principiului *accessorium sequitur principalem* se reține că dobânzile și penalitățile stabilite în sarcina societății urmează calea principalului si intrucat decizia de impunere contestata a fost admisa partial pentru suma de 000 lei, reprezentand impozit pe profit, ca o consecinta se va admite partial si contestatia formulata impotriva deciziei referitoare la obligatia de calcul accesorii pentru această sumă, cu consecinta anularii actului administrativ fiscal pentru aceasta suma.

B. În ceea ce privește suma de 000 lei, reprezentand:

- **impozitul pe profit în sumă de 000 lei,**
- **accesorii aferente impozitului pe profit in suma de 000 lei,**
- **TVA in suma de 000 lei,**

- accesorii aferente TVA in suma de 000 lei,
- diminuarea pierderii fiscale cu suma de 000 lei, provenite din prestarea de servicii de catre societățile E, C, Y, D și F, se retin urmatoarele:

1. Referitor la suma de 000 lei, reprezentand:

- impozitul pe profit în sumă de 000 lei,
- accesorii aferente impozitului pe profit in suma de 000 lei,
- TVA in suma de 000 lei,
- accesorii aferente TVA in suma de 000 lei,
- diminuarea pierderii fiscale cu suma de 000 lei, provenite din prestarea de servicii de catre societățile C, Y și D, Agentia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestatiilor este investită să se pronunțe dacă societatea beneficiaza de dreptul de deducere a cheltuielilor si a taxei pe valoare adaugata provenite din prestarile de servicii in conditiile in care din documentele aflate la dosarul cauzei rezulta o situatie contrara fata de cea constatata de organele de inspectie fiscala.

In fapt, in perioada supusa inspectiei fiscale, societatea a inregistrat in evidenta contabila facturi de prestari servicii de la diversi furnizori, astfel:

a. In perioada 2012-2013, societatea a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli in suma de 000 lei, provenite din facturile furnizorului societatea Y, in baza scrisorii de angajament /03.10.2011.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru aceste cheltuieli intrucat operatiunea de fuziune care a facut obiectul scrisorii de angajament nu a avut loc pana la data finalizarii inspectiei fiscale.

Fata de constatarile organelor de inspectie fiscala, societatea arata ca indeplineste conditiile prevazute de legea fiscala pentru acordarea dreptului de deducere a acestor cheltuieli la calculul impozitului pe profit si sustine ca nu a fost negata existenta serviciilor si daca s-ar fi realizat fuziunea cheltuielile ar fi fost recunoscute ca fiind deductibile.

b. In perioada 2011-2016, societatea a incheiat cu furnizorul societatea C mai multe contracte de prestari servicii in baza carora a dedus cheltuieli in suma de 000 lei si TVA aferenta in suma de 000 lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu are drept de deducere pentru aceste cheltuieli si TVA aferenta, intrucat nu a justificat cu documente necesitatea prestarii serviciilor si nici nu a prezentat contracte incheiate intre parti.

Societatea sustine ca a prezentat documente justificative ce dovedesc atat prestarea serviciilor cat si legatura directa a acestora cu activitatea economica desfasurata de societatea X si faptul ca toate serviciile prestate de societatea C au fost desfasurate in scopul operatiunilor taxabile si impozabile ale sale.

c. In anul 2016 societatea a inregistrat in baza Scrisorii de angajament din data de 4 decembrie 2015, cheltuieli in suma de 000 lei, provenite din facturile furnizorului societatea D.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a justificat cu documente ca aceste servicii au fost prestate în scopul desfășurării activității economice, nu a prezentat nici contract si in consecinta, cheltuielile au fost considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Fata de constatarile organelor de inspectie fiscala societatea sustine ca din actele administrativ fiscale intocmite nu rezulta motivul pentru care suma platita a fost considerate cheltuiala nedeductibila si indeplineste toate cerintele legale de deductibilitate, intrucat serviciile au fost prestate in scopul desfasurarii activitatii economice, iar faptul ca acestea nu au fost finalizate prin vanzarea unui imobil nu este relevant pentru a stabili deductibilitatea cheltuielilor.

Avand in vedere cele prezentate anterior, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile in suma de **000** lei si TVA in suma de **000 lei**, in baza prevederilor art.21 alin.4 lit.m, art.145 alin. (1) si alin.2 lit.a, art.148 alin.(1) lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.48, pct.53 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, art. 25 alin.(1), art. 297 alin.(4) lit.a), art. 304 alin.(1) lit. c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv pct.13 alin.1 lit.k din HG nr.1/2016 privind Normele de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal.

În drept, in materia impozitului pe profit, in perioada 2011-2015, sunt aplicabile prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte”.

Potrivit acestor prevederi legale, cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte, nu sunt deductibile fiscal.

În explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.48 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, următoarele:

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

- *serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

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

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, trebuie îndeplinite cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, neîndeplinirea uneia din aceste condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile în speță.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea deduce cheltuielile la calculul impozitului pe profit. Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru acceptarea la deducere a sumei înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale impozabile.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, potrivit cărora:

„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective

a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia.”

Începând cu data de 01.01.2016 sunt incidente prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, care statuează că:

„art. 19 Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

art. 25 Cheltuieli

(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.”

Normele metodologice aprobate prin HG 1/2016:

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

13. In aplicarea prevederilor art. 25 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice, fără a se limita la acestea, următoarele: k) cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea, restructurarea operațională și/sau financiară a activității contribuabilului;”

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri,

necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice, iar în categoria cheltuielilor deductibile intra și cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea și restructurarea activității unui contribuabil.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.145 alin.(1) și (2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

„Art.145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) operațiuni taxabile”.(...)

Aceste prevederi au fost menținute și prin prevederile art.297 alin.(1) și alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016:

“art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile; “

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, constatările organelor de inspecție fiscală, argumentele contestatarii și documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

a. societatea X a înregistrat în perioada 2012-2013 în evidențele contabile prestări de servicii de la societatea Y, în baza Scrisorii de angajament din data de 3 octombrie 2011 și a Actului adițional nr.1 din 20 noiembrie 2012, prin care se preciza că se va asigura consultanța și asistența financiară în legătură cu “Misiunea” care va include: realizarea unei analize de evaluare a societăților A și B și evaluarea și prezentarea opțiunilor disponibile pentru acționarii societății A în ceea ce privește potențiala fuziune dintre societățile A și B.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu se justifică recunoașterea cheltuielilor respective înregistrate în cheltuieli curente în perioada 2012-2013, întrucât sunt aferente unor operațiuni ulterioare, iar operațiunea de fuziune nu a avut loc până la data finalizării inspecției fiscale.

Societatea susține că serviciile prestate de societatea Y au implicat asigurarea consultanței și asistenței în analiza financiară în vederea unei posibile operațiuni de fuziune a societăților A și B, entitate detinută în procent de 30% de către societatea A.

Dupa cum rezulta din scrisoarea de angajament, furnizorul a realizat o analiza specifica unor astfel de operatiuni care a presupus: *“realizarea unei analize de evaluare a societății A si societății B, evaluarea optiunilor disponibile pentru actionarii societății A in ceea ce priveste potentiala fuziune si pasii de urmat – o oferta publica initiala (IPO) pentru societatea rezultata din fuziune sau o oferta publica initiala autonoma, evaluarea impactului unei asemenea tranzactii si realizarea unei strategii cu privire la toate aspectele relevante unei asemenea operatiuni, precum si identificarea altor optiuni disponibile pentru societatea A.”*

Astfel, se retine ca toate cheltuielile efectuate in vederea analizarii preliminare a procedurilor de urmat, a riscurilor si unei posibile fuziuni intre companii au fost pentru activitatea societatii, intrucat in urma acestei analize se poate stabili daca fuziunea este in interesul societatii, daca este profitabila si oportuna intr-un anumit moment.

Desi organele de inspectie fiscala sustin prin adresa nr.000/2018 ca aceste cheltuieli se incadreaza in prevederile pct.207-(1) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, respectiv: *“cheltuielile efectuate si veniturile realizate in exercitiul financiar curent, dar care privesc exercitiile financiare urmatoare, se inregistreaza distinct in contabilitate, la cheltuieli in avans sau venituri in avans, dupa caz.*

2) *In aceste conturi se inregistreaza, in principal, urmatoarele cheltuieli si venituri: chirii, abonamente, asigurari si alte cheltueili efectuate anticipat, respective veniturile din chirii, abonamente si alete venituri aferente perioadelor sau exercitiilor urmatoare”,* se retine ca potrivit prevederilor legale de mai sus pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu prestările de servicii, trebuie îndeplinite cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Totodata, se retine ca obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile în speță.

Prin urmare, avand in vedere ca serviciile au fost prestate in baza unui contract, organele de inspectie fiscala nu au negat existenta lor, ci doar faptul ca nu s-a realizat fuziunea, nu rezultă elementele concrete analizate de echipa de inspecție fiscală, care să demonstreze și să formeze convingerea organului de soluționare a contestației că serviciile contractate nu sunt necesare activității societății, prin specificul activitatilor desfasurate.

Pe cale de consecinta se impune reanalizarea situației de fapt, prin prisma prevederilor legale care vizeaza prestarea de servicii, motiv pentru care, in temeiul art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de

procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare se va desființa parțial Decizia de impunere 000/2018, pentru cheltuielile în suma de 000 lei, pentru care s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în suma de **000 lei**.

b. Societatea a înregistrat în evidența contabilă, în perioada 2011-2016, cheltuieli și a dedus TVA aferentă în baza contractelor încheiate cu societatea C.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a justificat cu documente necesitatea prestării serviciilor și nici nu a prezentat contracte încheiate între părți, ci doar slide-uri în limba engleză.

Societatea susține că a prezentat toate contractele aferente relației cu societatea C, dar organele de inspecție fiscală nu au acceptat aceste copii.

Totodată, societatea X susține că a depus odată cu contractele și livrabile reprezentând documente care au fost pregătite de furnizor în temeiul contractelor de consultanță, prezentând cu titlu de exemplu proiectul "Z" și proiectul S.

Intrucât la dosarul contestației documentele justificative depuse de societate în prestarea serviciilor erau în limba engleză, organul de soluționare a contestației a solicitat societatea X traducerea acestora. Prin adresa înregistrată în cadrul direcției noastre sub nr.000/2018, societatea a răspuns solicitării și a depus documentele traduse atât la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cât și la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în calitate de organ fiscal emitent al actelor administrative contestate.

Prin adresa nr.000/2018 înregistrată în cadrul direcției noastre sub nr.000/2018, cu privire la documentele traduse depuse de societate, organele de inspecție fiscală au comunicat că *"(...)Ținând cont de faptul că pe parcursul desfășurării inspecției fiscale echipa de control a solicitat în mod repetat verbal cât și în scris prin adresa nr.000/2018 de revenire la adresa nr.000, prezentarea documentelor justificative în limba română care să ateste prestarea efectivă a serviciilor și natura serviciului prestat iar societatea nu a prezentat documentele solicitate nerespectând prevederile menționate mai sus, documente neprezentate nici la discuția finală și nici organului de soluționare a contestației, transmiterea traducerilor în limba română a unor slide-uri din limba engleză cu multe detalii tehnice, în opinia noastră sunt irelevante la această dată, având în vedere faptul că echipa de inspecție fiscală nu poate reveni asupra constatărilor, inspecția fiscală fiind finalizată prin Raportul de inspecție fiscală și deciziile de impunere transmise (...)."*

Or, organul de soluționare a contestației nu poate reține faptul că documentele transmise de societate sunt irelevante la această dată, având în vedere următoarele:

În ceea ce privește proiectul "Z", aceasta s-a realizat în baza Contractului nr.000/2011 și a vizat optimizarea proceselor interne în vederea obținerii unor reduceri de costuri.

Serviciile prestate de societatea C în baza contractului au avut următoarele obiective:

- simplificarea produselor oferite clientilor;
- cresterea EBITDA de imbunatatire a profitului, rapid de implementat si cu impact pozitiv pe termen scurt, bazata pe venituri si redresarea portofoliului de produse cu focus pe veniturile medii pe utilizator;
- analiza valorii activitatii;
- suport de coordonare generala.

Serviciile au fost necesare pentru activitatea societatii, iar la finalul acestui proiect furnizorul a prezentat un document final din care reies principalele rezultate constatate si solutiile de imbunatatire a acestora, inclusiv planurile de implementare pentru solutiile convenite si etapele urmatoare care vizeaza implementarea proiectului.

De asemenea, in baza Contractului nr.000/2012, societatea X a achizitionat servicii de consultanta pentru implementarea proiectului S care viza imbunatatirea eficacitatii operationale pe tot fluxul de procese incepand cu generarea ordinului de facturare, pana la remedierea erorilor si defectiunilor semnalate de clienti. Obiectivul general al proiectului era de a sprijini proiectarea arhitecturii de implementare si proiectarea elementelor specifice programului S.

Pentru realizarea proiectului, societatea C a furnizat un material general de prezentare a rezultatelor anexat la dosrul contestatiei.

Totodata, in baza Contractului nr.000/2015, societatea X a achizitionat servicii de consultanta cu obiectivul de a sprijini maximizarea vanzarilor de produse si servicii catre gospodariile acoperite de aceasta.

De asemenea, societatea prezinta la dosarul contestatiei serviciile prestate de societatea C in vederea implementarii proiectului "W" si proiectului "T" prin care s-a asigurat respectarea regulilor stricte de pastrarea confidentialitatii si a prevederilor antitrust, obligatorie in purtarea discutiilor intre operatori competitori.

Astfel, nu se poate retine constatarea organelor de inspectie fiscala potrivit careia societatea nu a prezentat documente justificative pentru prestarea serviciilor.

Prin urmare, constatările organelor de inspectie fiscala potrivit carora societatea nu face dovada cu documente justificative prestarea serviciilor si necesitatea acestora pentru activitatea economica a acesteia, nu sunt fundamentate pe baza tuturor documentelor si aspectelor conexe situatiei analizate.

Concluzionând, prevederile legale mai sus citate dau expresie principiului realității economice, astfel că autoritățile fiscale, ce acționează în vederea stabilirii unui impozit sau a unei taxe, trebuie să surprindă realitatea or, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, așa cum au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală, se reține că, în cauză nu s-a ridicat problema realității tranzacțiilor efectuate de către societate, respectiv a realității economice a acestora.

Față de cele expuse mai sus și având în vedere că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală cu privire la stabilirea situației de fapt fiscale, iar documentele prezentate în

considerarea deciziei nu au fost analizate la inspecția fiscală prin raportare la temeiurile de drept incidente, se impune reanalizarea cheltuielilor cu serviciile, luând în considerare specificul fiecărei operațiuni și documentele societății pentru determinarea corectă a stării de fapt.

Prin urmare, având în vedere cele prezentate mai sus, având în vedere prevederile art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare **se va desființa partial Decizia de impunere nr. 000/2018**, pentru cheltuielile în suma de 000 lei, pentru care s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în suma de 000 lei și **TVA în suma de 000 lei** și Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr. 000/2018 în ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale cu suma de **000 lei**.

c. societatea X a încheiat cu societatea D scrisoarea de angajament din data de 4 decembrie 2015, care a avut ca obiect realizarea unei analize complexe în vederea achiziționării și vânzării a 27 de active imobiliare aflate în posesia societatea X și încheierii unui contract de locațiune pe termen lung pentru sediul societății.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a justificat cu documente că aceste servicii au fost prestate în scopul desfășurării activității economice și nu a prezentat nici contract.

Totodată, prin adresa nr.000/2018, organele de inspecție fiscală au precizat că: *“Deși societatea X considera irelevant în stabilirea deductibilității acestor cheltuieli, faptul că vânzarea imobilului nu a avut loc, susținând că aceste servicii de consultanță prestate de societatea D vizează eficientizarea activității societății X, prin raportare la operațiunile imobiliare, echipa de inspecție fiscală a constatat că nu a existat nici o operațiune imobiliară efectuată în urma prestării acestor servicii de consultanță și că atare a considerat aceste cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil deoarece sunt aferente unor operațiuni ulterioare”*.

Potrivit societății prestatorul de servicii a realizat pentru societatea X un complex proces de “due diligence” comercial, operational, contabil și juridic în vederea realizării operațiunilor imobiliare, anexat la dosarul cauzei. Aceste analize au fost necesare în vederea pregătirii unor viitoare operațiuni economice cu impact major asupra activelor sale. În lipsa unor astfel de analize societatea X nu putea lua o decizie în cunoștința de cauză și care să-i permită să acționeze în conformitate cu interesele societății și ale acționarilor săi.

Prin urmare, faptul că în urma serviciilor nu a avut loc vânzarea unui imobil nu este relevant în stabilirea deductibilității cheltuielilor, în condițiile în care societatea a atașat la dosarul contestației documente care atestă prestarea serviciilor, cum ar fi un raport încheiat de furnizor și corespondența dintre acesta și societate.

Se reține că în Normele de metodologice de aplicare a Codului fiscal se reglementează că sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea, restructurarea operațională și/sau financiară a activității contribuabilului,

indiferent daca operatiunile imobiliare au avut loc, atat timp cat s-a demonstrat necesitatea acestora pentru activitatea economica a contribuabilului.

Astfel, avand in vedere cele precizate mai sus, organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală cu privire la stabilirea situației de fapt fiscale si intrucat documentele prezentate în considerarea deciziei nu au fost analizate la inspecția fiscală prin raportare la temeiurile de drept incidente, se impune reanalizarea cheltuielilor cu serviciile prestate de societatea D, luând în considerare specificul fiecărei operațiuni, prevederile legale aplicabile in speta și documentele societății pentru determinarea corectă a acesteia.

Prin urmare, avand in vedere cele prezentate mai sus, in temeiul art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare **se va desfiinta Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr. 000/2018** in ceea ce priveste diminuarea pierderii fiscale cu suma de **000 lei**.

Fata de cele prezentate la punctele a, b si c se va proceda la desfiintarea deciziei de impunere si a deciziei de modificare a bazei de impozitare contestate pentru cheltuielile in sumă totală de **000 lei**, pentru care s-a calculat un impozit pe profit in suma de **000 lei** si pentru TVA in suma de **000 lei** prin **Decizia de impunere nr.000/2018** si pentru cheltuielile in suma de **000 lei pentru care a fost diminuata pierderea prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr.000/2018**, în baza prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(4) al aceluiași articol și cu pct.11.4 din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, urmând ca organele fiscale să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceleași obligații bugetare și aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ fiscal desființat, având în vedere considerentele din motivarea prezentei decizii și dispozițiile normative incidente în materie în perioada de calcul a debitelor stabilite suplimentar.

*

*

*

Referitor la suma de **000 lei**, reprezentând majorări de întârziere și penalități de întârziere in suma de 000 aferente impozitului pe profit si in suma de 000 lei aferente TVA, calculate prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.000/2018 potrivit principiului *accessorium sequitur principalem* se reține că dobânzile și penalitățile stabilite în sarcina societății urmează calea principalului si intrucat decizia de impunere contestata a fost desfiintata partial pentru suma de 000 lei, reprezentand impozit pe profit in suma de 000 lei si TVA in suma de 000, ca o consecinta se va desfiinta partial si decizia referitoare la obligatia de calcul accesorii pentru această sumă, urmând ca

organele fiscale să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceleași obligații bugetare și aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ fiscal desființat, având în vedere considerentele din motivarea prezentei decizii și dispozițiile normative incidente în materie în perioada de calcul a accesoriilor.

2. Referitor la suma de 000 lei, reprezentand:

- **impozitul pe profit în sumă de 000 lei,**
- **accesorii aferente impozitului pe profit in suma de 000 lei,**
- **TVA in suma de 000 lei,**
- **accesorii aferente TVA in suma de 000 lei,**
- **diminuarea pierderii fiscale cu suma de 000 lei, provenite din prestarea de servicii de catre societatea E si societatea F, Agentia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestatiilor este investită să se pronunțe dacă societatea beneficiaza de dreptul de deducere a cheltuielilor si a taxei pe valoare adaugata provenite din prestarile de servicii in conditiile in care documentele prezentate în instrumentarea speței nu sunt in masura sa demonstreze ca aceste servicii au fost pentru activitatea economica si in scopul operatiunilor taxabile ale contribuabilului.**

In fapt, in perioada supusa inspectiei fiscale societatea a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli si a dedus TVA, dupa cum urmeaza:

a. societatea X a inregistrat in evidenta contabila, in perioada 2011-2015, cheltuieli in suma de 000 lei si a dedus TVA aferenta in suma de 000 lei, in baza facturilor emise de societatea E.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu justifica cu documente prestarea acestor servicii si nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli si TVA aferenta.

b. societatea X a inregistrat in evidentele contabile, in anul 2016, cheltuieli deductibile in suma de 000 lei provenite din facturile furnizorului societatea F, in baza a trei contracte incheiate cu acesta.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a justificat cu documente ca aceste servicii au fost prestate în scopul desfășurării activității economice, nu a prezentat nici contract si in consecinta, cheltuielile au fost considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2016.

Avand in vedere cele prezentate anterior, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile in suma de **1.998.260 lei** si TVA in suma de **000 lei**, in baza prevederilor art.21 alin.4 lit.m, art.145 alin. (1) si alin.2 lit.a, art.148 alin.(1) lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.48, pct.53 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, art. 25 alin.(1), art. 297 alin.(4) lit.a), art. 304 alin.(1) lit. c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv pct.13 alin.1 lit.k din HG nr.1/2016 privind Normele de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal.

In drept, in perioada supusa verificarii, **in materia impozitului pe profit** sunt aplicabile prevederile art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.48 din H.G nr44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului fiscal, respectiv art.19 alin.1 si art.25 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscala, coroborat cu pct.5 alin.1 si pct.13 alin.1 lit.k din HG nr.1/2016 privind Normele de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, asa cum au fost invocate la pct.B1 din prezenta decizie de solutionare.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.145 alin.(1) si (2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art.297 alin.(1) și alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016, prezentate la pct.B1 din decizia de solutionare.

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, constatarile organelor de inspectie fiscala, argumentele contestatarei si documentele aflate la dosarul cauzei, se retin urmatoarele:

a. societatea X a inregistrat in evidenta contabila facturi de prestari servicii de la societatea E in baza carora a dedus cheltuieli la calculul impozitului pe profit si TVA.

Din constatările organelor de inspectie fiscala a reiesit ca societatea nu a prezentat documente justificative pentru aceste servicii si nici nu a demonstrat necesitatea acestora pentru activitatea economica a acesteia si ca au fost in scopul operatiunilor taxabile.

Desi societatea anexeaza contractele incheiate cu furnizorul societatea E si sustine ca prestatorul a pus la dispozitia personalului societatea X cu atributii privind evaluarea angajatilor instrumentele necesare, respectiv testele si mecanismele de evaluare, metode utilizate si consultanta de specialitate aferenta implementarii acelor evaluari, nu a prezentat nici in timpul inspectiei fiscale si nici la dosarul contestatiei documente din care sa rezulte prestarea serviciilor.

Potrivit prevederilor legale aplicabile in perioada verificata pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu prestările de servicii, trebuie îndeplinite cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate, dovada probei revenindu-i contribuabilului.

Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru acceptarea la deducere a sumei înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuind să justifice

cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale impozabile și taxabile.

Având în vedere cele prezentate mai sus, se reține că pentru acest capăt de cerere societatea nu a anexat documente justificative de natură să modifice situația de fapt constatată de organele de inspecție fiscală.

Totodată, se reține că potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

Prin urmare, având în vedere că societatea nu prezintă argumente și documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neintemeiată contestația** pentru cheltuielile în suma de 000 lei, pentru care s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar **în suma de 000 lei și TVA în suma de 000 lei** stabilite prin Decizia de impunere nr. 000/2018 și se va diminua pierderea fiscală cu suma de **000 lei** pentru anul 2015, stabilită prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr.000/2018.

b. Societatea a înregistrat în evidențele contabile facturi de prestări servicii provenite de la societatea F, în baza cărora a dedus cheltuieli și TVA aferenta.

La dosarul contestației societatea a prezentat contractele de prestări servicii nr.000, Actul adițional nr.000 încheiat în data de 3 noiembrie 2015 și Actul adițional nr.000 încheiat în data de 19 noiembrie 2015.

Deși susține că acest furnizor a prestat servicii în domeniul consultanței financiare, oferind analiză și suport pentru realizarea unor modele complexe de raportare și planificare financiară pentru perioada 2017-2025, care au constat în machete de lucru sub forma unor fișiere, nici în timpul inspecției fiscale și nici la dosarul contestației nu au fost prezentate astfel de documente justificative.

Potrivit prevederilor legale aplicabile în anul 2016, pentru a accepta la deducere cheltuielile cu prestările de servicii trebuie demonstrată necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de

venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice, în categoria cheltuielilor deductibile intra și cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea și restructurarea activității unui contribuabil, iar înregistrarea acestora în evidențele contabile se face pe baza documentelor justificative.

Astfel, având în vedere că societatea nu prezintă argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, având în vedere prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația și **se va diminua pierderea fiscală cu suma de 000 lei** pentru anul 2016, stabilită prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr.000/2018.

Prin urmare, având în vedere cele precizate la lit.a și lit.b, punctul B2 din prezenta decizie de soluționare, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația pentru cheltuielile în suma de **000 lei**, pentru care s-a calculat un impozit pe profit suplimentar **în suma de 000** și pentru TVA **în suma de 000 lei**, stabilite prin Decizia de impunere nr.000/2018 și pentru cheltuielile în suma de **000 lei** pentru care s-a diminuat pierderea fiscală prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr.000/2018, în temeiul în art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

*

*

*

Referitor la suma de **000 lei**, reprezentând majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de 000 lei și aferente TVA în suma de 000 lei, calculate prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.000/2018 și întrucât prin contestație societatea X nu aduce argumente cu privire la modul de calcul al accesoriilor sub aspectul cotelor aplicate, însumării produselor dintre baza de calcul și numărul de zile pentru care au fost calculate și având în vedere principiul de drept *accessorium sequitur principalem* se reține că dobânzile și penalitățile stabilite în sarcina societății urmează calea principalului, și întrucât contestația a fost respinsă ca neîntemeiată pentru suma de 000 lei, reprezentând impozit pe profit în suma de 000 lei și TVA în suma de 000, ca o consecință se va respinge ca neîntemeiată și contestația formulată împotriva deciziei referitoare la obligația de calcul accesorii pentru această sumă.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de societatea X, împotriva:

- Deciziei de impunere nr.000/2018 emisa de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **000 lei**, reprezentand:

- 000 lei - impozit pe profit;

- 000 lei - TVA;

- Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr.000/2018 emisa de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru cheltuielile în suma de **000 lei**;

-Deciziei referitoare la obligațiile de plata accesorii nr.000/2018 emisa de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru accesoriile în suma de **000 lei**, reprezentand:

- 000 lei dobanzi de intarziere aferente impozitului pe profit;

- 000 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;

- 000 lei dobanzi de intarziere aferente TVA;

- 000 lei penalitati de intarziere aferente TVA.

2. Desfiintarea partială a :

- Deciziei de impunere nr.000/2018 emisa de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **000 lei**, reprezentand:

- 000 lei - impozit pe profit;

- 000 lei - TVA;

- Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr.000/2018 emisa de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru cheltuielile în suma de **000 lei**;

- Deciziei referitoare la obligațiile de plata accesorii nr.000/2018 emisa de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru accesoriile în suma **de 000 lei**, reprezentand:

- 000 lei dobanzi de intarziere aferente impozitului pe profit;

- 000 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;

- 000 lei dobanzi de intarziere aferente TVA;

- 000 lei penalitati de intarziere aferente TVA, urmând ca organele fiscale să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceleași obligații bugetare și aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ fiscal desființat, având în vedere considerentele din motivarea prezentei decizii și dispozițiile normative incidente în materie în perioada de calcul a debitelor stabilite suplimentar și a accesoriilor aferente acestora.

3. Admiterea contestației formulate de societatea X și anularea parțială a:

- Deciziei de impunere nr.000/2018 emisa de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **000 lei**, reprezentand impozit pe profit;
- Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr.000/2018 emisa de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru cheltuielile in suma de **000 lei**;
- Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.000/2018 emisa de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru accesoriile in suma **de 000 lei**, reprezentand:
 - 000 lei dobanzi de intarziere aferente impozitului pe profit;
 - 000 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit.

Punctele 1,2 din prezenta decizie pot fi atacate la Curtea de Apel ..., în termen de 6 luni de la data comunicării.

Director General