



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice - Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 2**



Directia Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

str. Gheorghe Lazăr nr. 9B
300081, Timișoara
Fax: +0256 499 332
<https://www.anaf.ro/asistpublic/>

DECIZIE nr. 3957/26.09.2019

privind soluționarea contestațiilor formulate de X SRL înregistrate la DGRFP
Timișoara sub nr. TMR_DGR/23.07.2019 și nr. TMR_DGR
...../14.08.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 1 cu adresa nr. ARG_AIF/15.07.2019 și de către AJFP Arad – Serviciul Evidență pe Plătitori Persoane Juridice cu adresa nr. ARG_REG/ad/08.08.2019, înregistrate la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR/23.07.2019 și nr. TMR_DGR/14.08.2019, asupra contestațiilor formulate de

X SRL

CUI:,

cu sediul în Arad

și domiciliul procesual ales la din Arad

înregistrate la AJFP Arad sub nr. ARG_REG/04.07.2019 și la AJFP Arad – Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF/05.07.2019, respectiv la AJFP Arad sub nr. ARG_REG/30.07.2019 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR/23.07.2019 și respectiv nr. TMR_DGR/14.08.2019.

X SRL prin reprezentanții săi legali SCPA Valentin & Asociații formulează contestații împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale nr. F-AR/31.05.2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală, solicitând anularea deciziei de impunere pentru suma de xxxxx lei reprezentând **impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de xxxxxxlei** aferent perioadei 01.01.2016 – 31.12.2017 și **impozit pe veniturile nerezidenților stabilit suplimentar**

în sumă de xxxxxx lei aferent perioadei 01.01.2016 – 31.12.2017, obligații fiscale stabilite suplimentar de inspecția fiscală;

- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. din 05.07.2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad **pentru suma totală de xxxxxx lei reprezentând dobânzi de întârziere în sumă de xxxxxx lei și penalități de întârziere în sumă de xx lei.**

- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.din 05.07.2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad **pentru suma totală de xxxxxxxx lei reprezentând penalități de nedeclarare.**

În contestațiile formulate, argumentele petentei se completează unele pe celelalte, deciziile prin care au fost stabilite accesoriile - Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. din 05.07.2019 și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.din 05.07.2019, derivând din titlul principal - Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale nr. F-AR/31.05.2019, sub aspectul cuantumului influențându-se reciproc.

În drept, Ordinul 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“9.5. În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.”

În considerarea celor mai sus arătate, în condițiile în care actele administrative emise „sub aspectul cuantumului se influențează reciproc”, în temeiul prevederilor punctului 9.5 din Ordinul 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se vor conexe dosarele contestațiilor formulate de X SRL, înregistrate la AJFP Arad sub nr. ARG_REG/04.07.2019 și la AJFP Arad – Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF/05.07.2019, respectiv la AJFP Arad sub nr. ARG_REG/30.07.2017 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR/23.07.2019 și respectiv sub nr. TMR_DGR/14.08.2019, cu consecința emiterii unei singure decizii de soluționare a contestațiilor.

Suma totală contestată este **xxxxx lei** reprezentând :

- **xxxxxlei** reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale nr. F-AR 211/31.05.2019;

- **xxxx lei** reprezentând impozit pe veniturile nerezidenților stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale nr. F-AR 211/31.05.2019;

- **xxxxx lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere stabile prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 5232 din 12.01.2018 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad după cum urmează:

- **xxxxx lei** dobânzii aferente impozitului pe profit și impozitului pe veniturile nerezidenților;

- **xx lei** penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, calculate conform Anexei la nr. 2439/2019.

- **xxxxxxx lei** reprezentând penalități de nedeclarare pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, SCPA, la dosarul cauzei fiind depusă, împuternicirea avocațială, în original, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Față de data comunicării actelor administrative fiscale contestate, contestațiile au fost depuse în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestațiilor:

I. A. Prin contestația înregistrată la AJFP Arad – Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF/05.07.2019 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR/22.07.2019, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale nr. F-AR .../31.05.2019, petenta solicită anularea acestei decizii, pentru următoarele considerente:

1. Referitor la cheltuielile privind serviciile de consultanță (studiul de piață) prestate de societatea A în sumă totală de xxxxxx lei, petenta susține că, a decis extinderea activității sale comerciale în Statele Unite ale Americii, sens în care a încheiat la data de 30.09.2015 contractul de

consultanță cu societatea A (Anexa 3 la contestație) cu valabilitate până la data de 31.07.2017 (Anexa 4 la contestație) a cărei muncă de cercetare a societății A fiind materializată prin două Rapoarte de consultanță (Anexa 5 și 6 la contestație) predate prin procesul-verbal din 18.07.2017 (Anexa 7 la contestație).

Invocând condițiile de deductibilitate reglementate de prevederile art. 25 alin. 1 din Codul fiscal, respectiv pct. 13 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, petenta susține că, aceste cheltuieli aferente serviciilor de consultanță oferite de societatea Aggrowcap Ltd sunt :

(i) cheltuieli rezonabile pentru o societate care dorește să își vândă produsele pe o piață nouă

(ii) sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, și

(iii) se circumscriu cheltuielilor pentru studiul pieței, așa cum prevede punctul 13 din Norme.

Astfel, în opinia petentei, organul de inspecție fiscală nu a ținut cont de documentele justificative prezentate pe parcursul inspecției fiscale și pe cale de consecință, nu a stabilit starea de fapt fiscală corectă și a făcut o aplicare greșită a legii, având în vedere următoarele:

a) Referitor la faptul că în Raport ,, nu se face referire la nici un an în cadrul textului care să rezulte perioada analizată”

Contrar celor reținute de echipa de inspecție fiscală, raportul conține încă din primele pagini informații din anii precedenți, în vederea estimării unei evoluții a pieței, cât și prognoze pentru viitor, până în anul 2023. Așadar, arată că este mai mult decât evident intervalul de timp analizat de societatea A Ltd. și anume 2012 - 2023 (a se vedea primele 2 pagini din Anexa 5 la contestație, sau pagina 6).

Mai mult decât atât, arată că, articolul 25 alin. 1 din Codul fiscal nu impune nicio astfel de condiție pentru a considera deductibilă o cheltuială.

Pe cale de consecință, simpla opinie a organelor de fiscală nu poate justifica, în opinia petentei, refuzul deductibilității unor cheltuieli care respectă în mod evident toate condițiile impuse de Codul fiscal, în condițiile în care, elementele obiective sunt cele care determină deductibilitatea fiscală, în acest sens fiind și decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene, în cauzele conexate C-80/11. C-142/11: "49. dat fiind că refuzarea dreptului de deducere... este excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl constituie dreptul menționat, revine autorității fiscale să stabilească corespunzător cerințelor legale elementele obiective ", iar organul de control nu a reținut nici un element obiectiv care ar putea să justifice refuzul deductibilității cheltuielilor efectuate.

b) Referitor la faptul că în Raport " nu se face referire la X SRL ca beneficiar ”

Critica formulată de echipa de inspecție fiscală este neîntemeiată, deoarece Raportul este rezultatul contractului încheiat între petentă și A Ltd. și în plus nu există nicio prevedere legală care să impună o astfel de condiție pentru a considera o cheltuială deductibilă.

Mai mult decât atât, din obiectul Raportului rezultă fără echivoc că a fost realizat în beneficiul petentei deoarece analizează din punct de vedere fiscal, logistic și al resurselor umane piața de grofat (cartoane zimțate), piață pe care activează prin prisma obiectului de activitate.

În plus, faptul că Raportul nu menționează numele său reprezintă un aspect al confidențialității, pe care, susține că l-a stabilit prin clauza de confidențialitate în contractul încheiat cu A Ltd (a se vedea pagina 2 din Contract).

c) Referitor la faptul că echipa de inspecție fiscală a reținut că Raportul "nu face referire la statele menționate pe factura înregistrată pe cheltuieli, respectiv I, G, K din Statele Unite ale Americii, decât la statul I"

La pagina 5 din Raport a fost analizat statul G, iar în Raportul separat care face parte integrantă din Raportul principal, pe prima pagină, se regăsește și analiza statului K (Anexa 6 la contestație).

Pentru a demonstra oportunitatea acestui studiu de piață, petenta depune ca anexă facturile care arată că, începând cu anul 2019, a realizat primele vânzări în Statele Unite ale Americii (Anexa 8 la contestație).

2. Cu privire la refuzul de a considera deductibile cheltuielile în sumă de xxxxx lei, ca urmare a achiziției de servicii publicitare intracomunitare de la societatea I SRL. petenta susține că, scopul achiziționării acestor servicii de publicitate a fost de a crește volumul vânzărilor și a vizibilității pe piață internațională, în condițiile în care, cursele GP3 Series au avut loc pe aceleași piste de curse și în aceleași weekend-uri în care au avut loc și cursele de Formula 1, asigurându-i astfel o vizibilitate la nivel internațional la un preț mult mai mic.

Or, în speță, petenta consideră că, au fost întrunite condițiile prevăzute la art. 25 alin.1 din Codul fiscal deoarece:

În primul rând, suma de xxxxx lei a fost alocată strict în scopul desfășurării activității economice, respectiv dezvoltării și extinderii pieței pe care activează și, implicit a obținerii de venituri, sens în care anexează videoclipurile și fotografiile realizate (Anexa 11 la contestație) în cadrul evenimentului GP3 CIRCUIT.

De asemenea, arată că, următoarele site-uri de profil confirmă atât publicitatea care a fost efectuată, cât și localizarea evenimentului și plasarea în timp a acestuia:

- <https://www.camposracing.com/news-rooin/portfolio-posts/yas-marina-circuit-2017-gp3-series/> (sigla X se află pe aripa din față dreapta)
- <https://es.motorsport.com/f1aO/photos/>
- informații de pe site-ul

Wikipedia (https://en.wikipedia.org/wiki/2017_GP3_Series).

În al doilea rând, echipa de inspecție fiscală a interpretat în mod eronat articolul 4.3 din Ofertă atunci când a stabilit că "societatea a anexat doar fotografii cu autovehicule inscripționate cu logo-ul societății captate în

timpul concursului, fără a face dovada că acestea s-au întâmplat într-adevăr în timpul concursului, nefiind prezentate imagini video în acest sens, așa cum prevedea oferta publicitară la punctul 4.3" (pagina 10, paragraful 3 din Raportul de inspecție fiscală).

Astfel, citând articolul 4.3 din Oferta publicitară, petenta arată că, potrivit acestei oferte publicitare pe care a semnat-o avea posibilitatea să achiziționeze contra-cost de la societatea I SRL fotografiile și filmarea transmisă în rețelele de televiziune, I SRL neavând obligația de a-i pune la dispoziție în mod gratuit fotografii sau filmări video.

În al treilea rând, referitor la faptul că societatea I SRL nu mai deține cod de TVA valid și că nu mai "funcționează la adresa indicată", petenta anexează la dosarul cauzei documente care demonstrează, în opinia sa, că la momentul achiziției serviciilor, societatea I SRL funcționa: copie după codul TVA valid la acea dată, verificat înainte de primirea facturii (Anexa 12 la contestație) și extras oficial de la Camera de Comerț Italiană (Similar Registrului Comerțului din România) tradus în limba română (Anexa 13 la contestație).

Mai mult decât atât, arată că, a solicitat societății C din Italia, care este specializată în evaluarea riscurilor companiilor, să analizeze societatea I Internațional SRL, iar raportul a relevat absența oricăror riscuri (Anexa 14 la contestație).

În al patrulea rând, arată că, deși organul de inspecție fiscală a stabilit că "domnul GF nu mai are relații de colaborare cu X SRL. mulțumirile fiind în numele GT", petenta precizează că domnul FG este administratorul societății E SRL IT, societate asociată în cadrul SC G SRL, iar aceasta din urmă societate este agentul comercial al petentei.

În al cincilea rând, deși organul de inspecție fiscală a reținut că "*I SRL nu a declarat livrări intracomunitare*", reprezentanții societății I SRL au confirmat în data de 16.07.2018 prin e-mail, că au declarat livrări intracomunitare de servicii, urmând să ne pună la dispoziția petentei declarația Intrastat. În opinia petentei, faptul că între timp codul TVA al I Internațional SRL a fost anulat nu prezintă nicio relevanță, deoarece la momentul facturării și plății, acesta era valabil.

Astfel, în opinia petentei, comportamentul cocontractantului său în Italia nu poate să se răsfrângă și să producă efecte prejudiciabile asupra sa, deoarece, pe de-o parte, și-a îndeplinit toate obligațiile legale prevăzute de legea română și pe de altă parte, nu există nicio normă legală aplicabilă care să impună condiția existenței unei societăți ulterior încheierii raporturilor comerciale.

Pe cale de consecință, susține că, există elemente suficiente pentru a justifica înregistrarea pe cheltuieli deductibile a serviciilor de publicitate prestate de societatea I Internațional SRL.

3. Referitor la cheltuielile realizate cu întreținerea și repararea platformei betonate care încorporează șina de cale ferată.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, cu privire la cheltuielile realizate cu întreținerea și repararea platformei betonate care încorporează șina de cale ferată, care au stabilit că acestea "reprezintă investiții nicidecum reparații", petenta arată că, potrivit art. 3 al Contractului de execuție a lucrărilor de construcții montaj nr. din 08.2017 (*Anexa 15 la contestație*) și Calculației de preț a platformei betonate cu cale ferată (*Anexa 16 la contestație*), prestatorul M SRL s-a obligat să asigure servicii de reparație a unei platforme betonate cu șine de cale ferată existente și servicii de turnare a unei noi platforme de beton de 150 mp. Ambele operațiuni au făcut obiectul aceluiași contract, fiind însă înregistrate în conturi distincte în contabilitate, dat fiind faptul că repararea platformei betonate cu șine de cale ferată existente nu reprezintă o investiție.

Astfel, arată că, după cum reiese din Contractul de execuție a lucrărilor de construcții montaj nr. din 01.08.2017, precum și din Calculația de preț a platformei betonate cu șine de cale ferată, serviciile aferente platformei betonate cu șine de cale ferată au presupus „piconare beton existent” adică spargerea betonului existent, curățarea locului și repararea acestuia prin turnarea unui nou strat de beton. Din detalierea operațiunilor realizate de societatea M SRL, în opinia petentei, rezultă fără echivoc că s-au prestat servicii de reparații asupra platformei betonate de cale ferată, care nu întrunesc sub nici o formă condițiile de capitalizare a cheltuielilor.

În acest sens, invocă Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014, conform căruia lucrările de reparație reprezintă "cheltuieli ulterioare" efectuate în legătură cu o imobilizare corporală, tratamentul contabil al acestora fiind prevăzut la pct. 227 și urm. din Ordinul nr. 1802/2014.

Pentru buna înțelegere a normei contabile, petenta face o analiză a noțiunii de „*beneficii economice*” arătând că, din doctrina contabilă (a se vedea Cadrul general IASB) beneficiile economice încorporate într-un activ reprezintă potențialul de a contribui direct sau indirect, la fluxul de numerar sau echivalente de numerar către entitate. Astfel, dacă cheltuielile respective conduc la o creștere a beneficiilor economice viitoare din utilizarea platformei betonate cu șină de cale ferată față de beneficiile economice generate de platformă în forma inițială, atunci cheltuielile respective trebuie să majoreze valoarea imobilizării corporale. Această creștere a beneficiilor economice este posibilă numai dacă reparațiile efectuate ar conduce la o creștere a parametrilor tehnici ai platformei. Or, în speță, reparațiile platformei betonate cu șină de cale ferată nu au făcut decât să restabilească parametrii tehnici inițiali ai platformei și nu pot determina o creștere a beneficiilor economice peste beneficiile care erau generate de platforma inițială. Din Calculația de preț, se observă că s-a înlocuit doar o parte din betonul existent, fără a se turna beton pe porțiuni de teren nebetonate inițial.

Mai mult, arată că, criteriile avute în vedere în funcție de care se majorează valoarea imobilizării corporale sunt un atribut al petentei și sunt stabilite prin politicile contabile de întreprindere (*Anexa 17 la contestație*), cu respectarea prevederilor pct. 227 din Ordinul nr. 1802/2014.

Într-adevăr, recunoaște că, pe factura emisă de societatea M SRL (*Anexa 18 la contestație*), s-a înregistrat în mod eronat "*Realizare platformă betonată cu cale ferată*". Însă, conform principiului realității prevăzut de art. 11 Cod fiscal, operațiunea realizată efectiv trebuie să prevaleze în detrimentul oricărei forme a tranzacției, **activitatea efectivă fiind aceea de reparare a platformei betonate cu șină de cale ferată.**

În cadrul justificării prestării acestor servicii anexează și procesul verbal de recepție (*Anexa 19 la contestație*), care a fost întocmit de M SRL și prezintă aceeași eroare menționată mai sus.

Totodată, arată că, necesitatea contractării serviciilor de reparație a decurs din faptul că vechea platformă betonată cu șine de cale ferată, care se folosea în procesul de producție era într-o stare avansată de degradare, așa cum reiese din fotografia anexată (*Anexa 20 la contestație*).

Pe cale de consecință, în opinia petentei, cheltuielile efectuate cu repararea platformei betonate cu șină de cale ferată au fost realizate cu scopul de a readuce platforma în stare de funcționare pentru desfășurarea activității economice, așa cum impune art. 25 alin. 1 din Codul fiscal.

4. Referitor la cheltuielile efectuate cu serviciile prestate de TC Ltd, petenta arată că, prin contractul încheiat cu societatea prestatoare T Ltd a convenit achitarea sumei de xxxxxx euro în schimbul unor servicii de publicitate, prin inscripționarea logo-ului X pe un monopost, la opt curse de Formula 3 (*Anexa 21 din Contestație*).

Față de cele stabilite de echipa de inspecție fiscală, petenta arată faptul că, suma totală pentru cele opt curse a fost de xxxxxx eur. Astfel, rezultă că prețul aferent unei curse a fost de xxxxxx euro (xxxxxx: 8 = xxxxx euro), iar nu xxxxx euro, cum a stabilit organul de inspecție fiscală.

De asemenea, așa cum rezultă din Adresele anexate la dosarul cauzei (*Anexa 22 la contestație*), arată că a achitat către societatea T Ltd doar suma de xxxxx euro, deoarece societatea nu și-a îndeplinit integral obligațiile contractuale în conformitate cu contractul încheiat. Din totalul de opt curse, brandul său a fost promovat în cadrul a 5 curse (5 * xxxxx = xxxxxx euro). Dintre cele cinci curse efectuate, organul de inspecție fiscală a considerat că deține probe și documente justificative doar pentru trei curse. Astfel, organul de inspecție fiscală a considerat nedeductibile cheltuielile efectuate cu celelalte două curse.

Însă, așa cum reiese din schimbul de e-mailuri pe care l-a avut cu reprezentantul societății T Ltd (*Anexa 23 la contestație*) și din pozele prezentate (*Anexa 24 la contestație*), în timpul cursei din Barcelona, datorită unei erori imputabile prestatorului, acesta a inscripționat logo-ul "*Made in Box*" în locul logo-ului "x". Astfel, arată că, pentru a compensa

această greșeală, societatea T Ltd a transmis un e-mail prin care s-a oferit să inscripționeze logo-ul petentei pe o mașină de Formula 2 la campionatul din Baku (*Anexa 25 la contestație*), ofertă pe care petenta a acceptat-o.

În concluzie, în opinia petentei, există dovezi și documente justificative pentru patru curse ($4 * 37.500 = 150.000$ euro), iar nu doar pentru trei curse, așa cum a stabilit organul de inspecție fiscală.

5. Cu privire la impozitul pe veniturile nerezidenților

Față de constatările organelor de inspecție fiscală care au stabilit suplimentar în sarcina petentei un impozit pe veniturile nerezidenților în sumă de xxxxx lei, invocând faptul că la data plății veniturilor nerezidenților petenta nu a deținut certificatele de rezidență fiscală ale beneficiarilor pentru a fi aplicabilă Convenția de evitare a dublei impuneri, petenta anexează în motivarea contestației certificatele de rezidență fiscală ale partenerilor comerciali FG *întreprindere individuală*, pentru anii 2016-2017 (*Anexa 26 la contestație*), ZM *întreprindere individuală*, pentru anii 2016-2017 (*Anexa 27 la contestație*) și WF pentru anul 2016 (*Anexa 28 la contestație*).

Prin urmare arată că, în baza acestor documente, aceștia beneficiază de dispozițiile Convenției de evitare a dublei impuneri încheiată între România și statul lor de rezidență, iar în temeiul art. 14 și 15 din Convenția între România și Republica Germania și Italia pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, veniturile partenerilor comerciali nerezidenți nu sunt impozabile pe teritoriul României, ci în țara lor de rezidență.

Pe cale de consecință, petenta nu avea obligația să calculeze, să rețină și să achite impozitul aferent stabilit de organul de control.

Pentru toate aceste motive solicit admiterea contestației așa cum a fost formulată.

B. Prin contestația înregistrată la AJFP Arad sub nr. ARG_REG/30.07.2017 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR14.08.2019, împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.din 05.07.2019 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. din 05.07.2019 emisă de AJFP Arad, petenta solicită anularea acestor decizii, pentru următoarele considerente:

Petenta face trimitere la modul în care organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina sa obligațiile fiscale principale, în sumă totală de xxxxx lei, reprezentând impozit pe profit și impozit pe veniturile nerezidenților prin Decizia de impunere nr. F-AR/31.05.2019 pe care o consideră nelegală și împotriva căreia a formulat contestație, înregistrată la AJFP Arad sub nr./04.07.2019 (*Anexa nr.5 la contestație*) în termenul legal, argumentând în cuprinsul contestației faptul că, în ceea ce privește calculul

dobânzilor, a penalităților de întârziere și de nedeclarare, acestea sunt accesorii ale creanțelor fiscale principale, conform principiului *accessorium sequitur principale*. Ca atare, arată că, obligațiile accesorii aferente sumelor pentru care se va desființa Decizia de impunere, fie pe calea contestației, fie pe calea acțiunii în contencios administrativ, se impune să fie anulate.

Ca urmare a celor expuse în considerarea principiului *accessorium sequitur principale*, *petenta* solicită admiterea contestației formulate.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad au procedat la efectuarea unei inspecții fiscale la X SRL în ceea ce privește.

- impozitul pe profit, pentru perioada 01.01.2016 – 31.12.2017
- taxa pe valoarea adăugată, pentru perioada 01.01.2016 – 31.12.2017
- impozitul pe veniturile din servicii prestate în România și în afara României de persoane nerezidente pentru perioada 01.01.2016 – 31.12.2017

Urmare verificărilor efectuate organele de inspecție au constatat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit

1. Petenta a înregistrat în evidenta contabilă în contul 628 servicii de consultanță- studiu de piață pentru statele I, G, K din Statele Unite ale Americii în suma de xxxxxx lei, prestate de A Cipru în baza următoarelor facturi:

- inv.2016 00 L26.01.2016 în sumă de xxxxxxxx lei.
- inv.2016 02 09.05.2016 în sumă de xxxxxx lei.
- inv.2016.03 04.07.2016 în sumă de xxxxxx lei.
- inv.2016 04 12.09.2016 în sumă de xxxxxx lei.
- inv.2017/008/05.09.2017 în sumă de xxxx lei

Serviciile de consultanță facturate și înregistrate pe contul de cheltuieli, în baza contractului de consultanță încheiat la data de 30.09.2015 reprezintă “ cercetare aprofundată de piață din Statele Unite ale Americii, cu scopul de a implementa noi linii de producție pentru societatea X SRL analizând și aspectele fiscale, logistice și resurse umane”. Conform contractului, Raportul împreună cu întreaga documentație și materialul, obiect al studiului predat trebuia elaborat până la data de 31 iulie 2016.

În urma analizării raportului de consultanță pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală în timpul controlului, respectiv cu ocazia punctului de vedere prezentat la data de 31.05.2019, s-a constatat faptul ca:

- acesta nu este datat
- nu face referire la X SRL ca beneficiar.
- nu face referire la statele menționate pe factura înregistrată pe cheltuieli, respectiv I, G, K din Statele Unite ale Americii decât la statul Illinois.
- nu există nici un document din care să rezulte că acesta a fost transmis către X SRL după ce a fost întocmit.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că în acest Raport nu sunt date concludente din care sa rezulte elemente clare ca a fost realizat pentru petentă, fiind încălcate prevederile art. 19 alin.(1) și art.25 alin. f) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare fapt pentru care suma de xxxxxx lei a fost considerată cheltuială nedeductibilă la determinarea masei profitului impozabil al anului 2016 și 2017, iar în urma recalculării rezultatului fiscal aferent perioadei 01.01.2016 – 31.12.2017 rezultând un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de xxxxxx lei și aferent anului 2017 un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de xxxxxx lei.

2. X SRL, în luna noiembrie 2017, a declarat achiziții intracomunitare de servicii de la I în sumă de xxxxxxxx lei (xxxxxxxx EURO), conform facturii nr./17/16.11.2017 pe care la descrierea serviciilor efectuate a fost înscrisă mențiunea „ABU DHABI circuit”, factură achitată de X SRL.

Deoarece petenta nu a prezentat documente în justificarea realității serviciilor prestate, organele de inspecție fiscală au considerat că nu sunt elemente suficiente pentru a demonstra înregistrarea pe cheltuieli deductibile a serviciilor de publicitate, fiind încălcate prevederile art. 19 alin.1 și art.25 alin.1 din Legea nr.227/2015, fapt pentru care suma de xxxxxxxx lei a fost considerată cheltuială nedeductibilă la determinarea masei profitului impozabil al anului 2017.

3. X SRL a înregistrat în luna august 2017 în contul „ Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” în sumă de xxxxxx lei conform facturii seria MON nr...../03.08.2017 emisă de M SRL reprezentând platforma betonată cu cale ferată, care potrivit contract și calculație de preț anexa la factura reprezintă investiții și nicidecum reparații, fiind încălcate prevederile art. 19 alin.1 și art.28 alin.2 din Legea nr.227/2015.

4. Din verificările efectuate s-a constata că, potrivit declarației recapitulative privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare D390, petenta a declarat achiziții intracomunitare de servicii de la T SRL, în suma de xxxxxx lei în luna martie 2017, suma de xxxxxx lei în luna aprilie 2017, iar în luna iunie suma de xxxxxxxx lei.

Petenta a prezentat un act sub semnătura privată încheiat la data de 17.03.2017 și tradus la data de 30.01.2018 de unde rezulta ca T Ltd. este proprietarul unor spatii de publicitate aflate pe autovehicule care participa la întreceri sau la evenimente auto în general, iar X S.R.L. a intenționat să-și îmbunătățească vizibilitatea propriei firme pentru a-și mari vânzările, motiv pentru care părțile au convenit asupra unei taxe anuale în suma de xxxxxxxx euro.

Documentele în baza cărora au fost înregistrate achizițiile intracomunitare de servicii sunt: nr..../20.03.2017 în sumă de xxxx euro (xxxxxxx lei), factura nr.xx/30.04.2017 in suma de xxxxxx euro(xxxxxx lei) și factura nr.xx/01.06.2017 în sumă de xxxxxx euro (xxxxxlei), sume care au fost înregistrate in evidenta contabila a petentei in contul 623.02

"Cheltuieli privind reclama si publicitate". X SRL a achitat societății T LTD, conform extraselor de cont prezentate de petentă, suma de xxxx EUR.

Pentru stabilirea stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat lămuriri cu privire la achizițiile intracomunitare, prin nota explicativa, la care d-na FL, în calitate de administrator a dat următorul răspuns X SRL a avut relații contractuale cu T LTD în baza contractului încheiat în data de 17.03.2017 având ca obiect vânzarea de către T LTD de 2 spatii publicitare de 30 cmp si 1 spațiu publicitar de 20 cmp pe mașini care participa la întreceri și evenimente auto - GP3 în perioada 13.05.2017 - 26.11.2017 la prețul de xxxxxx euro, care urma sa se achite în 7 transe. Petenta a achitat doar primele 3 transe din preț deoarece T LTD a sistat comunicarea de probe ale prestării serviciilor, deși acestea au fost solicitate în mod repetat, atașând în acest sens corespondenta cu T LTD. Persoana de contact din partea T LTD a fost MP, iar persoanele din cadrul societății implicate în relația cu acest operator au fost LF si AP, în calitate de administratori ai societății.

În vederea justificării serviciilor de publicitate, petenta a prezentat următoarele documente:

- Contractul încheiat în data de 17.03.2017, facturi, fisa cont
- Fotografii cu autovehiculele inscripționate cu logo-ul societății captate în timpul concursurilor.

Totodată, petenta a precizat că în acest contract publicitar nu a fost prevăzută posibilitatea sa de a avea acces la PAPDOX-urile si la Boxele echipelor de piloți, din acest motiv a solicitat întotdeauna organizatorilor fotografii cu autovehiculele pe care rezulta evident logo-ul lui X, cu publicitatea conform contractului și că Video-ul cu fotografiile efectuate în timpul manifestațiilor, obiect al contractului, sunt cele pe care le-a folosit ca instrument de promovare și de imagine a prestigiului firmei sale, cu clienții săi actuali și clienții potențiali, atunci când a considerat ca acest fapt este important din punct de vedere comercial. Nu cunoaștem motivul pentru care T LTD nu a declarat livrări intracomunitare de servicii către X SRL."

Totodată, în urma analizării raportului VIES din data de 22.04.2019 organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea T LTD din Anglia, având codul fiscal GB a declarat livrări intracomunitare triunghiulare de bunuri in perioada 01.05.2017-30.09.2017 in suma totala de xxxxxx GB, respectiv xxxxxxxx lei către operatorul roman X SRL. având codul de TVA după cum urmează:

- a. în luna mai 2017 T LTD) declara livrări intracomunitare de bunuri in suma de xxxxxxxxGB (xxxxxxxlei) ,
- b. în luna iulie 2017 T LTD declara livrări intracomunitare de bunuri in suma de xxxxxxxx GB(xxxxxx lei),
- c. în luna septembrie 2017 T LTD declara livrări intracomunitare de bunuri in suma de xxxxx GB(xxxxxxxx lei).

Conform fisei de cont pentru acest furnizor, valoarea totala a tranzacțiilor efectuate si plătite de X SRL este in sumă de xxxxxxx lei.

Cu toate acestea, în perioada verificata 01.01.2016-31.12.2017 operatorul roman X SRL nu a declarat achiziții intracomunitare triumphiulare de bunuri de la operatorul T LTD din Anglia, având codul fiscal GB

În acest sens, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, in baza prevederilor an. 113 alin. (2) lit. g) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificările si completările ulterioare s-au solicitat administratorului petentei explicații scrise cu privire la tranzacțiile declarate de T LTD si nedeclarate de petentă, reprezentând achiziții intracomunitare de bunuri, d-na FL, în calitate de administrator, precizând: *"Persoanele din cadrul societății implicate in relația cu acest operator au fost LF si AP, in calitate de administratori ai societății, inasa numai cu privire la serviciile de publicitate. Societatea nu a efectuat achiziții intracomunitare triumphiulare de bunuri de la TLTD. Nu am efectuat achiziții de bunuri de la TC LII), nu am comandat niciodată bunuri de la aceasta societate și nici nu avem cunoștință că ni s-ar fi livrat vreodată astfel de bunuri de către TC LTD. Asa cum am menționat, nu am achiziționat bunuri de la TC LTD și ca atare, nu putem preciza o adresa de livrare. Nu am plasat nici o comanda de bunuri către I R TD, Având in vedere răspunsurile la punctele anterioare, nu avem cunoștința de nici un transport de bunuri de la T LTD. Nu am efectuat achiziții de bunuri de la T LTD. Precizam ca societatea noastră a depus plângere penala cu nr. înreg./20.11.2018 la Parchetul de pe lângă Judecătoria Arad plângere pe care o atașam in copie".*

Fata de cele prezentate de petentă, organele de inspecție fiscala au constatat următoarele:

- în urma verificărilor efectuate, s-a constatat ca T LTD din Anglia, având codul fiscal figurează printre furnizorii operatorului roman X SRL, în perioada martie 2017-septembrie 2017, constând în achiziții intracomunitare de servicii, respectiv servicii de publicitate în suma de xxxxxx EUR

- conform declarației recapitulative privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare D390 si raport VIES din data de 22.04.2019, X SRL declara achiziții intracomunitare de servicii de la T SRL (.....) în suma de xxxxxx lei în luna martie 2017, suma de xxxxxxxx lei în luna aprilie 2017, iar în luna iunie suma de xxxxxx lei

- petenta a prezentat act sub semnătura privata încheiat la data de 17.03.2017 si tradus la data de 30.01.2018, de unde rezulta ca T Ltd. este proprietarul unor spatii de publicitate aflate pe autovehicule care participa la întreceri sau la evenimente auto în general, iar X S.R.L. a intenționat să-și îmbunătățească vizibilitatea propriei firme pentru a-și mari vânzările, motiv pentru care părțile au convenit asupra unei taxe anuale în suma de xxxxxx euro. Documentele în baza cărora au fost înregistrate achizițiile intracomunitare de servicii sunt factura nr..../20.03.2017 în suma de xxxx euro(xxxxx lei), factura nr..../30.04.2017 în suma deeuro(..... lei) și factura nr...../01.06.2017 în suma de xxxxx euro(xxxxx lei), sume care au

fost înregistrate în evidenta contabilă a petentei în contul 623.02 "Cheltuieli privind reclama",

- pentru a justifica înregistrarea pe cheltuieli deductibile a facturilor de publicitate emise de T SRL, trebuiau prezentate imagini și materiale video care să confirme efectuarea acestora, așa cum se prevede la art. 1 pct. 2 din Act sub semnătura privată încheiat între cele 2 societăți la data de 17.03.2017, arătând că până la data încheierii inspecției fiscale acestea nu au fost prezentate (fiind prezentate doar niște poze din care nu rezulta la care competiție se refera, când a avut loc, locația în care s-a desfășurat, etc),

- în urma analizării plângerii penale depusă de X SRL împotriva societății T Ltd, se constată că însuși societatea verificată recunoaște faptul că T Ltd nu și-a îndeplinit obligația asumată la art. 1.2 din contract "de a face dovada cu materiale video de la fiecare cursă că a făcut publicitate efectiv societății noastre". În acest sens, organul fiscal a solicitat informații de tip SCAC privind relația X SRL cu societatea T Ltd Marea Britanie, cod, fără a primi răspuns până la data emiterii raportului de inspecție fiscală, motiv pentru care echipa de inspecție fiscală și-a rezervat dreptul de a reanaliza starea de fapt fiscală la momentul primirii informațiilor de tip SCAC solicitate.

În urma discuției finale, petenta a depus punct de vedere înregistrat la AJFP sub nr. RG-AIF/31.05.2019, la care a anexat în parte documente justificative (solicitate în timpul desfășurării inspecției fiscale și neprezentate decât cu ocazia notificării menționate anterior - a se vedea nota explicativă) în ceea ce privește cheltuielile de reclama și publicitate efectuate de acest partener, motiv pentru care echipa de inspecție fiscală a procedat la recalcularea bazei de calcul a cheltuielilor nedeductibile stabilite inițial, considerând că pentru 3 evenimente din cele 5 achitate au fost prezentate elemente suplimentare, și anume pentru evenimentele:

Ca urmare a analizării documentelor prezentate în anexa la punctul de vedere, organele de inspecție fiscală a stabilit că nu au fost prezentate dovezi clare și incontestabile că evenimentele desfășurate așa cum se vor prezenta mai jos, sunt cele de publicitate efectuate în scopul popularizării și promovării imaginii petentei, conform prevederilor legale, și anume la:

- GP3 întrucât petenta nu a prezentat nici un document justificativ cu privire la această competiție nici în timpul controlului și nici la punctul de vedere depus ca urmare a discuției finale;

- GP3 întrucât documentele prezentate la punctul de vedere (poze cu mașini folosite pentru publicitate X SRL, imagini video) sunt diferite de cele prezentate în timpul controlului, și anume: documentele prezentate în timpul controlului (mailuri de corespondență și poze) fac referire la mașinile nr. .. și nr. ... în timp ce documentele prezentate la punctul de vedere fac referire la mașină nr. .. care nu are inscripționată sigla X SRL .

Având în vedere cele de mai sus, echipa de inspecție fiscală a stabilit ca din suma de xxxxxx euro pentru cele 5 evenimente (xxxxxx EUR / eveniment, întrucât nu rezulta din contractul prezentat valoarea aferentă fiecărui eveniment) au fost justificate cu documente 3 evenimente (suma de xxxxx EUR), fiind cheltuieli nedeductibile cele efectuate cu 2 evenimente menționate mai sus. În concluzie suma de xxxxx EUR (xxxxx euro x 2 = xxxxxx euro), echivalent xxxxxxxx lei, este stabilită ca fiind cheltuiala nedeductibilă fiscal la anul 2017(trim. I și II 2017) .

Fata de cele constatate, organele de inspecție fiscală au considerat ca X SRL nu a justificat faptul ca serviciile de publicitate au fost efectiv realizate, fiind încălcate prevederile art. 19 alin.(1) și art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care, pentru perioada fiscală 01.01.2017-31.12.2017, s-au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de xxxxxx lei, fiind recalculat profitul impozabil aferent anului 2017.

Cu privire la impozitul pe venitul nerezidenților

În urma verificărilor efectuate s-a constatat faptul că, în perioada 01.01.2016 – 31.12.2017, petenta a desfășurat operațiuni în baza unor contracte de prestări servicii încheiate cu persoane fizice autorizate din Italia.

Deoarece, în timpul inspecției fiscale, petenta nu a prezentat pentru următorii furnizori de servicii: F D, Z D, Per. Ind. M și Dipl. Ing. W, certificate de rezidență fiscală pentru a fi aplicabilă Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între România și statul lor de referință, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina petentei un impozit pe veniturile nerezidenților în suma de xxxxxx lei.

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.....din 05.07.2019 organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, în conformitate cu prevederile art. 98 lit. c) și art. 173 alin.5 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, au stabilit în sarcina petentei suma totală de xxxxxei reprezentând:

- dobânzi aferente impozitului pe profit – xxxxxx lei
- dobânzi aferente impozitului pe veniturile din servicii prestate în România și în afara României de persoane nerezidente – xxxx lei
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit – xx lei calculate pentru perioada 25.04.2016 – 30.06.2019 conform Anexei la această decizie.

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr..... din 05.07.2019, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, în conformitate cu prevederile art. 98 lit. c) și art. 181 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de

procedură fiscală, au stabilit în sarcina petentei suma de xxxxx lei reprezentând penalități de nedeclarate pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.

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

1. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale nr. F-AR/31.05.2019 emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, se rețin următoarele:

Cu privire la capătul de cerere privind impozitul pe veniturile din servicii prestate în România și în afara României de persoane nerezidente în sumă de xxxxx lei stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-AR/31.05.2019, cauza supusa soluționării este dacă pentru plățile la extern efectuate în perioada 01.01.2016 – 31.12.2017, pentru care petenta nu a calculat, reținut și virat impozitul pe venitul persoanelor nerezidente, petentei îi sunt aplicabile prevederile Convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu Italia și Germania, în condițiile în care, la contestație, au fost prezentate certificatele de rezidență fiscală, emise de autoritatea fiscală din statele de rezidență care confirmă ca persoanele fizice autorizate din Italia și Germania beneficiare de venituri din România își desfășoară activitatea și venitul este impozitat în statul de rezidență.

În fapt, X S.R.L. a beneficiat, în perioada verificată, de o serie de servicii prestate de persoane fizice autorizate din Italia și Germania în baza unor contracte de prestări servicii.

Deoarece la data inspecției fiscale petenta nu a prezentat certificate de rezidență fiscală pentru persoanele fizice autorizate prestatoare din Italia și Germania în conformitate cu art. 223, art.226 și art.230 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei un impozit pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă totală de xxxxx lei.

În motivarea contestației petenta a prezentat certificatele de rezidență fiscală ale partenerilor comerciali FG *întreprindere individuală*, pentru anii 2016-2017 (Anexa 26 la contestație), ZM *întreprindere individuală*, pentru anii 2016-2017 (Anexa 27 la contestație) și WF pentru anul 2016 (Anexa 28 la contestație), în copie tradusă autorizat și legalizată susținând că, în baza acestor documente, aceștia beneficiază de

dispozițiile Convenției de evitare a dublei impuneri încheiată între România și statul lor de rezidență, iar în temeiul art. 14 din Convenția între România și Republica Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, respectiv art. 15 din Convenția între România și Italia pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, veniturile partenerilor comerciali nerezidenți nu sunt impozabile pe teritoriul României, ci în țara lor de rezidență.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 223 alin.1 lit.i din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal:

„Venituri impozabile obținute din România

(1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt următoarele:

(...)

i) venituri din prestarea de servicii de management sau de consultanță din orice domeniu, dacă aceste venituri sunt obținute de la un rezident sau dacă veniturile respective sunt cheltuieli ale unui sediu permanent în România; ”

- art.224 alin.4 lit.d din Noul Cod Fiscal:

„(4) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:

(...)

d) 16% în cazul oricăror altor venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la [art. 223](#) alin. (1).”

- art. 226 alin. 1 și 2 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal

„ Tratatamentul fiscal al categoriilor de venituri din activități independente impozabile în România obținute de persoane fizice rezidente într-un stat membru al Uniunii Europene sau al Spațiului Economic European

(1) Veniturile din activități independente care sunt obținute din România de o persoană fizică rezidentă într-un stat membru al Uniunii Europene sau al Spațiului Economic European, stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri și care prezintă un certificat de rezidență fiscală, se vor impune cu cota și/sau în condițiile prevăzute de convenția aplicabilă.

(2) Persoana fizică rezidentă într-un stat membru al Uniunii Europene sau al Spațiului Economic European, stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri, care obține venituri din activități independente în condițiile prevăzute la alin. (1), poate opta pentru regularizarea impozitului plătit conform alin. (1) prin declararea și plata impozitului pe venit pentru venitul impozabil aferent acestor venituri, conform regulilor stabilite în titlul IV. Impozitul reținut la sursă potrivit alin.

(1) constituie plată anticipată în contul impozitului pe venit și se scade din impozitul pe venit datorat.”

- art. 230 alin.(1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

“ Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene:

(1) În înțelesul art. 116 (art. 224), dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit prevăzută în convenție care se aplică asupra acelui venit. În situația în care sunt cote diferite de impozitare în legislația internă sau în convențiile de evitare a dublei impuneri, se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Dacă un contribuabil este rezident al unei țări din Uniunea Europeană, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de acel contribuabil din România este cota mai favorabilă prevăzută în legislația internă, legislația Uniunii Europene sau în convențiile de evitare a dublei impuneri. Legislația Uniunii Europene se aplică în relația României cu statele membre ale Uniunii Europene sau ale Asociației Europene a Liberului Schimb.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene. Dacă certificatul de rezidență fiscală, respectiv declarația ce va indica calitatea de beneficiar nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală și, după caz, a declarației prin care se indică calitatea de beneficiar se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri sau ale legislației Uniunii Europene și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție. În acest sens, certificatul de rezidență fiscală trebuie să menționeze că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, într-un stat al Uniunii Europene sau al Asociației Europene a Liberului Schimb pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Calitatea de beneficiar în scopul aplicării legislației Uniunii Europene va fi dovedită prin certificatul de rezidență fiscală și, după caz, declarația pe propria răspundere a acestuia de îndeplinire cumulativă a condițiilor referitoare la: perioada minimă de deținere, condiția de participare minimă în capitalul persoanei juridice române, încadrarea în una dintre formele de organizare prevăzute în titlul II sau titlul V, după caz, calitatea de

contribuabil plătitor de impozit pe profit sau un impozit similar acestuia, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.”

Fata de aceste prevederi legale se reține că nerezidenții care obțin venituri impozabile din România au obligația de a plăti impozit care se aplică asupra veniturilor brute, iar în categoria veniturilor impozabile sunt incluse și dobânzile primite de la un rezident.

Dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impunerii, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit prevăzută în convenție care se aplică asupra aceluși venit.

Se reține ca în situația în care sunt cote diferite de impozitare în legislația internă sau în convențiile de evitare a dublei impunerii, se aplică cotele de impozitare mai favorabile.

Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impunerii și a legislației Uniunii Europene, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene.

De asemenea, prin Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr...../28.09.2005 privind aprobarea Deciziei Comisiei Centrale Fiscale nr./19.09.2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, convențiile de evitare a dublei impunerii și probleme de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial nr.880/30.09.2005, la pct. 2 s-a precizat că:

“În baza convențiilor de evitare a dublei impunerii, coroborat cu legislația internă în materie:

În situația prezentării, în termenul de prescripție a certificatului de rezidență fiscală care atestă ca beneficiarul venitului are rezidență fiscală într-un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impunerii cu România, veniturile obținute de acest nerezident din România sunt impozabile potrivit convenției, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează ca beneficiarul venitului a avut în termenul de prescripție, rezidență fiscală în acel stat contractant pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile.”

Față de prevederile legale de mai sus reiese că pentru a putea beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impunerii încheiate de un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impunerii cu România beneficiarul venitului are obligația de a prezenta, **în termenul de**

prescripție, certificatul de rezidență fiscală valabil prin care să se ateste că este rezident al statului respectiv, act eliberat de autoritatea fiscală din țară de rezidență a beneficiarului de venit, așa cum se prevede la pct.2 din Decizia nr.2/2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, convențiile de evitare a dublei impunerii, impozitul pe venit și probleme de procedură fiscală:

“2. În baza convențiilor de evitare a dublei impunerii, coroborate cu legislația internă în materie”.

În situația prezentării, în termenul de prescripție, a certificatului de rezidență fiscală care atestă că beneficiarul venitului are rezidență fiscală într-un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impunerii cu România, veniturile obținute de acest nerezident din România sunt impozabile potrivit convenției, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidență fiscală în acel stat contractant pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile, producând efecte inclusiv asupra calculului de obligații fiscale accesorii aferente, acestea stabilindu-se numai pentru impozitul calculat conform convenției și neachitat în termen.

Astfel, pentru plățile efectuate către firmele a căror rezidență fiscală a fost probată prin prezentarea certificatelor de rezidență fiscală eliberate de autoritatea fiscală a statelor de rezidență, valabil în perioada de derulare a plăților la extern, contestatarii îi sunt aplicabile prevederile convențiilor de evitare a dublei impunerii încheiate de România cu statele respective.

În acest sens, art. 14 din Convenția între România și Republica Germania pentru evitarea dublei impunerii cu privire la impozitele pe venit și pe capital, prevede că:

“Veniturile realizate de un rezident al unui stat contractant din exercitarea unor servicii profesionale sau a altor activități cu caracter independent sunt impozabile numai în acest stat, în afară de cazul în care acesta dispune de o bază fixă la dispoziția sa în celălalt stat contractant în scopul exercitării activităților sale. Dacă dispune de o astfel de bază fixă, poate fi impusă în celălalt stat contractant numai acea parte din venit care este atribuibilă acelei baze fixe”.

În același sens prevede și art. 15 din Convenția între România și Italia pentru evitarea dublei impunerii cu privire la impozitele pe venit și pe capital:

“Veniturile realizate de către un rezident al unui stat contractant din exercitarea unei profesii libere sau a altei activități independente cu caracter analog sunt impozabile numai în acest stat, dacă acest rezident nu dispune în mod obișnuit în celălalt stat contractant de o bază fixă pentru exercitarea activității sale. Dacă dispune de o astfel de bază fixă,

veniturile sunt impozabile în celălalt stat însă limitat la partea atribuibilă acelei baze fixe".

Din analiza documentelor noi depuse în motivarea contestației, rezultă că au fost prezentate certificatele de rezidență, *în copie tradusă autorizat și legalizată*, ale partenerilor comerciali FG *întreprindere individuală*, pentru anii 2016-2017 (Anexa 26 la contestație), ZM *întreprindere individuală*, pentru anii 2016-2017 (Anexa 27 la contestație) și WF pentru anul 2016 (Anexa 28 la contestație) emise de către autoritatea competentă din statul de rezidență care confirmă ca, persoanele fizice autorizate din Italia și Germania beneficiare de venituri din România își desfășoară activitatea și venitul este impozitat în statul de rezidență, astfel că petentei îi sunt aplicabile prevederile Convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu Italia și Germania.

În procedura administrativă de soluționare a contestației, urmare înscrisurilor de natura mijloacelor de probă noi depuse de X SRL împreună cu aceasta, organele de inspecție fiscală s-au pronunțat în referatul cu propuneri de soluționare a contestației raportat la probele depuse de petentă, stabilind că petenta a probat rezidența fiscală a beneficiarilor de venit cu certificatele de rezidență fiscală, motiv pentru care, pentru acest capăt de cerere au propus admiterea contestației în legătură cu aceste aspecte.

Pe cale de consecință, în considerarea dispozițiilor art. 113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se arată:

“ART. 113

Obiectul inspecției fiscale

*(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.” și văzând propunerea inserată de organele de inspecție fiscală în referatului cu propuneri de soluționare a contestației, urmează a fi admisă contestația petentei pentru suma totală de **xxxxx lei** reprezentând impozitul pe veniturile din servicii prestate în România și în afara României de persoane nerezidente stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-AR/31.05.2019, cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere nr. F-AR/31.05.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P Arad – Activitatea de inspecție fiscală pentru suma totală de xxxxx lei.*

Cu privire la capătul de cerere privind impozitul pe profit în sumă de xxxxxx lei, provenit din prestarea de servicii de consultanță (studiul de piață) facturată petentei de către societatea A

LTD Cipru, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă petenta beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor la determinarea masei profitului impozabil, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei depuse împreună cu contestația rezultă o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, în perioada verificată, petenta a înregistrat în conturile de cheltuieli de exploatare deductibile la determinarea masei profitului impozabil contravaloarea unor achiziții de servicii consultanță internațională (studiu de piață) pentru statele Illinois, Georgia, Kentucky din Statele Unite ale Americii în suma de xxxx lei, prestate de A Cipru în baza următoarelor facturi:

- inv.....01.2016 în sumă de xxxxxlei.
- Inv....02 09.05.2016 în sumă de xxxxxxxx lei.
- Inv..... 04.07.2016 în sumă de xxxxxlei.
- Inv..... 12.09.2016 în sumă de 6xxxxx lei.
- Inv.....09.2017 în sumă de xxxx lei

Serviciile de consultanță au fost facturate și înregistrate pe contul de cheltuieli în baza contractului de consultanță încheiat la data de 30.09.2015 reprezentând “ cercetare aprofundată de piață din Statele Unite ale Americii, cu scopul de a implementa noi linii de producție pentru societatea X SRL analizând și aspectele fiscale, logistice și resurse umane”, iar conform contractului, raportul împreună cu întreaga documentație și materialul, obiect al studiului predat trebuia elaborat până la data de 31 iulie 2016.

În urma analizării raportului de consultanță pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală în timpul controlului, respectiv cu ocazia punctului de vedere prezentat la data de 31.05.2019, s-a constatat faptul ca:

- acesta nu este datat,
- nu face referire la X SRL ca beneficiar.
- nu face referire la statele menționate pe factura înregistrată pe cheltuieli, respectiv Illinois, Georgia, Kentucky din Statele Unite ale Americii decât la statul Illinois.
- nu exista nici un document din care sa rezulte ca acesta a fost transmis către X SRL după ce a fost întocmit.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca au fost încălcate prevederile art.25 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și nu au acordat deductibilitate la calculul profitului impozabil pentru cheltuielile cu serviciile de consultanță internațională (studiul de piață) în suma totală de xxxxxx lei facturate de A Cipru în baza contractului de consultanță încheiat la data de 30.09.2015 deoarece nu s-au prezentat documente justificative

corespunzătoare din care să rezulte prestarea efectivă a acestora în favoarea petentei.

Fata de constatările organelor de inspecție fiscală petenta arată că, organul de inspecție fiscală nu a ținut cont de documentele justificative prezentate pe parcursul inspecției fiscale și pe cale de consecință, nu a stabilit starea de fapt fiscală corectă și a făcut o aplicare greșită a legii, având în vedere următoarele:

- raportul conține informații din anii precedenți, în vederea estimării unei evoluții a pieței, cât și prognoze pentru viitor, până în anul 2023 fiind evident intervalul de timp analizat de societatea A și anume 2012 - 2023 (a se vedea primele 2 pagini din Anexa 5 la contestație, sau pagina 6).

- raportul este rezultatul contractului încheiat între petentă și A Ltd, iar din obiectul Raportului rezultă fără echivoc că a fost realizat în beneficiul petentei deoarece analizează din punct de vedere fiscal, logistic și al resurselor umane piața de gros (cartoane zimțate), piață pe care activează prin prisma obiectului de activitate.

- la pagina 5 din Raport a fost analizat statul Georgia, iar în Raportul separat care face parte integrantă din Raportul principal, pe prima pagină, se regăsește și analiza statului K (Anexa 6 la contestație).

- pentru a demonstra oportunitatea acestui studiu de piață, petenta depune ca anexă fotocopiile unor facturi care demonstrează că, începând cu anul 2019, a realizat primele vânzări în Statele Unite ale Americii (Anexa 8 la contestație).

În drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, care arată că:

ART.19

“(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.(...)”

coroborat cu pct.13 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

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

(...)

c) cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii; ”

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 activității unui contribuabil

Astfel, 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.

În conformitate cu textele de lege mai sus invocate, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

Noțiunea de document justificativ este reglementată de Legea contabilității nr.82/1991, republicata, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 precizează:

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

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

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

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

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că, între XSRL, în calitate de client și A în calitate de prestator s-a încheiat contractul de consultanță din data de 30.09.2015, existent la dosarul cauzei, în fotocopie în formă tradusă și legalizată, prin care societatea A LTD s-a angajat să efectueze o cercetare aprofundată de piață din Statele Unite ale Americii, cu scopul de a implementa noi linii de producție pentru societatea X SRL, analizând și aspectele fiscale, logistice și resurse umane.

Contractul de consultanță încheiat de petentă cu firma A LTD s-a materializat prin întocmirea a două Rapoarte de consultanță predate prin procesul-verbal din 18.07.2017.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR/31.05.2019 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se constată că, organele de inspecție fiscală au majorat masa impozabilă a profitului aferentă unor cheltuieli cu achizițiile de servicii consultanță internațională (studiu de piață) pentru statele Illinois, Georgia, Kentucky din Statele Unite ale Americii prestate de A LTD Cipru în baza contractului de consultanță încheiat la data de 30.09.2015, motivat de faptul că, în urma analizării raportului de consultanță pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală în timpul controlului, respectiv cu ocazia punctului de vedere prezentat la data de 31.05.2019, s-a constatat faptul că acesta nu este datat, nu face referire la X SRL ca beneficiar, nu face referire la statele menționate pe factura înregistrată pe cheltuieli, respectiv Illinois, Georgia, Kentucky din Statele Unite ale Americii decât la statul Illinois, nu există niciun document din care să rezulte că acesta a fost transmis către X SRL după ce a fost întocmit, nefiind prezentate documente justificative corespunzătoare din care să rezulte prestarea efectivă a acestora în favoarea petentei.

Față de aceste constatări ale organelor de inspecție fiscală care au condus la stabilirea în sarcina petentei a obligațiilor fiscale suplimentare de natura impozitului pe profit în sumă de xxxxx lei prin decizia de impunere contestată, petenta a depus în motivarea contestației:

- Contractul de consultanță încheiat cu societatea A (Anexa 3 la contestație);
- Actul adițional de prelungire a duratei contractului principal încheiat cu societatea A (Anexa 4 la contestație);
- Rapoartele de consultanță (Anexa 5 și 6 la contestație);
- Proces verbal de predare primire Rapoarte de consultanță din 18.07.2017 (Anexa 7 la contestație);
- Facturi care atestă primele vânzări din Statele Unite ale Americii (Anexa 8 la contestație)

În considerarea acestor documente de natura mijloacelor de probă noi depuse în motivarea contestației conform art. 276 alin.4 din Codul de procedura fiscală, petenta susține că, în urma studiului de piață din Statele Unite ale Americii a reușit să vândă primele produse pe piață din Statele unite ale Americii, ceea ce demonstrează fără echivoc faptul că sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 25 din Codul fiscal, și anume efectuarea cheltuielilor în scopul desfășurării activității economice.

În conformitate cu prevederile art. 73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„ ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

În ceea ce privește dreptul contestatarilor de a depune probe noi în susținerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 276 alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează:

“*Soluționarea contestației (...)*

(4) Contestatarul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora. (...)”

Din normele legale mai sus prezentate, coroborate cu documentele depuse de petentă împreună cu contestația, se reține ca aceasta și-a exercitat posibilitatea conferită de legiuitor prin dispozițiile art. 276 alin.4 din Codul de Procedură Fiscală, depunând împreună cu contestația mijloace de probă noi.

În legătura cu aceste înscrisuri de natura mijloacelor de proba noi, se reține ca, organul de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad care a efectuat inspecția fiscală și care a întocmit dosarul contestației conform pct.3 din OPANAF nr.3741/2015, s-a pronunțat asupra acestora în condițiile legii.

Astfel, analizând documentele depuse de petentă în motivarea contestației se constată că, petenta a prezentat în Anexa nr.7 la contestație documentul prin care se confirmă prezentarea raportului final în data de 18.07.2017 beneficiarului X SRL, iar în anexa nr.8 la contestație sunt prezentate fotocopii ale unor facturi care justifica faptul ca, începând cu anul 2019, petenta a realizat, în urma studiului de piață din Statele Unite ale Americii efectuat de A din Cipru, primele vânzări în Statele Unite ale Americii, fiind întrunite condițiile prevăzute de art.25, respectiv efectuarea de cheltuieli în scopul desfășurării activității economice.

Coroborând probatoriul administrat în procedura de soluționare a contestației, precum și cu propunerile formulate de organele de inspecție

fiscala în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, rezultă că serviciile de consultanță (studiul de piață) achiziționate de X SRL de la firma A Cipru și materializate prin întocmirea celor două Rapoarte de consultanță predate petentei prin procesul-verbal din 18.07.2017 reprezintă cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice și se circumscriu cheltuielilor pentru studiul pieței așa cum prevede pct.13 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, fiind îndeplinite atât condițiile de fond, cât și cele de formă pentru acordarea deductibilității la determinarea masei profitului impozabil a acestor cheltuieli.

În atare situație și întrucât s-a infirmat ipoteza inspecției fiscale, că pentru operațiunile reprezentând studiul pieței efectuate de către societatea A din Cipru pentru care s-a solicitat deductibilitate la determinarea masei profitului impozabil, petenta nu deține documente și date concludente din care sa rezulte elemente clare ca au fost realizate pentru petentă, nu i se poate refuza acesteia deductibilitatea acestor cheltuieli la determinarea masei profitului impozabil, de vreme ce condițiile cerute de legea fiscală respectiv art. 25 alin1 din Codul fiscal sunt îndeplinite.

Pe cale de consecință, în considerarea dispozițiilor art. 113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se arată:

“ART. 113

Obiectul inspecției fiscale

*(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.” și văzând opinia organelor de inspecție fiscală din cuprinsul referatului cu propuneri de soluționare a contestației, urmează a fi admisă contestația petentei pentru suma totală de **xxxx lei reprezentând impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile de consultanță (studiul de piață) facturate petentei de către societatea A Cipru**, stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-AR nr./31.05.2019, cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere nr. F-AR/31.05.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P Arad – Activitatea de inspecție fiscală pentru suma totală de xxxxx lei.*

Cu privire la capătul de cerere privind impozitul pe profit aferent achiziției intracomunitare de servicii de la I în sumă de xxxxlei (xxxxEURO), Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este

investită să se pronunțe dacă petenta datorează impozitul pe profit, în condițiile în care documentele prezentate nu sunt de natură să demonstreze prestarea efectivă a serviciilor în scopul desfășurării activității.

În fapt, X SRL, în luna noiembrie 2017, a declarat achiziții intracomunitare de servicii de la I în sumă de xxxxx lei (xxxxxx EURO), conform facturii nr. /16.11.2017 pe care la descrierea serviciilor efectuate a fost înscrisă mențiunea „ sponsor GP3 circuit”, factură achitată de X SRL, livrări intracomunitare de servicii pe care prestatorul I nu le-a declarat în sistemul VIES.

Deoarece petenta nu a prezentat documente în justificarea realității serviciilor prestate, organele de inspecție fiscală au considerat că nu sunt elemente suficiente pentru a demonstra înregistrarea pe cheltuieli deductibile a serviciilor de publicitate, fiind încălcate prevederile art. 19 alin.1 și art.25 alin.1 din Legea nr.227/2015, fapt pentru care suma de xxxxxx lei a fost considerată cheltuială nedeductibilă la determinarea masei profitului impozabil al anului 2017.

În drept, 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 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

a) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor;”

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 de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare.

Astfel, 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.

În conformitate cu textele de lege mai sus invocate, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

Noțiunea de document justificativ este introdusă de Legea contabilității nr.82/1991, republicata, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 precizează:

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

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

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

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei reiese că, în data de 09.11.2017 petenta a semnat Oferta publicitară prin care societatea I SRL s-a obligat să promoveze logo-ul petentei la concursul de Formula 3-, Circuit, care a avut loc în perioada 25-26.11.2017. Potrivit Ofertei publicitare din data de11.2017 anexată în la dosarul cauzei în formă tradusă din limba italiană, încheiată între I și X SRL, I cumpără spații publicitare atât în Italia cât și în străinătate, iar petenta a avut intenția de a îmbunătăți vizibilitatea propriei societăți pe piața și de a crește facturarea, motiv pentru care partile au convenit să vândă, respectiv să accepte spații publicitare pe autovehicule care participă la competiții sau manifestații automobilice, pentru serviciile și activitățile de publicitate, părțile stabilind de comun acord, o valoare anuală egală cu xxxxxx euro.

Astfel, petenta a înregistrat în evidența contabilă ca și cheltuielă deductibilă la determinarea masei profitului impozabil, în contul 623.02 "Cheltuieli privind reclama" servicii intracomunitare de publicitate în baza facturii nr./17/16.11.2017 în suma de 160.000 euro (740.896 lei), la descrierea serviciilor efectuate, conform facturii prezentate fiind înscrisă mențiunea "sponsor GP3circuit". Petenta a achitat societății I SRL I pentru serviciile prestate, conform extraselor de cont prezentate organelor de inspecție fiscală, suma de xxxx euro, cu precizarea că suma de xxxx euro a fost achitată în anul 2018 (xxxx euro în data de 26.01.2018 iar xxxxxx euro în data de 06.03.2018).

Cu toate acestea, conform raportului VIES din data de 17.04.2019, se constată că X SRL (.....) în baza declarației recapitulative privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare D390 declară achiziții intracomunitare de servicii de la I EVENTS(.....) în suma de xxxxxx lei (xxxxxxx euro) în luna noiembrie 2017, în timp ce societatea I SRL(IT) nu declară livrări intracomunitare de servicii către petentă.

În acest sens, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat lămuriri cu privire la aceste achiziții intracomunitare de servicii, întocmind nota explicativă, la care, d-na Farioli Laura, în calitate de administrator a dat următorul răspuns că X SRL a avut raporturi contractuale cu I, constând în servicii publicitare, în baza ofertei publicitare având ca obiect vânzarea de către I de spații publicitare pe

autovehicule care participa la competiții sau manifestații automobiliste, respectiv cumpărarea de spații publicitare de 200 cmp de pe 2 autovehicule care au participat la concursul GP3 noiembrie 2017 YASDHABI la prețul de xxxxx euro care s-a achitat în 4 transe. Cursele GP3 sunt curse care au loc pe aceleași piste de curse și în aceleași weekend-urile în care au loc cursele de Formula 1, astfel încât asigură o vizibilitate la nivel internațional foarte bună și interesantă pentru politica sa comercială, la costuri de publicitate net inferioare celor practicate pentru cursele de Formula 1.

De asemenea a precizat că persoana de contact din partea I SRL a fost VM, iar persoanele din cadrul societății implicate în relația cu acest operator au fost LF și AP, în calitate de administratori ai societății.

În vederea probării serviciilor de publicitate s-au prezentat următoarele documente justificative :

- Oferta publicitară acceptată de societate din data de 09.11.2017;
- Fotografii și imagini video cu autovehicule înscrisurate cu logo-ul societății captate în timpul concursului
- scrisoarea de mulțumire a lui GF, cu fotografia clientului arab când a fost la competiția YAS MARINA.

Totodată, reprezentatul legal al petentei, a precizat că acest contract publicitar nu a prevăzut posibilitatea de a avea acces la PADDIX - urile și la Boxele echipelor de piloți, din acest motiv s-a solicitat întotdeauna organizatorilor fotografii cu autovehiculele pe care rezulta evident logo-ul X, cu publicitatea conform contractului.

Conform notei explicative s-a susținut că „ Video cu fotografiile efectuate în timpul manifestațiilor, obiect al contractului, sunt cele pe care le folosim ca instrument de promovare și de imagine a prestigiului firmei noastre, cu clienții noștri actuali și clienții potențiali, atunci când considerăm că acest fapt este important din punct de vedere comercial. Referitor la faptul că I din Italia, având cod TVA....., nu a declarat livrări intracomunitare de servicii către SC X SRL cod TVA -, precizăm că am luat legătură cu reprezentanții societății I SRL prin e-mail în data de 16.07.2018 și ne-au confirmat că au declarat aceste livrări intracomunitare de servicii, urmând să ne pună la dispoziție declarația INTRASTAT corespunzătoare. Nu am primit nici la această dată copia declarației Intrastat.

Menționăm că din experiența noastră, în Declarația 390, atunci când partenerii au avut o altă perioadă fiscală decât noi(alta decât luna calendaristică) au existat diferențe generate de perioada de raportare, dar la o analiză a tranzacțiilor pe cumul se poate observa că sumele se reconciliază. Va atașăm copia e-mailurilor trimise”.

Organele de control în determinarea situației de fapt, au avut în vedere informațiile privind partenerul extern I , având codul de TVA furnizate de autoritățile fiscale competente din Italia la solicitarea SCAC/AF nr. /2018 transmisă AIF Arad cu adresa nr. /23.01.2019 (anexa

nr.18 la RIF) existentă în fotocopie la dosarul cauzei și prin care s-a comunicat următoarele:

- codul de TVA,
- confirma numele operatorului din Italia,
- data emiterii codului de TVA ca fiind 13.01.2017,
- data invalidării codului de TVA ca fiind 24.11.2018,
- data începerii activității ca fiind 13.01.2017,
- numele administratorului ca fiind MV,
- numele asociaților ca fiind MV și EP,
- statutul societății ca fiind SRL.

De asemenea, prin aceeași adresă, în răspunsul primit de la autoritățile fiscale din Italia se transmite că : *" funcționarii fiscali italieni s-au deplasat la sediul social, dar nu au găsit sediul unei companii. Reprezentantul legal este imposibil de găsit. Ofițerii l-au notificat cu o citație, dar nu a apărut. Orice încercare de a ajunge la el este zadarnică. Având în vedere faptele menționate mai sus, numărul de identificare TVA a fost anulat. Va rugăm să acceptați scuzele noastre pentru ca nu va putem ajuta în continuare."*

Ca urmare, s-a constatat că furnizorul de servicii al petentei I SRL nu a funcționat la adresa indicată, autoritățile fiscale italiene neputând contacta reprezentanții legali ai societății, iar până la data încheierii raportului de inspecție fiscală, nu a fost prezentată declarația intrastat a IME SRL Internațional Motor Events, rezultând astfel comportamentul fiscal inadecvat al acestui furnizor.

În condițiile în care potrivit informațiilor transmise de autoritățile italiene, partenerul **I ITALIA SRL** din Italia nu a declarat livrări intracomunitare, în anul 2017 către X SRL, se reține că, deși petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative aferente achizițiilor intracomunitare de servicii, respectiv factura în care este înscris un cod valabil de TVA al furnizorului de servicii I ITALIA SRL, oferta publicitară, fotografiile de la eveniment, copie extras VIES cu privire la Codul partenerului datorită faptului că, furnizorul I SRL nu a declarat tranzacțiile în cauză, rezultă că pretinsul caracter real al acestor livrări intracomunitare avându-l ca partener pe I SRL, persoana impozabilă italiană având cod de înregistrare în scopuri de TVA TVA....., nu se confirmă, nefiind dovedită proveniența legală a serviciilor de publicitate.

Învedereăm că, petenta a prezentat în motivarea contestației, copie extras VIES cod TVA al societății Ime Internațional Motor Events SRL și Extras de la Camera de Comerț Italiană a societății Ime Internațional (Anexa nr.12 și 13 la contestație), precum și un raport prin care a fost evaluat riscul societății I SRL de către o societate din Italia CG SPA (Anexa nr.14 la contestație), dar acestea nu pot fi considerate mijloace de probă care demonstrează prestarea serviciilor de publicitate care nu este

declarata de către societatea din Italia, I SRL, întrucât documentele primite de la autoritățile din Italia, confirma un comportament fiscal inadecvat al acestuia, nefiind dovedita proveniența legală a serviciilor primite de la acel partener. Deși petenta precizează în cuprinsul contestatei că, reprezentanții societății au confirmat, în data de 16.07.2018, prin e-mail faptul că s-au declarat aceste livrări intracomunitare de servicii, la contestație nu a fost depusă nicio dovadă în acest sens, nefiind prezentată declarația intrastat depusă de partenerul din Italia prin care să confirme că au înregistrat aceste operațiuni.

În ceea ce privește prezentarea, fotografiilor cu autovehicule înscrisurate cu logo-ul societății captate în timpul concursului, fotografiile prezentate și în motivarea contestației (Anexa nr.11 la contestației) acestea nu pot fi luate în considerare în justificarea realității acestor servicii publicitare, în lipsa prezentării de către petentă a unor imagini video care să facă dovada fără dubiu că acestea s-au întâmplat într-adevăr în timpul evenimentului GP3 Series Yas Marina, Circuit Abu Dhabi.

Nici scrisoarea de mulțumire a D-lui GF, anexată la nota explicativă la întrebarea nr.5, în care este prezentată fotografia clientului arab cu ocazia competiției YAS MARINA, nu poate fi luată în considerare în justificarea realității acestor servicii, în condițiile în care, așa cum reiese din documentele existente la dosarul cauzei, la data când ar fi avut loc aceste competiții, GF nu mai avea relații de colaborare cu X SRL, mulțumirile fiind în numele lui G SRL, iar din scrisoarea de mulțumire nu rezulta calitatea lui GF la aceasta dată în derularea ofertei de publicitate încheiate între I Italia și xSRL. Totodată, cu privire la cei 2 clienți la care se face referire în scrisoarea de mulțumire, și anume United Carton Industries Company și EP, în urma analizării documentelor deținute de petentă a rezultat faptul că aceștia au desfășurat relații comerciale cu petenta și în anii fiscali 2016 și 2017. Mai mult decât atât, din documentele anexate la nota explicativă nu rezulta data la care au avut loc aceste vizite, nepunându-se stabilii în niciun fel vreo legătură de cauzalitate între întâlnirile efectuate cu cei doi parteneri și competiția YAS MARINA.

În consecință, se reține că documentele și explicațiile prezentate de petentă nu sunt de natură să justifice cheltuielile cu serviciile de publicitate achiziționate de la I SRL, ca urmare, suma de xxxxxx lei, nu reprezintă cheltuielă deductibilă la determinarea rezultatului fiscal al anului 2017, motiv pentru care, contestația formulată de xxxxxxSRL va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Cu privire la capătul de cerere privind impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu realizarea unei platforme betonate cu cale ferată în sumă totală de xxxxxx lei efectuată societatea M SRL, se rețin următoarele:

În fapt, petenta a înregistrat în luna august 2017 în contul 611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” sumă de xxxx lei conform facturii seria MON nr...../03.08.2017 emisă de M SRL.

Analizând contractul și situația cuprinzând calculație de preț platformă betonată cu cale ferată anexată la factura s-a constatat că prestatorul M SRL s-a obligat să asigure *realizarea unei platforme betonate cu cale ferată*, și nicidecum servicii de întreținere sau reparații a platformei betonate cu cale ferată deja existentă.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că cheltuiala în sumă de xxxxxx a fost efectuată de către petentă în scopul realizării unei investiții constând în realizarea unei platforme betonate cu cale ferată și nu pentru efectuarea unor lucrări de reparații a platformei betonate cu cale ferată deja existentă, fapt pentru care contravaloarea acestor bunuri și servicii nu reprezintă cheltuieli de exploatare, ci se recuperează prin amortizare. Prin urmare au încadrat aceste cheltuieli drept investiții care se recuperează prin intermediul amortizării în baza prevederilor 28 alin.2 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal și nu reprezintă cheltuieli ale perioadei.

În drept, sunt incidente prevederile art. 19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, potrivit căror:

„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.”

iar în conformitate cu art.25 alin.1 din același act normativ:

“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.(...)”

Astfel, pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice a societății.

Prin urmare, din punct de vedere al impozitului pe profit, cheltuielile înregistrate în contabilitate conform reglementărilor contabile aplicabile sunt deductibile la determinarea rezultatului fiscal, potrivit principiilor generale din prevederile legale menționate mai sus.

De asemenea, speței îi sunt incidente și dispozițiile art.28 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care menționează:

“ART. 28

Amortizarea fiscală

(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii mijloacelor fixe amortizabile, precum și investițiile efectuate la acestea se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.(...)

ART. 28 - Amortizarea fiscală

*(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii mijloacelor fixe amortizabile, precum și **investițiile efectuate la acestea se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.***

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare fiscală egală sau mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an. ”

Având în vedere cele de mai sus se reține că pentru a fi încadrate ca deductibile, cheltuielile trebuie să fie aferente veniturilor realizate.

În ceea ce privește cheltuielile aferente mijloacelor fixe și celor asimilate mijloacelor fixe, aceste cheltuieli se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării în timp ce recuperarea cheltuielilor cu reparații de orice fel se face prin includerea în cheltuielile de exploatare integral, la momentul efectuării.

Tratamentul fiscal al cheltuielilor ulterioare aferente unui activ este reglementat de prevederile OMFP nr.1802/2014 pentru modificarea și completarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care precizează:

„ Cheltuieli ulterioare

*227. - (1) Cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu o imobilizare corporală sunt cheltuieli ale perioadei în care sunt efectuate sau majorează valoarea imobilizării respective, **în funcție de beneficiile economice aferente acestor cheltuieli** (de exemplu, influență asupra duratei de viață rămasă a imobilizărilor), **potrivit criteriilor generale de recunoaștere.***

(2) Entitatea stabilește prin politicile contabile criteriile în funcție de care cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu imobilizările corporale

majorează valoarea acestora sau se evidențiază în contul de profit și pierdere.

228. - Cheltuielile efectuate în legătură cu imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locație de gestiune, administrare sau alte contracte similare se evidențiază în contabilitatea entității care le-a efectuat, la imobilizări corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, în funcție de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor efectuate în legătură cu imobilizările corporale proprii.

229. - (1) Componentele unor elemente de imobilizări corporale pot necesita înlocuirea la intervale regulate de timp. Entitatea recunoaște în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costul părții înlocuite a unui astfel de element când acel cost este suportat de entitate, dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere pentru imobilizările corporale.

(2) Entitatea recunoaște în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costul părții înlocuite a unui astfel de element când acel cost este suportat de entitate, dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere pentru imobilizările corporale. Cu această ocazie sunt avute în vedere prevederile pct. 242 alin. (2).

Potrivit prevederilor legale de mai sus cheltuielile ulterioare efectuate la mijloacele fixe existente realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial, sunt considerate mijloace fixe amortizabile, deci majorează valoarea mijlocului fix și se recuperează pe calea amortizării calculată potrivit legii care reprezintă cheltuielile de exploatare, fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10%, iar în situația în care lucrările de modernizare se efectuează după expirarea acestei durate se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

Așadar, numai după încadrarea cheltuielilor ca fiind aferente investițiilor efectuate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali se procedează la recuperarea acestor cheltuieli prin deducerea amortizării.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, reiese că X S.R.L. a înregistrat în contul 611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” contravaloarea facturii seriadin 03.08.2017 emisă de M SRL în sumă de xxxxxx lei, fără TVA, existentă în copie la dosarul cauzei, cheltuieli efectuate în vederea realizării platformei betonate cu cale ferată, conform contractului de execuție a lucrărilor de construcții montaj nr..... din data de 01.08.2017 și a anexelor Calculație de preț platformă betonată cu cale ferată și Proces – verbal de recepție a lucrărilor de realizare platformă betonată cu

cale ferată, existente în fotocopie la dosarul cauzei, lucrări de construcții, constând în :

- piconare beton existent
- curățare manuala moloz, pregătire petonare
- încărcat și evacuat moloz
- așternere strat balast cu autogrederul
- turnat și finisat beton, tăiat și sigilat rosturi

Din analiza acestor documente, reiese că lucrările executate de M SRL(piconare beton existent, curățare manuala moloz, pregătire betonare, încărcat și evacuat moloz, așternere strat balast cu autogrederul, compactare balast cu cilindrul compresor turnat și finisat beton, tăiat și sigilat rosturi) reprezintă investiții la un mijloc fix existent, fapt recunoscut chiar de petentă în contestația formulată, respectiv a platformei betonată cu șină de cale ferată, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali ai mijlocului fix prin înlocuirea elementelor vechi cu altele noi, de calitate superioară și cu care se majorează valoarea de inventar a acestuia și care se recuperează prin deducerea amortizării începând cu luna următoare celei în care se finalizează.

Astfel, se reține că lucrările nu au fost efectuate în vederea restabilirii stării inițiale de funcționare a platformei betonate cu cale ferată în asigurarea funcționării continue a platformei, ci constituie o modernizare a acesteia cu modificarea acesteia și schimbarea tehnologiei de fabricație prin modificarea parametrilor tehnici inițiali ce conduc la optimizarea procesului de producție și la creșterea cantitativă și calitativă a producției.

Față de prevederile legale aplicabile în cauză se reține că petenta pretinde includerea integrala direct în categoria cheltuielilor de exploatare deductibile la determinarea masei profitului impozabil a contravalorii lucrărilor executate de M SRL(piconare beton existent, curățare manuala moloz, pregătire petonare, încărcat și evacuat moloz, așternere strat balast cu autogrederul, turnat și finisat beton, taiat și sigilat rosturi), fără a prezenta în motivarea contestației documente justificative de natura mijloacelor de probă din care să rezulte că aceste cheltuieli au fost utilizate în vederea efectuării unor lucrări reparații curente și de întreținere așa cum se susține în contestația formulată și nu reprezintă o cheltuială de natura investițiilor care se recuperează pe calea amortizării.

Prin urmare, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au considerat că aceste cheltuieli de natura investițiilor care se recuperează prin intermediul amortizării în baza prevederilor 28 alin.1 din Legea nr.227/2003 și nu reprezintă cheltuieli ale perioadei, procedând la recalcularea profitului impozabil și impozitul pe profit aferent anului 2017.

Cu privire la încadrarea unor lucrări efectuate la mijloace fixe, Direcția generala de legislație și reglementare în domeniul activelor statului, direcție de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice comunica Direcției generale de soluționare a contestațiilor, într-o speță similară, următoarele:

“În conformitate cu prevederile HG nr.2139/2004, investițiile efectuate la mijloace fixe sub forma cheltuielilor ulterioare trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

În cazul clădirilor, investițiile trebuie să asigure protecția valorilor umane și materiale și îmbunătățirea gradului de confort sau ambiant sau reabilitarea și modernizarea termică a acestora.

[...]

În categoria lucrărilor de modernizare, în cazul de față la clădiri, intra lucrări de genul: consolidări, compartimentări, tavane false, pereți despărțitori, montări de ferestre și uși PVC cu geam termopan, balustrada de inox, plăci pereți cu rigips, lucrări de instalație electrică noi sau care conduc la o putere sporită față de vechile instalații și altele de această natură, care conduc la îmbunătățirea gradului de confort sau ambiant sau reabilitarea și modernizarea termică a acestora.”

Față de cele reținute și în baza documentelor existente la dosarul cauzei, contestația formulată de X SRL va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Cu privire la capătul de cerere privind impozitul pe profit aferent achiziției intracomunitare de servicii de la T Ltd în sumă de xxxxxxxx lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă petenta datorează impozitul pe profit, în condițiile în care documentele prezentate nu sunt de natură să demonstreze prestarea efectivă a serviciilor în scopul desfășurării activității.

În fapt, petenta a încheiat la data de 17.03.2017 act sub semnătură privată, prezentat la dosarul cauzei în formă tradusă la data de 30.01.2018, din analiza căruia rezultă că societatea T Ltd. este proprietarul unor spații de publicitate aflate pe autovehicule care participa la întreceri sau la evenimente auto în general, iar X S.R.L. intenționează să-și îmbunătățească vizibilitatea propriei firme pentru a-și mari vânzările, motiv pentru care părțile au convenit asupra unei taxe anuale în suma de xxxxx euro, în schimbul unor servicii de publicitate, prin inscripționarea logo-ului X pe un monopost, la opt curse de Formula 3.

Documentele în baza cărora au fost înregistrate achizițiile intracomunitare de servicii sunt : factura nr...../20.03.2017 în suma de xxxx euro(xxxxx lei), factura nr...../30.04.2017 în suma de xxxxx euro(xxxxxxxx lei), factura nr...../01.06.2017 în suma de xxxxx euro(xxxxx lei), sume care au fost înregistrate în evidența contabilă a societății în contul 623.02”Cheltuieli privind reclama și publicitate”.

Din documentele prezentate organelor de inspecție fiscală a rezultat că, au mai fost emise de T LTD factura nr...../01.07.2017 in suma de xxxxxx euro (xxxxxxx lei) si factura nr./01.08.2017 in suma de xxxxxx euro (xxxxxxxxx lei), înregistrate de petentă în luna septembrie 2017, luna în care au fost și stornate (nefiind facturi de stornare), ci doar adresa încheiata la data de 13.11.2017, în baza căreia petenta refuza plata acestor 2 documente primite si solicita anularea acestora. Conform extraselor de cont prezentate, X SRL a achitat societății TT LTD, suma totală de xxxxxx EUR.

Din cele 5 curse efectuate, organele de inspecție fiscală au considerat ca petenta deține probe si documente justificative doar pentru trei curse, motiv pentru care acestea au considerat suma de xxxxx lei ca fiind cheltuiala nedeductibila (reprezentand 2 curse), deoarece societatea X nu a justificat ca serviciile de publicitate au fost efectiv realizate, considerand că au fost încălcate prevederile art.19, alin.1 si art.25, alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

În drept, 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 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

a) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor;”

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 de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare.

Astfel, 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.

În conformitate cu textele de lege mai sus invocate, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

Noțiunea de document justificativ este introdusă de Legea contabilității nr.82/1991, republicata, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 precizează:

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

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

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil,

respectiv sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei reiese că, în perioada verificată petenta a avut relații contractuale cu T LTD în baza contractului încheiat în data de 17.03.2017, având ca obiect vânzarea de către T de 2 spații publicitare de 30 cmp și 1 spațiu publicitar de 20 cmp pe mașini care participa la întreceri și evenimente auto - GP3 SERIES în perioada 13.05.2017-26.11.2017, la prețul de xxxxxx euro, care urma să se achite în 7 tranșe.

Documentele în baza cărora au fost înregistrate achizițiile intracomunitare de servicii sunt: factura nr.../20.03.2017 în suma de xxxxx euro (xxxxxxx lei), factura nr...../30.04.2017 în suma de xxxxxx euro (xxxxxxx lei), factura nr...../01.06.2017 în suma de xxxxx euro (xxxxxx lei), sume care au fost înregistrate în evidența contabilă a societății în contul 623.02 "Cheltuieli privind reclama și publicitate".

Din documentele prezentate organelor de inspecție fiscală a rezultat că, au mai fost emise de T LTD factura nr.xxx/01.07.2017 în suma de xxxxxx euro (xxxxxxx lei) și factura nr. xxx/01.08.2017 în suma de xxxxxx euro (xxxxxxx lei), înregistrate de petentă în luna septembrie 2017, luna în care au fost și stornate (nefiind facturi de stornare), ci doar adresa încheiată la data de 13.11.2017, în baza căreia petenta refuza plata acestor 2 documente primite și solicita anularea acestora. Conform extraselor de cont prezentate, X SRL a achitat societății T LTD, suma totală de xxxxxx EUR.

Astfel, din cele 5 curse efectuate, organele de inspecție fiscală au considerat că petenta deține probe și documente justificative doar pentru trei curse, motiv pentru care acestea au considerat suma de xxxxxx lei ca fiind cheltuiala nedeductibilă (reprezentând 2 curse), deoarece societatea X nu a justificat că serviciile de publicitate au fost efectiv realizate, considerând că au fost încălcate prevederile art.19, alin.1 și art.25, alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal."

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, în contestația formulată petenta susține că, așa cum reiese din schimbul de e-mailuri pe care l-a avut cu reprezentantul societății T Ltd (*Anexa 23 la contestație*) și din pozele prezentate (*Anexa 24 la contestație*), în timpul cursei din Barcelona, datorită unei erori imputabile prestatorului, acesta a înscrisționat logo-ul "Made in Box" în locul logo-ului "X". Astfel, pentru a compensa această greșală, societatea T Ltd a transmis un e-mail prin care s-a oferit să înscrisționeze logo-ul petentei pe o mașină de Formula 2

la campionatul din Baku (Anexa 25 la contestație), ofertă pe care petenta a acceptat-o.

Analizând documentele justificative prezentate de petentă în motivarea contestației, organul de soluționare a contestației constată că, mailurile prezentate în anexa 23 la contestație, în limba engleza și pozele din anexele 24 și 25 pe care petenta a înscris cu pixul Barcelona și Baku, nu pot fi luate în considerare ca documente justificative, deoarece acestea nu demonstrează faptul că acestea au provenit de la societatea T LTD, circuitul și data la care au fost evenimentele, pozele putând fi de la oricare alt eveniment sponsorizat, nefiind prezentate nici cu ocazia solicitărilor din timpul inspecției fiscale.

În consecință, se reține că documentele și explicațiile prezentate de petentă nu sunt de natură să probeze cheltuielile cu serviciile de publicitate achiziționate de la T LTD, ca urmare, suma de xxxxx lei, nu reprezintă cheltuielă deductibilă la determinarea rezultatului fiscal al anului 2017, motiv pentru care, contestația formulată de X SRL va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.05.07.2019 emisă de AJFP Arad în sumă totală de xxxxxx lei, cauza supusă soluționării este dacă accesoriile calculate prin actul administrativ fiscal contestat sunt legal datorate în cuantumul stabilit de organele fiscale în condițiile în care contestația formulată de petentă împotriva titlului de creanță principal – Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR/31.05.2019 – a fost parțial admisă.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr./05.07.2019 s-au stabilit pentru neplata la termen a obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar, accesorii în sumă totală de xxxxxx lei din care petenta contestă suma totală de xxxxxx lei reprezentând accesorii, respectiv dobânzi în sumă de xxxxxxxx lei și penalități de întârziere în sumă de xx lei, pentru perioada 25.04.2016 - 30.06.2019 aferente impozitului pe profit în sumă de xxxxx lei și impozitului pe veniturile din servicii prestate în România și în afara României de persoane nerezidente în sumă de xxxxxx lei stabilite prin Decizia de impunere nr. F-AR/31.05.2019 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR nr./31.05.2019.

Împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR...../31.05.2019 petenta a formulat contestație (care face obiectul prezentei decizii), DGRFP Timișoara dispunând:

- admiterea în parte a contestației formulată împotriva Decizia de impunere nr. F-AR/31.05.2019, pentru suma totală de **xxxxxx lei** reprezentând: **xxxxxxx lei** impozit pe profit și **xxxxxx lei** reprezentând impozit pe venitul nerezidenților stabilit suplimentar și

- respingerea contestației formulată împotriva Decizia de impunere nr. F-AR/31.05.2019 pentru suma totală de **xxxxxx lei** reprezentând: impozit pe profit stabilit suplimentar.

Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr./**05.07.2019 emisă de AJFP Arad** - în dosarul fiscal nr. 498, organele fiscale din cadrul **AJFP Arad**, în considerarea prevederilor art. 98 lit. c) și art. 173 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit în sarcina societății petente suma totală de **xxxxx lei** din care petenta contestă suma de **xxxxxxx lei** reprezentând:

- xxxxxxx lei - accesorii aferente impozitului pe profit (dobânzi: xxxxxx și penalități de întârziere xx lei);

- xxxxxxx lei - accesorii aferente impozitului pe veniturile nerezidenților (dobânzi: xxxxxxx și penalități de întârziere 0 lei);

- xxx lei - accesorii aferente contribuției individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați (dobânzi: 291 lei și penalități de întârziere 145 lei), accesorii pe care petenta nu le contestă;

- xxx lei - accesorii aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați (dobânzi: xxx lei și penalități de întârziere xx lei), accesorii pe care petenta nu le contestă;

- xx lei - accesorii aferente contribuției asiguratorie pentru muncă (dobânzi: xx lei și penalități de întârziere x lei) accesorii pe care petenta nu le contestă, accesorii calculate pentru perioada 25.04.2016 -30.06.2019 conform Anexei la Deciziile nr./05.07.2019,

În drept, sunt aplicabile dispozițiile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“ART. 22

Stingerea creanțelor fiscale

Creanțele fiscale se sting prin plată, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție, dare în plată și prin alte modalități prevăzute expres de lege.

ART. 50

Anularea, desființarea sau modificarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal poate fi anulat, desființat sau modificat de către organul fiscal competent în condițiile prezentului cod.

(2) Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea sau modificarea, totală sau parțială, atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor

fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate, desființate ori modificate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate, desființate sau modificate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite un nou act administrativ fiscal, prin care desființează sau modifică în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.

ART. 51

Efectele anulării actului administrativ fiscal

(1) Ori de câte ori se anulează un act administrativ fiscal, organul fiscal competent emite un alt act administrativ fiscal, dacă acest lucru este posibil în condițiile legii.

ART. 173

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

ART. 174

Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

ART. 176

Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.”

În temeiul acestor prevederi legale se reține că pentru neplata la termen a obligațiilor fiscale stabilite prin declarații sau decizii de impunere se datorează dobânzi și penalități de întârziere începând cu ziua următoare scadenței și până la data stingerii acesteia.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că o parte din obligațiile fiscale principale de natura impozitului pe profit și întreaga obligație de natura impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente care au generat accesoriile contestate, respectiv suma totală de xxx lei reprezentând: xxxxxx lei impozit pe profit și xxxxxx lei reprezentând impozitul pe venitul nerezidenților stabilit suplimentar, a fost anulată conform celor dispuse în prezenta decizie.

Pe cale de consecință în considerarea art. 50 alin. (2) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, la data emiterii prezentei în sarcina petentei nu mai subzistă obligația fiscală de natura impozitului pe profit în sumă de **xxxxx lei** și a impozitului pe venitul nerezidenților în sumă de **xxxxx lei** stabilite prin titlul de creanță Decizia de impunere nr. **F-AR xxxx/31.05.2019** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, anulată parțial.

Astfel în situația în care obligația fiscală principală **xxxxxx lei** reprezentând: **xxxxx lei** impozit pe profit și **xxxxxx lei** impozit pe venitul nerezidenților stabilit suplimentar, nu mai există, nu poate să mai existe nici obligația de plată a accesoriilor, pentru un debit principal inexistent rezultând o obligație de plată a accesoriilor inexistentă, în cauză fiind incident principiul general de drept *accessorium sequitur principalem*, respectiv accesoriile urmează soarta juridică a principalului.

În condițiile în care DGRFP Timișoara va dispune admiterea contestației pentru suma totală de **xxxxxx lei** reprezentând: **xxxxxxx lei** impozit pe profit și **xxxxxx lei** impozit pe venitul nerezidenților stabilit suplimentar și respingerea contestației pentru suma totală de **xxxxxxx lei** reprezentând impozit pe profit, urmează a se dispune, în temeiul dispozițiilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **desființarea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr./05.07.2019** emisă de AJFP Arad în ceea ce privește suma totală de **xxxx lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit și impozitului pe venitul nerezidenților.

Pe cale de consecință, urmare a desființării **Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./05.07.2019 emisă de AJFP Arad**, în considerarea normelor legale precitate, AJFP Arad va reanaliza situația fiscală a petentei **pentru suma totală de xxxxx lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit și impozitului pe venitul nerezidenților, având în vedere considerentele prezentei decizii, susținerile contestatarei și prevederile legale incidente speței.

Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedecarate nr./05.07.2019 emisă de AJFP Arad, cauza supusă soluționării este dacă penalitățile calculate prin actul administrativ fiscal contestat sunt legal datorate în cuantumul stabilit de organele fiscale în condițiile în care contestația formulată de petentă împotriva titlului de creanță principal – Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR/31.05.2019 – a fost parțial admisă.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./05.07.2019 organele fiscale din cadrul AJFP Arad au stabilit în sarcina petentei accesorii în sumă de xxxxxx lei reprezentând penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. F-AR/31.05.2019.

Documentul prin care au fost individualizate obligațiile principale este Decizia de impunere nr. F-AR/31.05.2019, iar obligațiile fiscale principale pentru care se aplica penalitatea de nedeclarare au fost individualizate prin Anexa la decizia de impunere privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală.

Penalitățile de nedeclarare au fost calculate în temeiul art.98 lit.c) și art. 181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru obligațiile fiscale nedeclarate sau declarate incorect la termenele de scadenta.

În drept, sunt incidente prevederile art. 181 alin (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

„ART. 181

Penalitatea de nedeclarare în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central

(1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.”

Potrivit prevederilor legale citate, se reține că, pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține ca în urma inspecției fiscale desfășurate la societate a fost emisă Decizia de impunere nr. F-AR31.05.2019.

Împreună cu decizia de impunere s-a transmis și anexa care cuprinde termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar, în conformitate cu prevederile pct.6 din Ordinul nr.3709/2015 pentru aprobarea modelului formularului „Deciziei de impunere privind

obligățiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice”, pentru debite suplimentare stabilite în perioada 25.04.2016 – 25.08.2017.

Prin Decizia la obligațiile de plata accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./05.07.2019 au fost stabilite accesoriile la debitele suplimentare din Decizia de impunere nr. F-AR/31.05.2015 introduse în evidența fiscală prin anexa care cuprinde termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar și care a fost bifat cu „DA” la obligații fiscale principale pentru care se aplica penalitatea de nedeclarare, conform prevederilor legale.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că o parte din obligațiile fiscale principale de natura impozitului pe profit și întreaga obligație de natura impozitului pe venitul nerezidenților care au generat accesoriile contestate, respectiv suma totală de xxxxx lei reprezentând: xxxxx lei impozit pe profit și xxxxx lei impozit pe venitul nerezidenților stabilit suplimentar, a fost anulată conform celor dispuse în prezenta decizie.

Pe cale de consecință în considerarea art. 50 alin. (2) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, la data emiterii prezentei în sarcina petentei nu mai subzistă **obligățiile fiscale principale de natura impozitului pe profit și întreaga obligație de natura impozitului pe venitul nerezidenților care au generat accesoriile contestate, respectiv suma totală de xxx lei** reprezentând: xxxxx lei impozit pe profit și xxxxx lei impozit pe venitul nerezidenților stabilit suplimentar stabilită prin titlul de creanță Decizia de impunere nr. **F-AR .../31.05.2019** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, anulată parțial.

Astfel în situația în care **obligățiile fiscale principale de natura impozitului pe profit și întreaga obligație de natura impozitului pe venitul nerezidenților în suma totală de xxxxx lei** nu mai există, nu poate să mai existe nici obligația de plată a accesoriilor, pentru un debit principal inexistent rezultând o obligație de plată a accesoriilor inexistentă, în cauză fiind incident principiul general de drept *accessorium sequitur principalem*, respectiv accesoriile urmează soarta juridică a principalului.

În condițiile în care DGRFP Timișoara va dispune admiterea contestației pentru suma totală de **xxxxx lei** reprezentând: xxxx lei impozit pe profit și xxxx lei impozit pe venitul nerezidenților stabilit suplimentar și respingerea contestației pentru suma totală de xxxxxx lei reprezentând impozit pe profit, urmează a se dispune, în temeiul dispozițiilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **desființarea** Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./05.07.2019 emisă de AJFP Arad în ceea ce privește suma totală de xxxxxxx lei reprezentând penalități de întârziere.

Pe cale de consecință, urmare a **desființării Deciziei** referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. / 05.07.2019 **emisă de AJFP Arad**, în considerarea normelor legale precitate, AJFP Arad va reanaliza situația fiscală a petentei **pentru suma totală de xxxxxx lei** reprezentând penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. F-AR / 31.05.2019, având în vedere considerentele prezentei decizii, susținerile contestatoarei și prevederile legale incidente speței.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE :

- **admiterea contestației** formulată de X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR / 31.05.2019 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de **xxxx lei**, reprezentând:

- impozit pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă de xxxxxxx lei
- impozit pe profit în sumă de xxxxxxxlei; cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere nr. F-AR / 31.05.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P Arad – Activitatea de inspecție fiscală pentru suma totală de xxxxxx lei.

- **respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de X SRL împotriva Decizia de impunere nr. F-AR / 31.15.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **xxxxx lei** reprezentând impozit pe profit

- **desființarea** Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. / 05.07.2019 și a Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. / 05.07.2019 emise de AJFP Arad, **pentru suma totală de xxxxxxxlei** reprezentând:

- xxxxxx lei - stabilită prin Decizia nr. / 05.07.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare

- xxxxx lei - stabilită prin Decizia nr. / 05.07.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, respectiv:

- xxxxxxlei – dobânzi aferente obligațiilor fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr. F-AR/31.05.2019
- xx lei – penalități de întârziere aferente obligațiilor fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr. F-AR/31.05.2019.

urmând ca Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad să procedeze la reanalizarea situației fiscale a petentei ținând cont de prevederile legale în vigoare, precum și de cele reținute prin prezenta.

- prezenta decizie se comunică la:

-
- AJFP Arad – Inspecție fiscală
- AJFP Arad – Serviciul Evidență pe plătitori Persoane Juridice.

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,