



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17, Sector 5,
București, CP 050741
Tel:+021 319 97 54
Fax: +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@anaf.ro

DECIZIA NR. 000 / 2019
privind soluționarea contestației formulate de
societatea X
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 000 / 2019

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, asupra contestației formulate de **societatea X** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală.

Societatea X contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice pentru suma de **000 lei** reprezentând impozit pe profit.

Față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, potrivit mențiunii olografe și semnăturii reprezentantului societății pe adresa anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform ștampilei serviciului Registratură din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestațiile formulate de societatea X.

1. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, societatea susține următoarele:

A. Aspecte procedurale

1. Pentru cheltuielile efectuate în anul 2012 cu serviciile facturate de societățile A, B și C în sumă de 000 lei termenul de prescripție a început să curgă de la data de 01.07.2013 astfel că, se impune constatarea prescripției dreptului de a stabili creanțe fiscale cu privire la aceste cheltuieli întrucât termenul de prescripție s-a împlinit la 01.07.2018.

Ca urmare, pentru impozitul pe profit în sumă de 000 lei stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală a intervenit prescripția pe anul 2012.

2. În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2016 contestatara solicită să se constate diminuarea acestui impozit cu suma de 000 lei având în vedere că pierderea fiscală din anul 2016 este în sumă de 000 lei.

Având în vedere că, pe anul 2016 au fost stabilite cheltuieli nedeductibile în sumă de 000 lei din care se scade pierderea fiscală în sumă de 000 lei rezultă profit impozabil în sumă de 000 lei și impozit pe profit în sumă de 000 lei, diferența de impozit pe profit stabilită pe anul 2016 fiind cu 000 lei mai mică.

B. Aspecte de fond

1. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor cu achizițiile de servicii de la societățile A, B, C și D, societatea X prezintă următoarele argumente:

- prin neconsiderarea documentelor prezentate de societatea X organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile art.14 alin.(2) din Codul de procedură fiscală. De asemenea, societatea X susține că s-a angrenat în proiecte pentru care nu era oportun să angajeze specialiști IT astfel că a apelat la furnizori de servicii în domeniul IT cum sunt societățile A, B, C și D;
- societatea X susține că a depus documente care fac dovada că toate cheltuielile înregistrate în contabilitate au legătură directă și indirectă cu veniturile realizate;
- în ceea ce privește constatarea potrivit căreia nu au fost prezentate documente din care să rezulte numărul și categoriile de personal, activitatea desfășurată defalcată pe subactivități, tarife, valoarea totală a contractului societatea X susține că prin achitarea facturii emisă de prestator se consideră acceptarea prestației ca fiind realizată;
- din analiza indicatorilor anuali a rezultat că cifra de afaceri a societății a crescut de la un an la altul, iar numărul de angajați a fost variabil motiv pentru care

societatea X a apelat la societăți prestatoare, această evoluție demonstrează necesitatea apelării la experți și specialiști în domeniul IT.

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de 000 lei, stabilit ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor cu serviciile facturate de societatea A, societatea X susține că:

Pentru cheltuielile în sumă de 000 lei cu serviciile facturate de societatea A cărora le este aferent impozitul pe profit în sumă de 000 lei, pe anul 2012, este împlinit termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili creanțe fiscale.

În justificarea deductibilității cheltuielilor cu aceste servicii societatea X susține că a depus contract, acte adiționale, comenzi, procese verbale de recepție, semnate de ambele părți, corespundeță, însă organele de inspecție fiscală au solicitat o notă explicativă cu privire la executarea acestor servicii.

Societatea X susține că serviciile aferente Contractului nr. 000/ 2012 țin de specificul și de metodologia de dezvoltare și mentenanță a software-ului și de procesele aferente industriei IT. Astfel, societatea X susține că organele de inspecție fiscală au ținut să realizeze o expertizare a serviciilor prestate sau să efectueze o constatare tehnico-științifică a serviciilor fapt ce contravine prevederilor art.113 alin.(3) din Codul de procedură fiscală.

În stabilirea acestor cheltuieli ca nedeductibile societatea X susține că organele de inspecție fiscală și-au depășit atribuțiile legale, societatea susținând că a explicat cu lux de amănunte modalitatea în care se desfășoară realizarea unui proiect.

De asemenea, societatea susține că uzanța în domeniul IT privind prezentarea/întocmirea de rapoarte de activitate sau situații de lucrări este valabilă doar în cazul contractelor de tip „Time&Material” în care se prezintă orele lucrate, rapoartele de activitate și numele persoanelor care au lucrat.

Totodată, se arată că achiziția unor astfel de servicii a avut scopuri multiple, cum sunt:

- în completarea dezvoltărilor interne pentru dezvoltare ulterioară de produse informatice;
- pentru realizarea de frameworkuri;
- pentru dezvoltarea produselor de uz intern, aplicații economice, de tiketing s.a.;
- pentru cercetare și dezvoltare de noi produse/servicii (research and development).

Societatea X susține că a demonstrat că serviciile achiziționate de la această societate au fost utilizate în cadrul proiectelor:

- Proiectul AFIR/APDRP- client Agenția pentru Finanțarea Investițiilor Rurale;
- Proiectul SIM – client Agenția Națională pentru Protecția Mediului,
- Proiect de dezvoltare și implementare a unui sistem integrat de management al proiectelor la nivelul Autorităților de Management ca și produs general;
- Framework de lucru Agile;
- Emergis- produs al situațiilor de urgență.

De asemenea, contestatara susține că a îndeplinit toate condițiile prevăzute de art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale Deciziei nr.000 /2014 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție și consideră că a prezentat suficiente documente și explicații referitoare la prestarea efectivă a serviciilor.

3. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de 000 lei aferente cheltuielilor cu serviciile facturate de societatea B, aceasta susține că a prezentat Contractul nr.000 /2012, iar serviciile țin de specificul, de metodologia de dezvoltare și mentenanță a software-ului și de procesele aferente industriei de IT.

Aceste cheltuieli sunt aferente anului 2012 și societatea invocă prescripția cu privire dreptul de a se stabili creanțe fiscale pe anul 2012.

De asemenea, arată că a încheiat contractul cu bună credință, a înregistrat în contabilitate toate cheltuielile în conformitate cu normele contabile, deține documente justificative și a derulat toate acțiunile în vederea obținerii de beneficii economice viitoare respectându-și permanent obligațiile de declarare și de plată.

4. Referitor la impozitul pe profit în sumă de 000 lei aferent cheltuielilor cu serviciile facturate de societatea C, aceasta susține că a prezentat Contractele de prestări servicii nr.000 /2012, nr.000 /2012 și nr.000 /2012, procese verbale de predare-primire pentru serviciile executate, facturi fiscale, comenzi, extrase banacre și documente de compensare, fișă furnizor, nota explicativă.

De asemenea, arată că serviciile aferente contractelor țin de specificul, metodologia de dezvoltare și mentenanța software-ului și de procesele aferente industriei de IT, iar în ceea ce privește cheltuielile în sumă de 000 lei aferente anului 2012 conform art.110 din Codul de procedură fiscală este îndeplinită condiția termenului de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili creanțe fiscale.

Contestatara arată că documentele prezentate îndeplinesc criteriile prevăzute de OMFP nr.2634/2015 și OMFP nr.1802/2014, precum și faptul că a aplicat corect prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, a declarat și plătit toate obligațiile fiscale și a derulat activitățile economice cu bună credință, contractele încheiate fiind în scopul obținerii de beneficii economice viitoare.

Totodată, contestatara susține că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că era obligat să motiveze reîncadrarea tranzacției precizând elemente relevante care au condus la neluarea în considerare/reîncadrarea, precum și mijloacele de probă avute în vedere.

De asemenea, se arată că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal întrucât a considerat aceste cheltuieli ca nefiind efectuate în scopul desfășurării activității.

În ceea ce privește art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, societatea susține că exercitarea dreptului de apreciere este condiționată de realizarea unei analize complete a tuturor aspectelor care descriu situația (a se vedea Decizia ICCJ nr.2785/2012) și potrivit doctrinei dreptul de apreciere se bazează pe principiul rezonabilității și al proporționalității.

Societatea invocă principiul libertății de gestiune care permite în sensul că societății îi este admis să angajeze toate cheltuielile necesare afacerii sale fără ca autoritatea fiscală să-i poată cenzura deciziile.

5. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de 000 lei aferent cheltuielilor cu serviciile facturate de societatea D, contestatara susține că a prezentat Contractul de prestări servicii nr.000 /2014, procese verbale de predare-primire pentru serviciile executate, facturi fiscale, comenzi extrase banacre și documente de compensare, fișă furnizor, nota explicativă.

De asemenea, arată că serviciile aferente contractelor țin de specificul, metodologia de dezvoltare și mentenanța software-ului și de procesele aferente industriei de IT.

Referitor la constatare potrivit căreia din analiza fișelor de post a personalului societății (administrator baze de date, programator, consultant în IT, analist) a rezultat că atribuțiile se suprapun cu serviciile informatice societatea arată că necesitatea serviciilor rezultă din însăși natura serviciilor, iar faptul că aceste servicii se suprapun cu atribuțiile personalului se justifică prin faptul că societatea nu deținea suficient personal pregătit pentru realizarea proiectelor.

Astfel, societatea susține că și în caz de dublare a serviciilor necesitatea acestor servicii poate subzista fără a atrage consecința nedeductibilității cheltuielilor la calculul impozitului pe profit.

Societatea susține că nu poate primi această interpretare conform căreia refuzul deductibilității are loc de la momentul efectuării acestor cheltuieli, respectiv de la momentul la care au fost înregistrate în contabilitatea societății și ca atare, schimbarea regimului fiscal, indiferent că se realizează în urma inspecției fiscale sau din voința contribuabilului, reprezintă momentul care determină considerarea venitului aferent drept venit neimpozabil.

Față de cele prezentate societatea solicită anularea în totalitate a deciziei de impunere contestată pentru impozitul pe profit în sumă de 000 lei.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de organele inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, au fost stabilite

obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse in Raportul de inspectie fiscala , astfel:

IMPOZIT PE PROFIT

Perioada verificată:2012-2017.

Organele de inspectie fiscala au constatat:

1. Referitor la tranzactiile incheiate între x (denumirea anterioară a societății X) în calitate de beneficiar și societatea A în calitate de prestator, la data de 12.01.2012 a fost încheiat contractul de prestări servicii nr.000 prin care, prestatorul va presta servicii informatice pe bază de comenzi transmise de bneficiar.

Din analiza notei explicative a rezultat:

- nu a prezentat documente întocmite de prestator din care să rezulte numărul și categoriile de personal necesar pentru realizarea serviciilor (informaticieni, ingineri de sistem, experți etc.);
- nu s-au prezentat documente din care să rezulte activitatea desfășurată defalcată pe subactivități respectiv: analiza preliminară, proiectare generală a sistemului, modificări și adaptări, instalarea sistemului, testarea sistemului, instruirea personalului beneficiarului exprimate în unități de măsură zile/om, tarif unitar zile/ora, tarif total etc.;
- nu au fost respectate prevederile contractuale privind obligațiile prestatorului și ale beneficiarului, nefiind prezentate documente din care să rezulte așa cum prevede contractul *„beneficiarul se obligă să pună la dispoziția prestatorului în mod optim orice facilități/și sau informații care sunt necesare îndeplinirii contractului”*;
- contractele nu precizează tarifele, termenele și nici valoarea contractului;
- deși societatea susține că întocmește rapoarte de activitate numai pentru contractele de tip „Time & Material” în care se prezintă orele lucrate și numele persoanelor care au lucrat organele de inspectie fiscala au găsit și rapoarte de activitate întocmite de societate în calitate de prestator în care se enumeră anumite servicii însă nu sunt suficiente pentru justificarea serviciilor facturate de această societate;
- nu au fost prezentate documente aferente facturilor emise de către societatea A din care să reiasă necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor, respectiv rapoarte de activitate întocmite în conformitate cu prevederile OMFP nr.2634/2015 și OMFP nr.3512/2008.

Ca urmare, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile în sumă de 000 lei pentru a fost stabilit impozit pe profit în sumă de 000 lei.

2. În ceea ce privește tranzactiile incheiate între x (denumirea anterioară a societatii X) în calitate de beneficiar și societatea B în calitate de prestator, în data de 09.07.2012 a fost încheiat Contractul de prestări servicii nr.000 ce are ca obiect prestarea de servicii informatice pe bază de

comenzi transmise de beneficiar.

Din Nota explicativă nr.000 /2018 dată de administratorul societății la întrebarea nr.2 și anume ce documente au fost întocmite între părți s-a menționat că a fost încheiat contractul de prestări servicii.

Ca urmare, nu s-au acceptat la deducere cheltuielile în sumă de 000 lei.

3. În ceea ce privește tranzacțiile încheiate între societatea X (denumirea anterioară a societății X) în calitate de beneficiar și societatea E în calitate de prestator, au fost încheiate Contractele de prestări servicii nr.000 /2012, nr.000 /2012 și nr.000 /2012 ce au ca obiect prestarea de servicii informatice pe bază de comenzi transmise de beneficiar către prestator.

Pentru perioada 2012-2013 societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de 000 lei, iar din Nota explicativă nr.000 /2018 dată de administratorul societății la întrebarea nr.2 și anume ce documente au fost întocmite între părți s-a menționat că au fost încheiate cele trei contracte de prestări servicii.

4. În ceea ce privește tranzacțiile încheiate între societatea X (denumirea anterioară a societății X) în calitate de beneficiar și societatea D în calitate de prestator, la data de 27.02.2014 a fost încheiat Contractul de prestări servicii nr.000 ce are ca obiect prestarea de servicii informatice pe bază de comenzi transmise de beneficiar către prestator.

Pentru perioada 2014-2016 societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de 000 lei, iar din Nota explicativă nr.000 /2018 dată de administratorul societății la întrebarea nr.2 și anume ce documente au fost întocmite între părți s-a menționat că au fost încheiate cele trei contracte de prestări servicii.

Față de cele prezentate la pct.2-4 s-a constatat că societatea nu a prezentat documente care să justifice necesitatea și prestarea efectivă a acestor servicii având în vedere că, contractele încheiate sunt generice, fără a se prezenta tarify orare și totale, termenele și valoarea contractului, iar deținerea unor facturi nu este suficientă pentru a se justifica prestarea efectivă și necesitatea contractării unor astfel de servicii.

Ca urmare, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile în sumă de 000 lei pentru care a fost stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de 000 lei.

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

A. Aspecte procedurale

Referitor la prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale pe anul 2012, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei pentru următoarele considerente:

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

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

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

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că societatea contestatară invocă prescripția dreptului organelor de inspecție de a stabili obligații suplimentare de natura impozitului pe profit pe anul 2012, sunt aplicabile dispozițiile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

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

iar potrivit art.23 din același act normativ:

“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

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

(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitade, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art.105 alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.”

coroborate cu prevederile art.102 alin.(6) din același act normativ care menționează:

“Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control.[...].”

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale. În cazul de față așa cum s-a reținut anterior, data începerii inspecției fiscale este fără niciun dubiu data de 10.09.2018, fiind înscrisă în RUC.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

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

Cu privire la data de la care începe sa curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe profit se reține că aceasta este în stransă legatură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le genereaza.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care incepe sa curga termenul de prescriptie, trebuie stabilit momentul in care se constituie baza de impunere care genereaza creanță fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul in care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, in sensul prevederilor art.23 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

În ceea ce privește **impozitul pe profit**, potrivit art.35 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2012, se precizează:

“ART.35 - Depunerea declarațiilor de impozit pe profit

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 martie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art.34 alin.(5) lit.a) și b), alin.(14) și (15), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.”

În același sens sunt și prevederile Anexei nr.9 privind Instrucțiunile de completare a formularului 101 "*Declarație privind impozitul pe profit*", cod 14.13.01.04 prevăzute în OPANAF nr.101/2008 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă referitor la declarația privind impozitul pe profit pe anul 2012.

În concluzie, baza impozabila s-a constituit la sfarsitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanta fiscală și obligația corelativă s-au nascut la termenul de declarare, respectiv termenul prevazut pentru depunerea situatiilor financiare.

Astfel, se reține că în cazul impozitului pe profit, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 "*Declaratie privind impozitul pe profit*".

Rezulta ca argumentele contestatarei cu privire la efectul implinirii termenului de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale nu sunt intemeiate, impozitul pe profit anual fiind declarat in anul urmator celui de realizare, prin Declarația 101 depusa la organul fiscal (*termenul de prescriptie începe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui în care s-a nascut creanta fiscala*).

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului 2012 declarația anuală se depune până la data de 25 martie 2013, iar **termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de 01.01.2014.**

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit supus verificării, respectiv pentru perioada 01.01.2012-31.12.2017 **inspecția fiscală a început la data de 10.09.2018** și a fost finalizată în data de 11.02.2019, iar Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice a fost emisă la data de 25.02.2019.

Astfel, în perioada cuprinsă între 10.09.2018 – 25.02.2019, prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale a fost suspendată potrivit prevederilor art.111 alin.(2) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv 01.01.2014 pentru impozitul pe profit rezultă că până la data începerii verificării, respectiv 10.09.2018 obligațiile suplimentare de plată de natura impozitului pe profit au fost stabilite înăuntrul termenului de prescripție.

De asemenea, se reține că obligațiile fiscale suplimentare au fost stabilite în baza prevederilor Codului fiscal și a Normelor de aplicare a Codului fiscal, iar dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare pe perioada de prescripție este în vigoare conform prevederilor mai sus enunțate.

Având în vedere că nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației argumentul contestatarei cu privire la prescripția impozitului pe profit pe anul 2012 se va trece la soluționarea pe fond a contestației.

B. Aspecte de fond

În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de 000 lei aferent cheltuielilor cu serviciile informatice, Direcția Generală de Soluționare Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar, în

condițiile în care documentele prezentate de societate pentru cheltuielile cu achiziția de servicii informatice de la societățile A, B, C și D nu sunt de natură să justifice necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor în scopul realizării de venituri impozabile.

Perioada verificată: 01.01.2012 – 31.12.2017.

În fapt, referitor la tranzacțiile încheiate între societatea X (denumirea anterioară a societății X) în calitate de beneficiar și societatea A în calitate de prestator, la data de 12.01.2012 a fost încheiat Contractul de prestări servicii nr.000 prin care, prestatorul va presta servicii informatice pe bază de comenzi transmise de beneficiar.

Din analiza notei explicative a rezultat:

- nu a prezentat documente întocmite de prestator din care să rezulte numărul și categoriile de personal necesar pentru realizarea serviciilor (informaticieni, ingineri de sistem, experți etc.);
- nu s-au prezentat documente din care să rezulte activitatea desfășurată defalcată pe subactivități respectiv: analiza preliminară, proiectare generală a sistemului, modificări și adaptări, instalarea sistemului, testarea sistemului, instruirea personalului beneficiarului exprimate în unități de măsură zile/om, tarif unitar zile/ora, tarif total etc.;
- nu au fost respectate prevederile contractuale privind obligațiile prestatorului și ale beneficiarului, nefiind prezentate documente din care să rezulte așa cum prevede contractul „*beneficiarul se obligă să pună la dispoziția prestatorului în mod optim orice facilități/și sau informații care sunt necesare îndeplinirii contractului*” ;
- contractele nu precizează tarifele, termenele și nici valoarea contractului;
- deși societatea susține că întocmește rapoarte de activitate numai pentru contractele de tip „Time&Material” în care se prezintă orele lucrate și numele persoanelor care au lucrat organele de inspecție fiscală au găsit și rapoarte de activitate întocmite de societate în calitate de prestator în care se enumeră anumite servicii însă, nu sunt suficiente pentru justificarea serviciilor facturate de această societate;
- nu au fost prezentate documente aferente facturilor emise de către societatea A din care să reiasă necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor, respectiv rapoarte de activitate.

Ca urmare, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile în sumă de 000 lei pentru a fost stabilit impozit pe profit în sumă de 000 lei.

De asemenea:

- în ceea ce privește tranzacțiile încheiate între societatea X (denumirea anterioară a societății X) în calitate de beneficiar și societatea B în calitate de prestator, în data de 09.07.2012 a fost încheiat Contractul de prestări servicii nr.000 ce are ca obiect prestarea de servicii informatice pe bază de comenzi transmise de beneficiar. Din Nota explicativă nr.000 /2018 dată de

administratorul societății la întrebarea nr.2 și anume ce documente au fost întocmite între părți s-a menționat că a fost încheiat contractul de prestări servicii, astfel că nu s-au acceptat la deducere cheltuielile în sumă de 000 lei;

- în ceea ce privește tranzacțiile încheiate între societatea X (denumirea anterioară a societății X) în calitate de beneficiar și societatea C în calitate de prestator, au fost încheiate Contractele de prestări servicii nr.000 /2012, nr.000 / 2012 și nr.000 /2012 ce au ca obiect prestarea de servicii informatice pe bază de comenzi transmise de beneficiar către prestator.

Pentru perioada 2012-2013 societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de 000 lei, iar din Nota explicativă nr.000 /2018 dată de administratorul societății la întrebarea nr.2 și anume ce documente au fost întocmite între părți s-a menționat că au fost încheiate cele trei contracte de prestări servicii;

- în ceea ce privește tranzacțiile încheiate între societatea X (denumirea anterioară a societății X) în calitate de beneficiar și societatea D în calitate de prestator, la data de 27.02.2014 a fost încheiat Contractul de prestări servicii nr.000 ce are ca obiect prestarea de servicii informatice pe bază de comenzi transmise de beneficiar către prestator. Pentru perioada 2014-2016 societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de 000 lei, iar din Nota explicativă nr.000 /2018 dată de administratorul societății la întrebarea nr.2 și anume ce documente au fost întocmite între părți s-a menționat că au fost încheiate cele trei contracte de prestări servicii.

Față de cele prezentate s-a constatat că societatea nu a prezentat documente care să justifice necesitatea și prestarea efectivă a acestor servicii având în vedere că, contractele încheiate sunt generice, fără a se prezenta tariful orar și total, termenele și valoarea contractului, iar deținerea unor facturi nu este suficientă pentru a se justifica prestarea efectivă și necesitatea contractării unor astfel de servicii.

Ca urmare, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile în sumă de 000 lei pentru care a fost stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de 000 lei.

În drept, pe perioada 2012-2015 sunt incidente prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”,

coroborate cu prevederile pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu prestările de servicii pentru care nu sunt prezentate contracte sau orice formă contractuală prevăzută de lege.

De asemenea, pentru a deduce cheltuielile cu prestările de servicii facturate de prestatori agenții economici trebuie să îndeplinească cumulativ două condiții: să justifice prestarea efectivă a acestora cu contract și alte documente cum sunt rapoarte de lucrur sau orice alte materiale corespunzătoare, precum și necesitatea efectuării acestor cheltuieli.

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

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

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

Începând cu data de 01.01.2016 sunt incidente prevederile:

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

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

coroborat cu Normele metodologice aprobate prin HG nr.1/2016:

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

k) cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea, restructurarea operațională și/sau financiară a activității contribuabilului;"

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice, iar în categoria cheltuielilor deductibile intra și cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea și restructurarea activității unui contribuabil.

Astfel, se reține că, 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, republicată, 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.

Conform celor prezentate la situația de fapt fiscală societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit contravaloarea serviciilor informatice contractate cu societățile A, B, C și D pentru care a prezentat contracte și facturi, numai în cazul serviciilor achiziționate de la societatea A fiind prezentate și alte documente cum sunt fise de post ale angajaților, proces verbal de recepție, precum și o serie de rapoarte de lucru care însă nu au fost de natură să justifice necesitatea și prestarea efectivă.

Astfel, **pentru cheltuielile cu serviciile informatice facturate de societatea A** este prezentat Contractul de prestări servicii nr.000 /2012 ce are ca obiect prestarea de către prestator către beneficiar a unor servicii informatice conform comenzilor, iar valoarea contractului este dată de suma comenzilor

emise în baza acestui contract.

La pct.7.1 și 7.2 din contract se prevede că obligațiile prestatorului constau în faptul că se obligă să efectueze serviciile conform comenzilor, iar în caz de reclamații sau acțiune în justiție se obligă să despăgubească beneficiarul.

De asemenea, la art.10 din contract se prevăd alte obligații ale prestatorului printre care să asigure supravegherea prestării serviciilor, să asigure resursele umane, materiale, echipamente provizorii sau definitive cerute de comenzi, este responsabil de siguranța prestării și a metodelor care asigură prestarea serviciilor, acordă garanție pe perioadă de un an de la data semnării de către beneficiar a procesului verbal de recepție, precum și să remedieze defectele în perioada de garanție.

Prin Actul adițional din data de 23.03.2012 se modifică prevederile art.4.1 din contract în sensul că prestatorul va avea drept să subcontracteze fără acordul prealabil a beneficiarului dar va rămâne responsabil pentru partea de contract subcontractată.

Prin actul adițional din data de 09.01.2014 se stabilește prelungirea contractului până la data de 12.01.2016, iar prin actul adițional din data de 11.01.2016 se prelungește contractul până la data de 12.03.2016.

Prin actul adițional din data de 16.12.2013 părțile au convenit modificarea serviciilor și a valorii comenzilor, iar la data de 11.03.2016 au convenit prelungirea contractului până la data de 12.03.2017.

De asemenea, au fost prezentate facturi ce au înscrisă mențiunea „*servicii conform contract nr.000 /2012*” și comenzi cum este Comanda nr.000 / 2012 în care sunt înscrise serviciile „*Analiză, concept, modul audit: Servicii de consultanță*”, valoarea și termenul. La această comandă este prezentat un Proces verbal de recepție din 14.06.2012, semnat de ambele părți, prin care se menționează că prestatorul a predat către beneficiar serviciile înscrise la Comanda nr.1 la contract.

Totodată, mai sunt prezentate facturi care conțin aceleași mențiuni, precum și comenzi pentru diverse servicii cum sunt: servicii de întocmire raport situație existentă, servicii analiză fluxuri informaționale, servicii de întocmire raport de analiză fluxuri informaționale, servicii de proiectare sistem informatic, servicii de instalare, configurare, punere în funcțiune și mentenanță pentru sistemul informatic, administrare infrastructură comunicații și securitatea datelor, activități proiectare arhitectura sistemului – întocmire proiect tehnic, întocmire raport de documentare și configurare, întocmire plan testare hardware și software, întocmire document proiect al sistemului informatic, întocmire document proiect preliminar al software-ului, întocmire plan testare software, întocmire plan de instruire, realizare plan testare modul etc.

De asemenea, societatea a prezentat ordine de compensare și extrase de bancă din care rezultă că între cele două societăți au avut loc plăți.

Față de documentele prezentate se reține că deși au fost prezentate o serie de documente din care rezultă că între cele două societăți au avut loc tranzacții din acestea nu reiese necesitatea și nici nu se justifică prestarea

efectivă.

Astfel, având în vedere că prin contract nu s-a stabilit valoarea serviciilor contractate urmând ca aceasta să fie stabilită prin comenzi se reține că deși în cadrul comenzilor este prevăzută valoarea serviciilor comandate nu se stipulează tariful orar pe fiecare tip de serviciu având în vedere complexitatea fiecărui tip de serviciu. De asemenea, sunt prevăzute servicii de mentenanță pentru care, de obicei se achită un tarif fix lunar/trimestrial sau anual, doar în anumite situații speciale se suplimentează tariful de reparare a defectelor.

Totodată, se reține că deși anumite servicii înscrise în comenzi precizează „*întocmire proiect tehnic*”, „*întocmire raport de documentare și configurare*”, „*întocmire plan testare hardware*” etc. nu au fost prezentate astfel de documente care să justifice prestarea serviciilor.

De asemenea, având în vedere clauzele contractului potrivit căruia prestatorul se obligă să asigure resursele umane, materiale, echipamente temporar sau definitiv în funcție de serviciile comandate nu au fost prezentate documente în acest sens din care să rezulte resursele umane puse la dispoziția beneficiarului, calificarea acestora, numărul de ore lucrate, tariful pe ora/zi, respectiv **care au fost proiectele angajate de societatea beneficiară pentru care au fost prestate serviciile în vederea realizării/încorporării acestora în proiectul respectiv.**

Mai mult, din analiza fișelor de post ale unor persoane angajate ale societății (administrator baze de date, programator, consultant în informatică, analist) a rezultat că serviciile înscrise în comenzi se suprapun ca atribuțiile acestor persoane înscrise în fișele de post. Astfel, nu se justifică necesitatea de personal suplimentar, contestată nefăcând o prezentare a complexității proiectelor angajate către clienți care să necesite personal specializat sau un număr mai mare de personal cu calificare identică cu a personalului salariat.

Ca urmare, documentele prezentate de societate nu sunt de natură să justifice că prestarea serviciilor a avut loc nefiind prezentate probe constând în orice alte documente pe care societatea le consideră necesare în justificarea achiziționării unor astfel de servicii cum ar fi, de exemplu, contractarea/subcontractarea unor proiecte de anvergură, respectiv pentru anumite domenii, pentru realizarea cărora să fie necesară contractarea de servicii informatice de natura celor precizate în comenzi care să contribuie sau să fie încorporate în proiecte, respectiv care să necesite resurse umane specializate sau de aceeași calificare cu a personalului angajat dar în număr mai mare raportat la data expirării termenului de realizare a proiectului/proiectelor.

Față de cele constatate organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului societății Nota explicativă cu privire la aceste aspecte, prin care, la data de 06.11.2018 se precizează:

- referitor la modul concret de prestare a serviciilor (întrebare nr.1) s-a precizat că serviciile aferente contractului țin de specificul, de metodologia de dezvoltare și mentenanță a software-ului și de procesele aferente industriei IT. Astfel

echipe de analiști de business, arhitecți software, dezvoltatori, testeri, ingineri de sistem, specialiști de baze de date, de business intelligence, oameni de suport nivelul 1,2,3, project managerii etc. concluează pe tot ciclul de proiect sau cel al serviciilor IT, munca lor se întrepătrunde și se completează, iar rezultatul este vizibil în sistemele IT. În acest sens enumeră 9 roluri care concluează la un task la care se adaugă și roluri de „review”. De asemenea, societatea susține că există posibilitatea extinderii echipei de proiect pentru a se putea respecta termenul contractului, precum și faptul că *„nu există un sistem de alocare standard ci acesta este specific fiecărui proiect, în funcție de timpul și resursele necesare”*. Reprezentantul societății precizează că *„astfel, cuantificarea valorii prestării serviciilor se face prin metode diferite de la caz la caz”*, precum și faptul că *„uzanța în domeniul IT pentru a dovedi prestarea serviciilor este întocmirea și acceptarea de către părți a procesului verbal de recepție”*, iar în ceea ce privește întocmirea rapoartelor de activitate uzanța în domeniul IT este ca acestea să fie întocmite numai în cazul contractelor de tip *„Time&Material”* în care se prezintă numărul orelor lucrate și persoanele;

- referitor la modul de îndeplinire a responsabilităților prestatorului și beneficiarului (întrebările 2 și 3) reprezentantul societății a precizat că referitor la responsabilitățile prestatorului niciuna dintre acestea nu a presupus obligativitatea întocmirii de documente suplimentare clauzele din contract reprezentând un set de clauze cu rol de management al riscului care cade în sarcina prestatorului. În ceea ce privește responsabilitățile beneficiarului de asemenea reprezintă un set de clauze standard în cadrul contractelor de prestări servicii care se pot aplica sau nu de la caz la caz;

- în ceea ce privește dacă aceste servicii informatice au fost refacturate și ce obiect au avut (întrebarea nr.5) reprezentantul societății a precizat că achiziția de servicii informatice poate avea scopuri multiple, respectiv în completarea dezvoltărilor interne în vederea dezvoltării ulterioare de produse informatice, în vederea realizării de framework-uri, pentru dezvoltarea produselor de uz intern, pentru aplicații economice, de tiketing etc, pentru cercetare și dezvoltare de noi produse/servicii (R&D) și care se pot vinde mai departe în aceeași formă sau modificate, încorporate în alte module, customizate după nevoile clienților, transformate în urma cercetării etc. Astfel, toate aceste servicii au fost utilizate în livrări către parteneri sau proiecte diverse.

Din analiza notei explicative rezultă aspectele:

- societatea nu a întocmit sau prezentat documente din care să rezulte prestarea serviciilor, proiectul la care se referă sau dacă au fost utilizate pentru uz intern, cercetare etc.;

- nu au fost prezentate documente privind activitatea desfășurată defalcată pe subactivități cum sunt: analiza preliminară, modificări și adaptări, instalarea sistemului, testarea sistemului, instruirea personalului beneficiarului, nu au fost individualizate proiectele în care s-au materializat/încorporat serviciile achiziționate;

-nu au fost respectate prevederile contractuale cu privire la acordarea

garanțiilor de către prestator;
din documentele de plată prezentate a rezultat că societatea a stins prin compensare sume de plată cu întârziere peste 30 zile deși în contract se prevedea ca plata să se efectueze în 90 de zile, iar pentru sumele achitate cu ordin de plată societatea a încasat sume de bani de la societățile din grup, în principal de la societatea mamă și a achitat în aceeași zi furnizorii de servicii;
- deși societatea susține că întocmește rapoarte de activitate numai în cazul contractelor „Time&Material” au fost analizate și alte rapoarte de activitate întocmite de societate în calitate de prestator prin care se enumeră o serie de servicii dar care nu sunt de natură să justifice prestarea serviciilor informatice de către furnizori.

În concluzie, existența unui contract, facturi, comandă și proces verbal de recepție nu sunt de natură să justifice necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor contractate, atât timp cât nu sunt prezentate și alte documente care să detalieze natura serviciilor, scopul contractării unor astfel de servicii, modul de realizare a acestora (detaliere cu privire la resursele umane utilizate ca număr și specializare, la materialele și echipamentele utilizate), modul de finalizare a acestora (dacă au fost utilizate pentru dezvoltare proprie, pentru încorporarea în alte module privind proiecte ale societății sau ale clienților, pentru cercetare etc.).

De asemenea, în ceea ce privește **achizițiile de servicii informatice de la societățile B, C și D**, societatea a prezentat:

- pentru serviciile facturate de societatea B au fost prezentate fișa furnizorului, facturi și Contractul de prestări servicii nr.000 /2012 ce are ca obiect prestarea de către prestator către beneficiar de servicii informatice pe bază de comenzi, comenzi ce cuprind servicii „*Research on UAV Management Platform*” sau „*Servicii de proiectare sistem și servicii de arhitectură a rețelei de comunicații*”, valoarea și termenul, precum și Procese verbale de recepție și ordine de compensare;

-pentru serviciile facturate de societatea C a fost prezentată fișa furnizorului, facturi și Contractul de prestări servicii nr.000 /2012 ce are ca obiect prestarea serviciilor din anexa 1 ce cuprinde serviciile de dezvoltare portal și aplicații web, servicii de analiză, identificarea specificațiilor tehnice și de business, dezvoltarea componentelor sistemului, activități de testare și implementare aplicație, servicii de instruire utilizatori, activități de management de proiect și facturi.

A fost prezentat Contractul de prestări servicii nr.000 /2012 ce are ca obiect prestarea de către prestator către beneficiar a serviciilor pe bază de comenzi, comenzi care cuprind servicii de instalare, configurare și mentenanța a sistemului informatic, servicii de proiectare sistem informatic, proiectare interfață grafică, întocmire document Proiect al sistemului informatic, întocmire plan de instruire pentru operarea sistemului informatic, procese verbale de

recepție și facturi.

S-a prezentat și Contractul de prestări servicii nr.000 /2012 ce are ca obiect prestarea serviciilor ce cuprind serviciile de analiză a proiectului de business și întocmirea raportului de analiză, proiectarea arhitecturii sistemului, implementarea arhitecturii proiectate, servicii de consultanță în ceea ce privește arhitectura și factura.

- pentru serviciile facturate de societatea D au fost prezentate fisa furnizorului, factură și Contractul de prestări servicii nr.000 / 2014 ce are ca obiect prestarea de către prestator către beneficiar de servicii informatice pe bază de comenzi, comenzi ce cuprind servicii de realizarea a unui studiu privind realizarea de seturi de date în conformitate cu specificațiile tehnice, servicii de consultanță de specialitate privind arhitectura de business, servicii întocmire raport de analiză a fluxurilor informaționale, servicii de testare tehnică a unităților de program, facturi și Procese verbale de recepție.

Ca și în cazul serviciilor achiziționate de la societatea A, pentru cei trei furnizori de servicii – societățile B, C și D - a prezentat același tip de documente constând în contracte tip, fie pentru servicii pe bază de comenzi, fie pentru serviciile prevăzute în anexa la contract, facturi, fișa furnizorului, comenzi în care sunt specificate serviciile, valoarea și termenul de realizare, procese verbale de recepție și documente de compensare sau de plată.

Ca urmare se reține că:

- nu au fost prezentate documente din care să rezulte numărul și categoriile de personal necesar pentru realizarea serviciilor;
- nu s-au prezentat planurile sau studiile ce trebuiau întocmite conform comenzilor și proceselor verbale de recepție;
- nu s-au prezentat documente cu privire la respectarea clauzei contractuale referitoare la acordarea de garanții de către prestator;
- nu s-au prezentat documente din care să rezulte necesitatea achiziționării acestor servicii, respectiv dacă au fost achiziționate pentru dezvoltarea activității societății sau pentru realizarea altor proiecte contractate cu diverși clienți și pentru realizarea căruia nu dispune de resursa umană necesară și/sau specializată, echipamentele necesare sau cunoștințele tehnice adecvate;
- nu s-au prezentat documente din care să rezulte modul cum s-a realizat prestarea de servicii, respectiv finalitatea acestora în sensul dacă au fost utilizate pentru dezvoltarea activității societății, pentru realizarea unor produse noi, dacă au fost materializate/încorporate în diferite module necesare realizării unui proiect, dacă au fost utilizate de societate în vederea livării în forma primită sau modificată către alți clienți etc.;
- nu s-au prezentat documente din care să rezulte modalitatea de stabilire a tarifului acestor servicii având în vedere explicațiile societății conform cărora tariful se stabilește prin moduri diferite de la caz la caz.

Având în vedere cele de mai sus, contractul generează efecte între părțile semnate, în sensul nașterii unui raport obligațional de la creditor la debitor, care poate constitui un drept real sau de a da naștere unei obligații reale, însă pentru derularea tranzacțiilor în baza acestor contracte trebuie prezentate documente justificative care stau la baza înregistrării acestor cheltuieli.

Ca urmare, așa cum prevede Legea contabilității nr.81/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare orice operațiune economică se înregistrează în contabilitate pe baza unor documente justificative.

Calitatea de document justificativ este prevăzută de Anexa 1 „Norme metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, pct.1 și 2 din OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, care prevede:

“1. Persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- **conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;**
- **datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;**
- **numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;**
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”

În același sens sunt și prevederile pct.1 și 2 din Anexa 1 „Norme metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile la OMFP nr.2634/2015 privind documentele financiar-contabile, conform cărora:

„1. Persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1) - (4) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare (denumite în

continuare entităţi), consemnează operaţiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate (în jurnale, fişe şi alte documente contabile, după caz).

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
 - denumirea/numele şi prenumele şi, după caz, sediul persoanei juridice/adresa persoanei fizice care întocmeşte documentul;
- numărul documentului şi data întocmirii acestuia;
 - menţionarea părţilor care participă la efectuarea operaţiunii economico-financiare (când este cazul);
 - conţinutul operaţiunii economico-financiare şi, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
 - datele cantitative şi valorice aferente operaţiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele şi prenumele, precum şi semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operaţiunii economico-financiare.”

Faţă de prevederile legale mai sus menţionate se reţine că sunt deductibile la calculul impozitului pe profit numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, se reţine că toate cheltuielile efectuate şi înregistrate în contabilitate trebuie să fie justificate cu documente, iar documentele care stau la baza acestor înregistrări pot dobândi calitatea de document justificativ numai dacă furnizează toate informaţiile prevăzute de lege menite să asigure consemnarea completă a operaţiunilor.

Ca urmare, faţă de cele mai sus prezentate se reţine că în mod legal organele de inspecţie fiscală au procedat la reîncadrarea operaţiunilor comerciale în baza prevederilor art.11 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, conform cărora:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înţelesul prezentului cod, autorităţile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacţie care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacţii pentru a reflecta conţinutul economic al tranzacţiei.”

Conform prevederilor legale de mai sus se reţine că organele de inspecţie fiscală, la stabilirea obligaţiilor unui agent economic, trebuie să aibă în vedere reflectarea conţinutului economic al tranzacţiilor efectuate de aceasta, în acest scop putând să nu ia în consideraţie anumite tranzacţii sau să reîncadreze forma acestora.

Astfel, se reține că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

De asemenea, se reține că Jurisprudența Curții Europene de Justiție a fost constantă în a aprecia că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația „normală” care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

Față de cele de mai sus, se reține că documentele ce stau la baza înregistrării în contabilitate a unor operațiuni economice primesc calitatea de document justificativ numai dacă acestea reflectă operațiuni efectuate în scopul desfășurării activității societății, respectiv de operațiuni impozabile, calitatea de document justificativ fiind dată de prevederile legale în vigoare, mai sus enunțate.

Referitor la invocarea de către contestatară a faptului că potrivit doctrinei dreptul de apreciere se consideră că nu este discreționar ci se bazează pe principiul rezonabilității și al proporționalității în sensul că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit ca la stabilirea situației de fapt să aibă în vedere toate circumstanțele de caz nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației deoarece în desfășurarea activității de inspecție fiscală Codul de procedură fiscală stabilește, atât dispoziții generale cu privire la respectarea principiului legalității, a aplicării unitare a legislației, a condițiilor prevăzute în exercitarea dreptului de apreciere etc. cât și dispoziții exprese cu privire la inspecția fiscală, (art.113-art.133) respectiv obiectul acesteia, atribuții, metode de control, reguli etc.

Din analiza raportului de inspecție fiscală reiese că organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit având în vedere că societatea nu a respectat prevederile legale în materie care sunt invocate expres, iar starea de fapt fiscală este explicitată ca urmare a analizei documentelor prezentate de societate (contracte, facturi, comenzi, procese verbale de recepție).

Organul de soluționare a contestației reține că prin analizarea tuturor documentelor prezentate de societate au fost respectate și prevederile art.7 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte”, la stabilirea situației de fapt

fiscale fiind luate în considerare toate circumstanțele edificatoare. Că este așa reiese din faptul că societatea nu a prezentat prin contestație care ar fi fost elementele edificatoare ce nu au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală și care ar fi influențat în mod direct cele constatate.

De asemenea, conform celor arătate mai sus au fost respectate toate dispozițiile Codului de procedură fiscală, inclusiv ale art.6, potrivit căruia:

“(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

*(3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/plătitor, **acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația.** Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal”,*

Față de cele de mai sus se reține că prin contestație nu se aduc argumente cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală nu ar fi avut în vedere prevederile art.6 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, iar în ce privește prevederile art.6 alin.(2) și (3) nu au fost prezentate argumente sau documente din care să rezulte nerespectarea de organele de inspecție fiscală a „limitelor rezonabilității și echității” în exercitarea dreptului de apreciere, respectiv pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația.

Referitor la argumentul conform căruia potrivit **principiului libertății de gestiune** îi este permis să angajeze orice cheltuieli necesare afacerii sale fără ca autoritatea fiscală să-i cenzureze deciziile, se reține că principiul mai sus precizat cunoaște anumite limite, fiind admis, potrivit doctrinei, că exercitarea

dreptului unui contribuabil este limitată de exercitarea drepturilor legitime ale celorlalți subiecți, în speță fiind afectate interesele statului.

Astfel, prevederile art.1170 din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil: *“Părțile trebuie să acționeze cu bună-credință atât la negocierea și încheierea contractului, cât și pe tot timpul executării sale. Ele nu pot înlătura sau limita această obligație”* coroborat cu art.1272 din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil *“Contractul valabil încheiat obligă nu numai la ceea ce este expres stipulat, dar și la toate urmările pe care practicile statornicite între părți, uzanțele, legea și echitatea le dau contractului după natura lui”* consacră expres și ridică la rang de principiu regula că dreptul fiecăruia trebuie „*conciliat*” cu drepturile celorlalți.

Se reține că în speța în cauză nu s-a invocat și nici nu rezultă din probele administrate existența vreunor circumstanțe speciale care să fi pus contribuabilul într-o situație forțată de a desfășura o anumită activitate sau de a prezenta organelor de inspecție fiscală anumite documente sau explicații care nu au legătură cu activitatea desfășurată.

Contrapartida unei decizii de gestiune este analizată în funcție de interesul propriu al societății care o emite. Interesul propriu al unei societăți este apreciat raportat la compensația care îi revine din faptul relațiilor sale directe cu societatea contractantă, aspect la care societatea contestatară nu face nicio referire.

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia *„Având în vedere că pe anul 2016 au fost stabilite cheltuieli nedeductibile în sumă de 000 lei din care se scade pierderea fiscală în sumă de 000 lei rezultă profit impozabil în sumă de 000 lei și impozit pe profit în sumă de 000 lei, diferența de impozit pe profit stabilită pe anul 2016 fiind cu 000 lei mai mică”* prin adresa de e-mail din data de 25.06.2016 organul de soluționare a contestației a solicitat lămuriri cu privire la modul de calcul al impozitului pe profit pe anul 2016.

Prin adresa de răspuns nr.000 /2019 organele de inspecție fiscală din cadrul DGAMC au precizat următoarele: *„Având în vedere Declarația privind impozitul pe profit (101) aferentă anului 2016, societatea înregistrează un profit impozabil în sumă de 000 lei.*

Societatea prin declarația mai sus menționată a înscris la rândul 34-Total cheltuieli nedeductibile suma de 000 lei, astfel încât organele de inspecție au majorat cheltuielile nedeductibile cu suma de 000 lei, rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de 000 lei”.

Totodată, se atașează Declarația rectificativă privind impozitul pe profit pe anul 2016, înregistrată sub nr.000 /2017, de unde reiese că societatea a rectificat impozitul pe profit pe anul 2016 în anul 2017.

Ca urmare, stabilirea impozitului pe profit suplimentar pe anul 2016 a avut în vedere Declarația privind impozitul pe profit (101) aferentă anului 2016 astfel că nu se reține argumentul contestatarii.

Având în vedere cele mai sus prezentate precum și prevederile legale în materie fiscală, în temeiul în temeiul în art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015

privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră ”(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează „Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de 000 lei.**

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de societatea X împotriva Deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru impozitul pe profit în sumă de 000 lei.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel ..., in termen de 6 luni de la comunicare.

Director general