



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA NR.156 /20.04.2011

privind soluționarea contestației formulate de
SC .X. SA din .X.

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenția Națională de Administrare Fiscală
sub nr.906449/16.03.2011

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. - Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr..X. /11.03.2011, înregistrată la Agenția Naționala de Administrare Fiscală sub nr.906449/16.03.2011, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SA** cu domiciliul fiscal în .X., Str.X nr.X, județul .X., CUI RO X, înregistrată la ORC sub nr.J19/X/1991, împotriva Deciziei de impunere nr.F-HR X/01.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HR X/01.02.2011.

SC .X. SA contestă suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- X lei impozit pe profit; - -
- X lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei TVA;
- .X. lei majorari de intarziere aferente TVA.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-HR X/01.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv **07.02.2011**, potrivit adresei nr..X./07.02.2011, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din

OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., la data de **07.03.2011**, astfel cum rezultă din ștampila Registraturii Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, SC .X. SA regăsindu-se la poziția X din Anexa 2 privind Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2011 la OPANAF nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. SA.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-HR X/01.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. - Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HR X/01.02.2011, societatea susține următoarele:

Impozit pe profit

Societatea aduce argumente pentru următoarele cheltuieli:

1. cheltuieli cu prestarea serviciilor de consultanță în cuantum de .X. lei stabilite la S.C. .X. .X. S.A. (societate comercială absorbită ca urmare a fuziunii de către SC .X. SA) și în sumă de .X. lei la SC .X. SA pentru care a fost stabilită obligația de plată a impozitului pe profit suplimentar de .X. lei și a obligațiilor fiscale accesorii.

2. cheltuieli cu prestarea serviciilor de management în cuantum de X lei, pentru care a fost stabilită obligația de plată a impozitului pe profit suplimentar în sumă de X lei și a obligațiilor fiscale accesorii.

1. Referitor la nedeductibilitatea cheltuielilor efectuate pentru serviciile de consultanță la calculul impozitului pe profit, în perioada 2008 – 2009, contestatoarea susține că în cadrul strategiei de relansare a activității companiilor din grup a apelat și la servicii de consultanță sau de management, în condițiile în care pe piața din România exista un număr restrâns de specialiști în acest domeniu.

Astfel, atât S.C. .X. .X. S.A. (absorbită ca urmare a fuziunii de către SC .X. SA) cât și SC .X. SA au încheiat contracte de consultanță cu S.C. .X. .X. S.R.L., S.C. X .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. .X. S.R.L..

Contestatoarea susține că cele constatate nu corespund situației de fapt fiscale, respectiv s-au prezentat organelor de inspecție fiscală contractele încheiate cu prestatorii de servicii, care conțin toate clauzele cerute de reglementările în vigoare, precum și un volum însemnat de documente doveditoare ale serviciilor efectiv prestate de către firmele în cauză, organele fiscale neapreciind documentele prezentate la valoarea lor probatorie reală și nu le-au reținut ca reprezentând dovada a prestării serviciilor.

De asemenea, societatea susține că sunt respectate dispozițiile legale, atât în ceea ce privește justificarea necesității serviciilor în cauză pentru activitatea proprie, cât și în ceea ce privește prestarea lor efectivă și justificarea cu documente a cheltuielilor.

Referitor la documentele prin care se justifică prestarea efectivă a serviciilor, contestatoarea susține că din dispozițiile legale nu rezultă obligația de a întocmi un anumit tip de documente, enumerarea din normele metodologice fiind una exemplificativă, legiuitorul permitând, în mod firesc, ca justificarea să fie făcută prin orice materiale corespunzătoare. Legea română, inclusiv normele metodologice, nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate. Caracterul explicativ și nu limitativ al normelor menționate la pct.48 din normele date în aplicarea art.21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, își are explicația în marea diversitate a serviciilor de consultanță, management etc., diversitate și specificitate, care impune ca probele solicitate de către fisc să fie dintre cele care pot fi produse de către contribuabil.

Totodată, contestatoarea arată că necesitatea prestării acestor servicii trebuia apreciată de către organele de inspecție fiscală prin prisma principiului libertății de gestiune, ceea ce ar fi determinat constatarea că între aceste servicii și obiectul de activitate al SC .X. SA sau S.C. .X. .X. S.A. există o legătură evidentă, ca prestarea lor a dus la optimizarea activității, având în vedere și contextul macroeconomic devenit profund negativ și implicit și condițiile de piață concrete în care și-au desfășurat activitatea firmele în perioada supusă inspecției fiscale.

Totodată, prin contestație se arată că la calculul profitului impozabil se iau în considerare cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri ceea ce înseamnă că, deși nu este reglementată expres, concepția "libertății de gestiune" este însușită de către legiuitorul român. **A aprecia asupra necesității unui serviciu contractat înseamnă a încălca principiul libertății de gestiune a agentului economic.**

Contestatoarea susține că libertatea de gestiune conține următoarele drepturi:

- dreptul contribuabilului de a-și diminua sarcina fiscală cu respectarea dispozițiilor legale; de exemplu, în perioada de lansare a unui produs nou sau a lichidării unor stocuri, întreprinzătorul, deși putea vinde produsele la un pret superior costurilor aferente, decide să le vândă fără profit sau chiar în pierdere, pentru a determina un anumit interes al cumpărătorilor, pentru a-și promova marca, pentru a fixa imaginea produsului în comportamentul consumatorului etc.;
- dreptul contribuabilului de a opta în favoarea soluției legale care generează cel mai mic impozit;
- dreptul de a greși, fiind admis că în afaceri fiecare întreprinzător poate face, în limite rezonabile, erori, se poate implica în afaceri soldate cu pierderi, rezultate economice negative etc..

Totodată, contestatoarea susține că, societățile comerciale pot recurge la servicii de management și consultanță din diverse motive egal viabile, cum ar fi: pentru a evita/minimiza pierderile și riscurile în condițiile crizei actuale, pentru a-și restructura/reabilita activitatea, pentru a-și îmbunătăți calitatea activității, pentru a se dezvolta pe o poziție de piață superioară, pentru a-și instrui personalul, minimizarea capitalului circulant folosit prin reducerea vânzărilor către clienți aflați în clase de risc mai ridicate, etc.

De asemenea, contestatoarea susține că trebuie menționat și faptul că **aceste cheltuieli, au fost determinate între părți prin contractul încheiat, contract care nu a fost anulat, deci își produce efectele față de părțile semnatare.**

2. În ceea ce privește contractele de prestări de servicii de management, societatea arată că art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede dreptul autorităților fiscale de a ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricareia dintre persoane, pentru a reflecta pretul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

Contestatoarea susține că în cazul de față dispozițiile art. 11 nu sunt aplicabile, deoarece nici prin *Raportul de inspecție fiscală*, nici prin Decizia de impunere organele de inspecție fiscală nu au exprimat îndoiele cu privire la faptul că pretul nu ar fi fost stabilit conform regulilor pieței sau, altfel spus, perceput pentru serviciile în cauză de la o persoană independentă.

Mai mult, susține că **au fost depuse sute de pagini de înregistrări care fac dovada realității serviciilor, ignorate de către organele de inspecție fiscală.**

De asemenea, societatea arată că serviciile "intelectuale" în special, activitatea de consultanță, de management sau servicii de natura asemănătoare nu se materializează în rapoarte sau studii, proba trebuie făcută în funcție de particularitățile fiecărei activități. **Cert este ca în cazul de față, prin datele și înscrisurile puse la dispoziția organelor fiscale au fost dovedite atât realitatea, cât și necesitatea serviciilor prestate, precum și efectele favorabile ale acestora pentru activitatea societății.**

Referitor la pct.41 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, date în aplicarea art.11 din Codul fiscal, în sensul că ar fi trebuit ca deducerea cheltuielilor să fie efectuată la nivel central, prin intermediul societății-mamă, **contestatoarea susține că dispoziția legală în cauză reglementează o altă situație de fapt decât cea în care se găsește SC .X. SA, fiind vorba despre servicii prestate efectiv, suplimentar față de cele normale ale grupului și având drept scop îmbunătățirea activității societății.** Nu sunt în discuție cheltuieli cu "*serviciile de administrare și conducere din interiorul grupului*" care să fie deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, "*în numele grupului ca un tot unitar*" ci sunt servicii pe care înșeași SC .X. S.A., acționar majoritar la SC .X. SA le-a prestat efectiv în interesul acestei societăți și nu al grupului ca "*tot unitar*". La fel este și situația celorlalte servicii de management.

În acest sens, societatea învederează că punctul 41 din normele la articolul 11 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost citat **doar parțial** de către organele de inspecție fiscală, în **mod eronat**.

De asemenea, societatea invocă liniile **directoare privind preturile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică** care prevăd câteva tipuri de activități care reprezintă în mod tipic "*activități ale acționarului*" la care se face referire pe scurt la punctul 41 din norme, și anume:

- a) "*Costul activităților referitoare la structura juridică a societății-mamă înșeași, cum ar fi întâlniri ale acționarilor societății-mamă, emisiunea de acțiuni în societatea-mamă și costuri ale board-ului de supraveghere;*
- b) "*Costuri referitoare la cerințele de raportare ale societății-mamă, inclusiv raportările consolidate;*
- c) "*Costuri aferente strângerii de fonduri pentru achiziționarea participațiilor societății-mamă.*"

De asemenea, societatea susține că nici una dintre cheltuielile înregistrate nu reprezintă rambursări de costuri enumerate la literele a)-c) deci, este nejustificată asertiunea organelor de inspecție fiscală conform căreia "serviciile de management" ar fi nedeductibile fiscal.

În plus, punctul 7.14 al Raportului OECD precizează că activitățile centralizate (în societatea-mamă sau într-un centru de servicii al grupului) și puse la dispoziția membrilor grupului pot include servicii administrative "*cum*

ar fi planificare/ coordonare/ control bugetar, consultanta financiara, contabilitate/ audit servicii juridice/ factoring/ servicii informatice/ servicii financiare cum ar fi supravegherea fluxurilor de numerar și solvabilitate/ creșteri de capital, contracte de împrumut managementul riscurilor legate de Dobanda și curs valutar, refinantare/ asistenta în domeniul productiei, achizitii, distributie și marketing/ servicii în domeniul resurselor umane cum ar fi recrutare și training/; precum și cercetare-dezvoltare, administrarea și protejarea proprietăților intangibile pentru intreg sau doar parte din grup”.

Toate aceste servicii *"sunt in general considerate ca servicii intra-grup deoarece reprezinta acele tipuri de activitati pentru care entități independente ar fi fost de acord sa plateasca sau sa și le furnizeze singur”.*

Prin urmare, serviciile de care a beneficiat societatea nu reprezinta, în accepțiunea Liniilor Directoare privind preturile de transfer emise de Organizatia pentru Cooperare și Dezvoltare Economica, servicii *"de administrare și conducere din interiorul grupului"* care, prin natura lor, nu ar fi efectiv prestate intrucat nu ar respecta principiul valorii de piață enunțat la capitolul VII B.1 punctul 7.6. al Liniilor Directoare.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au efectuat doar o analiza partiala a prevederilor legale **concluzionand eronat ca serviciile de care a beneficiat societatea ar fi nedeductibile la calculul impozitului pe profit.**

Fata de cele prezentate contestatoarea arată că aceste cheltuieli aferente prestării serviciilor au fost impozitate la nivelul societăților astfel incat nerecunoașterea deductibilitatii cheltuielilor echivaleaza cu "dubla impunere" conform prevederilor pct.22 din Normele de aplicare ale art.22 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

1. Referitor la TVA aferenta bunurilor considerate lipsa din gestiune de catre organele de inspecție fiscală contestatoarea susține că nu a fost posibila stabilirea vinovatiei unei persoane, fiind vorba de bunuri pierdute si nu de lipsa din gestiune.

În consecința, nu sunt aplicabile dispozițiile art.128 alin. (4) lit. d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare ci prevederile art.128 alin.8 lit.a) din același act normativ.

2. Referitor la TVA aferenta cheltuielilor cu servicii de consultanta și management, contestatoarea susține că, în conformitate cu normele care reglementează exercitarea dreptului de deducere la nivel european prevăzute la art.178 din Directiva Consiliului Europei nr.112/2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, cu modificările și

completarile ulterioare, **in vederea exercitarii dreptului de deducere al TVA persoanele impozabile trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

“a) pentru deducerile in temeiul articolului 168 litera a), in ceea ce priveste livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligatia de a detine o factura emisa in conformitate cu articolele 220-236 si cu articolele 238,239 si 240;

b) pentru deducerile in temeiul articolului 168 litera (b), in ceea ce priveste operatiunile asimilate livrarilor de bunuri sau prestarilor de servicii, aceasta are obligatia de a indeplini formalitatile stabilite de fiecare stat membru”.

Societatea arată că atât timp cât în legea românească nu au fost introduse condiții suplimentare privind limitarea dreptului de deducere, SC .X. SA beneficiază de drept integral de deducere al TVA în legătura cu serviciile de consultanță și management achiziționate de la furnizori atât timp cât pe lângă documentele prevăzute expres de legislația de TVA în vederea acordării dreptului de deducere, societatea a furnizat autorităților de inspecție fiscală documente justificative suplimentare (contracte, situații de lucrări, rapoarte de activitate) în vederea susținerii realității și necesității achiziționării serviciilor de la furnizorii săi în scopul menținerii poziției pe piață și desfășurării activității economice.

Contestatoarea prezintă în susținere legislația Curții Europene de Justiție (CEJ), respectiv în decizia dată în cauza C-438/09, X împotriva X, prin care s-a hotărât faptul că legislația europeană se opune excluderii dreptului de deducere a TVA plătită de o persoană impozabilă (care detine documentele necesare exercitării dreptului de deducere) unei alte persoane impozabile, prestatoare de servicii:

1) “Articolul 18 alineatul (1) litera (a) și articolul 22 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directivă 2006/18/CE a Consiliului din 14 februarie 2006, trebuie interpretate în sensul că o persoană impozabilă beneficiază de dreptul de deducere în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată achitată pentru prestațiile de servicii furnizate de o altă persoană impozabilă [...] atunci când facturile referitoare la acestea contin toate informațiile impuse de respectivul articol 22 alineatul (3) litera (b), în special cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate și a naturii serviciilor furnizate.

2) Articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directivă 2006/18, trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care exclude dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată plătită de o persoană impozabilă unei alte persoane impozabile, prestatoare de servicii, [...]”.

Potrivit celor invocate contestatoarea arată că în lipsa unor dovezi clare cu privire la practici abuzive, neconforme cu mecanismele de TVA, dreptul de deducere a TVA nu poate fi contestat, aplicând prevalența economicului asupra juridicului, precum și faptul că exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor de consultanță și management achiziționate, nu poate fi condiționată de argumentele invocate de organele de inspecție fiscală.

Ca urmare, conform dispozițiilor legale precizate, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi, în original, care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Totodată, menționarea în cuprinsul raportului de inspecție fiscală a unor principii și considerații de natură fiscală, corecte, nu este suficientă pentru justificarea neacceptării dreptului de deducere a TVA atât timp cât în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu sunt menționate care anume elemente ale situației de fapt încălcă principiile și considerațiile enunțate, nefiind precizate care anume condiții/formalități nu au fost îndeplinite de societate pentru exercitarea dreptului de deducere.

Mai mult, în situația în care societatea nu ar fi putut dovedi realitatea serviciilor de consultanță și management și nu a putut justifica necesitatea acestora, iar facturile emise de către furnizori în legătură cu astfel de servicii de consultanță și management în realitate nu au fost prestate, furnizorii SC .X. SA nu au obligații privind plata TVA pentru respectivele operațiuni. În cazul specific al unor servicii prestate de persoane impozabile române înregistrate în scopuri de TVA în beneficiul unei alte persoane impozabile române înregistrată în scopuri de TVA ce nu poate dovedi necesitatea și realitatea operațiunilor, conform principiilor de TVA statuate de Directiva Europeană nu **se poate pune problema aplicării TVA asupra unor astfel de servicii ce sunt considerate "fictive"**.

În urma inspecției fiscale, deși în mod eronat organele de inspecție fiscală au motivat faptul că achiziționarea serviciilor de consultanță și management nu a fost necesară și nu a putut fi justificată de către societate nu au ținut cont de principiile de TVA în baza cărora trebuiau să constate implicit și faptul că furnizorii nu aveau obligația aplicării TVA asupra unor astfel de operațiuni.

De asemenea, societatea invocă prevederile art.56 din Codul de Procedură Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *"În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul*

sa solicite fnscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice.”

Totodată, societatea prezintă în susținere Soluția emisă de Direcția legislație în domeniul TVA adresată Direcției generale inspecție fiscală din cadrul ANAF cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA/obligatia de a colecta TVA aferentă unor servicii pe care organul de inspecție fiscală le-a considerat ca nefiind prestate în fapt. Concluzia direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice este aceea că dreptul de deducere poate fi exercitat atât timp cât sunt îndeplinite condițiile impuse de lege cu privire la utilizarea serviciilor în scopul desfășurării de operațiuni taxabile, cu privire la existența și corectitudinea facturii și cu privire la colectarea taxei de către prestator.

Având în vedere cele prezentate mai sus, societatea consideră eronată și fără temei legal interpretarea organelor de inspecție fiscală ca serviciile de consultanță și management achiziționate de către SC .X. SA de la furnizori nu sunt necesare societății.

3. Referitor la obligațiile fiscale accesorii, contestatoarea susține că nu datorează obligațiile bugetare suplimentare și, în baza principiului de drept *"accessorium sequitur principale"*, nu datorează nici obligațiile fiscale accesorii.

De asemenea, arată că potrivit prevederilor art.119 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată se datorează după acest termen majorări de întârziere astfel că societatea nu datorează obligația fiscală principală către bugetul general consolidat și ca urmare nu există temei legal pentru calculul majorărilor de întârziere.

Potrivit celor invocate în contestație societatea solicită admiterea contestației și anularea parțială a Deciziei de impunere nr.F-HR X/01.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, și anume în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar ca urmare a nerecunoașterii deductibilității cheltuielilor cu prestarea serviciilor de consultanță în cuantum de X lei la S.C. X .X. S.A. și de X lei la SC .X. SA pentru care a fost stabilită obligația de plată a impozitului pe profit suplimentar de X lei, a cheltuielilor cu prestarea serviciilor de management în cuantum de X lei, pentru care a fost stabilită obligația de plată a impozitului pe profit suplimentar de X lei, TVA aferentă sumei de X lei reprezentând contravaloarea bunurilor constatate lipsă în inventarul conducătorilor auto, pentru care s-a dispus obligația de plată a TVA suplimentar în cuantum de X lei, TVA aferentă serviciilor de consultanță și de management în cuantum de X lei, pentru care s-a dispus obligația de plată a TVA suplimentară de X lei,

precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente obligațiilor fiscale menționate.

Totodată, solicită exonerarea S.C. .X. S.A. de la plata sumei de **X lei, reprezentând impozit pe profit** stabilit suplimentar de inspectia fiscala, a sumei de **.X. lei, reprezentând TVA stabilita suplimentar**, precum și a obligațiilor fiscal accesorii aferente impozitului pe profit și TVA.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-HR X/01.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală emisa de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. - Activitatea de inspectie fiscală, au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse in Raportului de inspectie fiscală nr.F-HR X/01.02.2011, astfel:

IMPOZIT PE PROFIT

1. Organele de inspectie fiscală au constatat că în perioada 01.01.2008-31.12.2009 au fost inregistrate pe cheltuielile SC .X. .X. SA, respectiv SC .X. SA, cheltuieli cu prestari servicii de consultanta in suma totala de X lei, din care:

- X lei la SC .X. SA;
- X lei la SC X .X. SA.

Prestarile de servicii au fost efectuate de urmatoarele societati comerciale, societati afiliate contribuabilului verificat, asa cum rezulta din declaratia pe proprie raspundere data de Oana Laslo, vicepresedinte executiv financiar:

- SC X SRL din .X., CUI RO X avand ca asociat unic si administrator pe X care a indeplinit pe aceasta perioada si functia de director general, respectiv director executiv atat la SC .X. SA, cat si la SC .X. .X. SA, pana la fuzionarea acesteia cu SC .X. SA;
- SC X SRL .X., CUI X, avand ca asociat unic si administrator pe X, care a indeplinit pe aceasta perioada functia de director tehnic, atat la SC .X. SA, cat si la SC .X. .X. SA;
- SC X SRL din .X., CUI X, avand ca asociat unic si administrator pe X, care a indeplinit pe aceasta perioada functia de director economic, atat la SC .X. SA, cat si la SC .X. .X. SA;
- SC .X. .X. SRL din .X.. CUI RO X, avand ca asociat unic si administrator pe .X. .X. care a indeplinit pe aceasta perioada functia de director comercial la SC .X. SA, respectiv la SC .X. .X. SA.

Din evidentele D.G.F.P. .X. s-a constatat ca SC .X. SRL a avut un singur angajat in anul 2008, iar celelalte societati nu au avut nici un angajat in perioada in care au emis facturile de consultanta, respectiv 2008-2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la baza acestor prestari de servicii au stat contracte incheiate între prestator și beneficiar, iar la obiectul contractelor sunt înscrise activități care intră în sfera de activitate a directorilor celor două societăți.

Cu titlu exemplificativ:

Contractul de consultanță nr.X/04.08.2008 încheiat între SC .X. .X. SRL și SC .X. .X. SA are ca obiect de activitate "*implementarea planului de restructurare privind condițiile igienico-sanitare pe anul 2008*". În baza acestui contract SC .X. .X. SA a înregistrat în anul 2008 cheltuieli în suma de .X. lei și în anul 2009 cheltuieli în suma de .X. lei.

Din Raportul de activitate întocmit de consultant rezultă că s-a asigurat "asistența managerială" pentru :

- amenajare pardoseli, pereți și tavane;
- amenajare instalație de ventilație ;
- reconditionarea unor utilaje și instalații.

Contractul de consultanță nr.2/2003, încheiat între SC .X. .X. SRL și SC .X. SA, are ca obiect "*implementare proiect SAPARD*". În baza acestui contract SC .X. SA a înregistrat în anul 2008 cheltuieli în suma de .X. lei și în anul 2009 cheltuieli în suma de .X. lei.

Din Raportul de activitate întocmit de consultant rezultă că s-a asigurat asistența managerială pentru derularea proiectului SAPARD privind realizarea unor lucrări de construcții, instalații, modernizări clădiri și re tehnologizare, executări de probe tehnologice și de funcționare a instalațiilor de apă și canalizare.

Contractul de consultanță nr.X/2008 încheiat între SC X .X. SRL și SC .X. .X. SA are ca obiect de activitate "*implementarea proiectului SAPARD pentru perioada august-decembrie 2008*". SC .X. .X. SA nu a derulat nici un proiect SAPARD.

Din Raportul privind activitatea desfășurată rezultă că s-a acordat "consultanță managerială" pentru:

- amenajare pardoseli;
- amenajare instalație ventilatie;
- reconditionarea unor utilaje și instalații ;
- organizarea și supervizarea unor acțiuni necesare implementării sistemului HACCP.

Contractul de consultanță nr.1/2008 încheiat între SC .X. SRL și SC .X. .X. SA are ca obiect de activitate "*elaborarea de studii privind reorganizarea activității societății la nivelul grupului de societăți SC .X. .X. SA – SC .X. SA, inclusiv consolidarea situațiilor financiare ale celor două societăți, aferente anului 2008*", conform legislației în vigoare.

Din raportul de activitate rezultă că s-au efectuat următoarele operațiuni:

- proponeri de reorganizare a activității celor două societăți;

-organizarea sistemului informatic al grupului pentru eliminarea redundanțelor din sistem;

- simplificarea fluxului de bunuri, servicii și financiar între cele două companii.

Contractul de consultanță nr.X/13.10.2003 încheiat între SC .X. .X. SRL și SC .X. SA are ca obiect de activitate management în domeniul: marketing, vânzări, materii prime.

În raportul de activitate pentru luna ianuarie sunt înscrise următoarele activități:

-finalizare negocieri de listare pentru articole X și a branzei X pentru lanțul de magazine SELGROS;

-testarea proiectelor de ambalaje pe focus grupuri de consumatori în vederea validării soluțiilor optime de grafică.

S-a constatat că toate aceste activități, înscrise în contracte și rapoarte, intra în sfera de activitate a fiecărui director în parte conform contractelor de muncă sau contractelor de management încheiate cu cele două societăți (SC .X. SA și SC .X. .X. SA) și pentru care au fost remunerați.

De asemenea, s-a constatat că atât obiectul de activitate al contractelor cât și activitățile înscrise în rapoarte nu pot dovedi necesitatea și realitatea prestării acestora, din următoarele motive:

-activitățile se confundă cu obligațiile specifice ale fiecărui director în parte în domeniul său de activitate;

-rapoartele sunt întocmite fără precizarea concretă a activităților desfășurate (ex: în ce a constat consultanța managerială pentru amenajare pardoseli) și la ce era necesar un consultant extern care să urmărească verificarea materiei prime pentru producție, în condițiile în care societatea avea și director tehnic și director comercial (denumit la un moment dat chiar "*director materie prima*").

În conformitate cu art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal.

S-au solicitat explicații privind necesitatea serviciilor de consultanță efectuate de cele patru societăți, iar în răspunsul dat se precizează că acceptarea acestor servicii "*a fost parte a condițiilor negociate la achiziția acțiunilor SC .X. SA și SC .X. .X. SA*".

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că 75,76% din acțiunile SC .X. SA cumparate de SC .X. SA au fost deținute de cei patru directori persoane fizice (.X. .X., X, .X. .X. și .X. .X.).

Ca urmare, a fost majorată baza impozabilă cu suma de .X. lei la SC .X. .X. SA și .X. lei la SC .X. SA și a fost calculat impozit pe profit suplimentar în suma de .X. lei (.X. x 16%).

2.

a) **S-a constatat că în luna decembrie 2008, în evidențele contabile ale SC .X. SA, au fost înregistrate cheltuieli cu prestari servicii de management in suma de .X. lei.** Suma a fost înregistrată în baza Contractului de prestari servicii nr.1 din 01.07.2008, încheiat cu SC .X. SA - societate afiliată. Obiectul contractului îl constituie asistența în management în scopul alinierii practicilor entității achizitoare (SC .X. SA) și ale celei achiziționate (SC .X. SA) în domeniul managementului și organizarea sistemului financiar-contabil și de raportare producție și desfacere pe baza unor obiective și criterii de performanță.

Durata contractului este 01.07.2008-31.12.2008, iar prețul contractului este de X Euro, care se va factura și plăti la cursul Euro/Leu la 31.12.2008.

La art.5 pct.5.2 din Contract se prevede: *“facturile emise vor fi însoțite de fișa activităților executate de personalul societății de management implicat în dezvoltarea acestor activități, numărul de ore și tariful orar practicat”*.

S-a constatat că SC .X. SA a emis factura nr..X./31.03.2009, în suma totală de X lei (.X. + X), iar în luna decembrie 2008 înregistrarea cheltuielilor s-a efectuat în contul 628 *“Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”* în corespondență cu contul 408 *“Facturi nesosite”*.

La solicitarea fișelor activităților executate de personalul implicat în dezvoltarea acestor activități s-a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală un "Raport" privind îndeplinirea obligațiilor conform cărui activitățile desfășurate au fost:

- definirea modului de raportare financiară unitară la nivel de grup și implementare la SC .X. SA și SC .X. .X. SA-societate deținută de SC .X. SA;
- definirea indicatorilor de performanță și modul lor de calcul.

Nu s-a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală fișa activităților desfășurate lunar de cele 8 persoane implicate și nici modul în care a fost stabilită suma de X Euro.

De asemenea, s-a constatat că în perioada 01.07.2008-01.12.2008 atât SC .X. SA, cât și SC .X. .X. SA aveau angajat cu contract de muncă o persoană în funcția de director economic.

b) **S-a constatat că în perioada 01.04.2009-31.12.2009 au fost înregistrate în evidențele contabile ale SC .X. SA, în contul 628 *“Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”* servicii efectuate de terți, respectiv cheltuieli de management in suma de X lei, prestate de SC X SRL, CUI RO X, cu sediul în .X., str.X, nr.X, sector X și care are ca administrator pe X, ce are și calitatea de Președinte al Consiliului de Administrație al SC .X. SA. Asociații acestei societăți sunt: X-25% și X - 75%, Fondul de investiții X fiind acționar majoritar la SC .X. SA.**

Contractul de prestari servicii nr.X/01.04.2009 incheiat intre cele doua societati prevede la art.2 urmatoarele: "*Clientul incredinteaza societatii de Management organizarea și gestionarea activitatii sale avand ca scop final integrarea activitatilor acesteia cu alte activitati din societati similare activand in industria laptelui, pe baza unor obiective si criterii de performanta*".

In anexa la contract este prezentat personalul arondat -un numar de 8 persoane- si tarifele orare practicate.

S-a constatat că din cele 8 persoane, 5 persoane, respectiv .X. .X., .X. .X., .X. .X., X, X, au contracte de management incheiate cu SC .X. SA la aceeasi data, adica 01.04.2009, avand calitatea de directori si fiind remunerati pentru activitatea desfasurata de SC .X. SA, serviciile pe care urmeaza sa le presteze aceste 5 persoane fiind servicii de management general, operational sau financiar.

Organele de inspectie fiscala au constatat că nu s-au prezentat fisele activitatilor desfasurate lunar de cele 8 persoane, ci numai un calcul din care rezulta ca pentru activitatile de management s-au prestat in perioada 01.04.-31.12.2009 un numar de 4.581 ore. Au fost prezentate, pentru justificarea acestor servicii, procesele-verbale ale sedintelor de lucru, tinute de personalul arondat acestor activitati.

Din Nota explicativa data de reprezentantul societatii - Laslo Oana, rezulta ca prestarile de servicii de management facturate de SC .X. SA si SC X SRL prezentate la punctele a) si b) sunt efectuate in interesul grupului de firme.

Avand in vedere faptul ca SC .X. SA, SC .X. SA si SC X SRL sunt societati afiliate, precum și Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG 44/2004, prevad la pct.41 dat in aplicarea art.11 din Legea nr.571/2003:

" 41. In cazul serviciilor de administrare si conducere din interiorul grupului se au in vedere urmatoarele:

a) intre persoanele afiliate costurile de administrare, management control, consultanta sau functii similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societatii-mama, in numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi ceruta o remuneratie pentru aceste activitati in masura in care baza lor legala este relatia juridica ce guverneaza forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legaturile dintre entitati. Cheltuielile de aceasta natura pot fi deduse numai daca astfel de entitati furnizeaza in plus servicii persoanelor afiliate sau daca in pretul bunurilor si in valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau in considerare si serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natura de catre o filiala care foloseste aceste servicii luand in considerare relatia juridica dintre ele, numai pentru propriile conditii, tinand seama ca nu ar fi folosit aceste servicii daea ar fi fost o persoana independenta".

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au majorat profitul impozabil cu suma de .X. lei pe anul 2008, rezultand impozit pe profit suplimentar de X lei (.X. x 16%) și au majorat profitul impozabil cu suma de X lei pe anul 2009, rezultand impozit pe profit suplimentar în suma de X lei (X x 16%).

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

1. S-a constatat că în luna decembrie 2009 a fost inregistrata in evidentele contabile ale societatii, în contul 658 "Alte cheltuieli de exploatare" suma de X lei reprezentand "lipsa inventar la conducatori auto". Lipsa la inventar nu a fost imputata persoanelor vinovate si nu s-a colectat TV A aferenta acestei sume.

Ca urmare, în baza art.128 alin.(4) lit.d) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că "lipsa in gestiune" este asimilata unei livrări de bunuri, societatea avand obligatia colectarii TVA aferenta sumei de X lei reprezentand contravaloarea bunurilor constatate lipsa in inventarul conducatorilor auto, pentru care s-a dispus obligatia de plata a TVA suplimentara in cuantum de X lei si a obligatiilor fiscale accesorii.

2. De asemenea, s-a constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată, astfel:

- la suma de .X. lei stabilită la SC .X. .X. SA, s-a dedus TVA in suma de X lei;
- la suma de X lei stabilită la SC .X. SA s-a dedus TVA in suma de X lei.

Furnizorii serviciilor de consultanta si management inregistrate in evidentele contabile ale celor doua societati au fost SC .X. .X. SRL, SC X X .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. .X. SRL, SC .X. SRL și SC X SRL.

S-a constatat că societatea nu a putut justifica cu documente necesitatea si realitatea serviciilor sau prestarea acestora in beneficiul SC .X. SA, respectiv a societatii absorbite SC .X. .X. SA, nefiind respectate astfel conditiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA in suma totala de X lei.

Pentru aceste cheltuieli nu s-a putut dovedi necesitatea efectuării lor in folosul realizării operatiunilor taxabile (cheltuieli în suma totala de .X. lei pentru care s-a dedus TVA in suma de X lei) sau trebuiau deduse la nivel central fiind efectuate in interesul grupului (cheltuieli in suma de X lei pentru care s-a dedus TVA in suma de X lei).

Ca urmare, nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei (X + X), iar pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată au fost calculate accesorii aferente.

III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile societatii contestatoare si constatările organului de inspectie fiscala, in raport cu actele normative invocate de acestea, se retin urmatoarele:

A. IMPOZIT PE PROFIT

1. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu serviciile de consultanță, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli în condițiile în care din documentele prezentate nu rezultă prestarea efectivă și necesitatea serviciilor de consultanță.

Perioada verificată: 2008 - 2009.

În fapt, pe perioada verificată au fost înregistrate în conturile de cheltuieli contravaloarea serviciilor de consultanță în sumă de .X. lei, astfel:

- .X. lei la SC .X. SA (societate absorbită de SC .X. SA la data de 29.05.2009)

- .X. lei la SC .X. SA .

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate dovedi prestarea efectivă și necesitatea acestor servicii, din motivele:

- activitățile desfășurate se confundă cu obligațiile specifice fiecărui director în parte în domeniul său de activitate potrivit contractelor de muncă și contractelor de management încheiate cu cele două societăți pentru care au fost remunerate;

- rapoartele prezentate nu precizează concret serviciile prestate;

- s-au produs confuzii în întocmirea contractelor și documentelor justificative .

Societatea susține că organele de inspecție fiscală *“nu au apreciat documentele prezentate la valoarea lor probatorie reală și nu le-au reținut ca reprezentând dovadă a prestării serviciilor”* .

În drept, sunt incidente prevederile art.19 alin.1 și ale art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

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

calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

ART.21 alin.1

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Totodată, potrivit art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

“(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 desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte”.***

Conform pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

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

*- **serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract** care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică 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 de mai sus se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, natura serviciilor, termene, tarife, valoarea totală a contractului **și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora.**

Potrivit celor de mai sus se reține că SC .X. .X. SA și SC .X. SA au încheiat Contracte de consultanță, după cum urmează:

Contractul de consultanță nr.1/2008 încheiat între **.X. .X. SRL** în calitate de consultant și SC **.X. .X. SA**, în calitate de beneficiar, pe perioada august-decembrie 2008, ce are ca obiect *“implementarea planului de restructurare privind condițiile igienico-sanitare pe anul 2008”*, la prețul de **.X.** lei, plus TVA.

Contractul de consultanță nr.2/2008 încheiat între **.X. .X. SRL** în calitate de consultant și SC **.X. SA**, în calitate de beneficiar, pe perioada august- decembrie 2008, ce are ca obiect *“implementarea planului de restructurare privind condițiile igienico-sanitare pe anul 2008”*, la prețul de **.X.** lei, plus TVA.

Contractul de consultanță nr.2/01.10.003 încheiat între **.X. .X. SRL** în calitate de consultant și SC **.X. SA**, în calitate de beneficiar, pe perioada de un an cu prelungire automată, ce are ca obiect *“consultanță de management în domeniul proiectării și implementării programelor SAPARD”*, la prețul de **X** lei lunar, fără TVA.

La cele trei contracte sunt anexate documentele:

-facturi fiscale;

- procese verbale cu privire la executarea lucrărilor și prestarea serviciilor conform Contractului nr.2/2003 întocmite la data de 30.04.2009, 15.12.2008 și 26.01.2008 prin care se certifică că executantul a realizat întregul volum de lucrări reprezentând implementare proiect SAPARD, documente ce confirmă recepția lucrărilor și servește ca bază la efectuarea decontărilor dintre părți;

- rapoarte de activitate, din care:

- rapoartele de activitate la Contractul nr.2/2003: **din data de 26.01.2008**, pentru luna ianuarie 2008, prin care se precizează că s-a asigurat *“asistență managerială cu privire la derularea proiectului SAPARD nr.RO1.10103672100105/2007”* constând în modernizarea fabricii de prelucrare a laptelui SC **.X. SA** prin re tehnologizare și construire centrală termică, depozit de materiale auxiliare, clădire anexă, gard împrejmuire, platforme exterioare, modernizare clădire de producție în valoare de **X** lei; **din data de 15.12.2008**, pentru perioada august – decembrie 2008, cu privire la asistență managerială la derularea proiectului SAPARD –modernizare hală producție, construcții administrative, utilități, platforme, sistem de evacuare ape uzate, depozit materiale auxiliare, hală pentru mijloace de transport; **din data de 30.01.2009**, pentru luna ianuarie 2009; **din data de 27.02.2009**, pentru luna februarie 2009; **din data de 30.03.2009**, pentru luna martie 2009;

- rapoartele de activitate la Contractul nr.X/2008, la SC **.X. .X. SA**, **din data de 15.12.2008**, care se referă la perioada august – decembrie 2008, prin care se precizează că s-a asigurat asistență managerială privind *“implementarea planului de restructurare igienico-sanitare”* pentru îndeplinirea condițiilor prevăzute de legislația UE a centrelor de colectare și a Fabricii Cristuru

Secuiesc, respectiv amenajarea pardoselilor, pereților și tavanelor, amenajarea instalației de ventilare și condiționare a aerului, recondiționarea unor utilaje și instalații; **din 30.01.2009 pentru luna ianuarie 2009, din 27.03.2009, pentru luna februarie 2009 și din data de 30.03.2009, pentru luna martie 2009;**

Din documentele prezentate reiese că la Contractul nr.2/2008 nu au fost prezentate rapoarte de activitate.

Din rapoartele de activitate prezentate pentru Contractul nr.1/2008 reiese că deși acesta se referă la perioada august-decembrie 2008 au fost prezentate rapoarte de activitate și pentru perioada ianuarie-martie 2009.

Din analiza rapoartelor de activitatea prezentate pentru Contractul nr.X/2003 și nr.X/2008 reiese că s-au asigurat prestări de servicii de asistență managerială, fie pentru implementarea proiectului SAPARD, fie pentru implementarea planului de restructurare igienico-sanitare. Se reține că, deși prin aceste rapoarte se precizează lucrările efectuate în cadrul obiectivelor contractelor **nu sunt precizate concret serviciile de asistență managerială, respectiv în ce au constat acestea.**

De asemenea, au fost încheiate și următoarele contracte:

Contractul de consultanță nr.X/2008 încheiat între **X .X. SRL** în calitate de consultant și SC .X. .X. SA, în calitate de beneficiar, pe perioada august-decembrie 2008, ce are ca obiect "*implementarea proiectului SAPARD*", la prețul de X lei, plus TVA.

Contractul de consultanță nr.2/2008 încheiat între **X .X. SRL** în calitate de consultant și SC .X. SA, în calitate de beneficiar, pe perioada august-decembrie 2008, ce are ca obiect "*implementarea proiectului SAPARD*", la prețul de X lei, plus TVA.

La cele două contracte sunt anexate documentele:

-facturi fiscale;

- procese verbale cu privire la executarea lucrărilor și prestarea serviciilor conform **contractului nr.X/2003** încheiate la data de 15.12.2008, 28.01.2008 și 30.03.2009 prin care se certifică că executantul a realizat întregul volum de lucrări reprezentând implementare proiect SAPARD, documente ce confirmă recepția lucrărilor și servește ca bază la efectuarea decontărilor dintre părți;

- rapoarte de activitate, din care rapoarte de activitate la Contractul nr.X/2008 **pentru perioada ianuarie-martie 2009**, pentru consultanță managerială privind implementarea planului de restructurare igienico-sanitară a Fabricii Cristuru Scuiesc. De asemenea, s-au prezentat rapoarte **pentru perioada august – decembrie 2008** pentru consultanță managerială, dar tot conform contractului de consultanță nr.1/2008.

Rapoartele sunt prezentate în dublu exemplar, un exemplar care descrie pe scurt obiectul serviciilor, iar un alt exemplar prezintă pe larg serviciile, **fiind aceleași atât pe perioada august – decembrie 2008 cât și pe perioada ianuarie-martie 2009**, constând în:

- a participat la elaborarea strategiei de afaceri a firmei și strategiei de investiții;
- a urmărit mobilizarea resurselor umane și materiale în vederea îndeplinirii obiectivelor stabilite;
- a acordat consultanță managerială la coordonarea activității de asigurare a calității;
- a supravegheat, îndrumat și controlat activitatea salariaților din departamentul producției din fabricile de procesare și din laboratorul uzinal, luând măsuri corespunzătoare pentru eficientizarea activității acestora;
- a reorganizat fluxurile de producție la Secția X și X în concordanță cu cerințele actuale legislative, etc..

Potrivit celor prezentate se reține că procese verbale cu privire la executarea lucrărilor și prestarea serviciilor se referă la Contractului nr.X/2003 și nu la cele două contracte anexate, iar rapoartele de activitate se referă la Contractul nr.X/2008, fără a fi prezentat vreun raport de activitate pentru Contractul nr.X/2008.

De asemenea, se reține că Rapoartele de activitate prezentate la Contractul nr.1/2008, sun prezentate în dublu exemplar și se referă și la perioada ianuarie-martie 2009 deși contractul este încheiat pentru perioada august – decembrie 2008.

Totodată, se reține că din analiza celor două Rapoarte de activitate prezentate la Contractul nr.X/2008, unul în forma scurtă și altul care prezintă pe larg serviciile, rezultă că sunt prezentate servicii de genul *“a acordat consultanță la elaborarea planului de producție”, “a urmărit asigurarea materiei prime și materialelor necesare producției”, “a reprezentat societatea pe parte de producție și laborator cu autoritățile locale în vederea obținerii autorizației”, “a supravegheat, îndrumat și controlat activitatea salariaților din departamentul producției [...] luând măsurile necesare”, supervizează punerea în funcțiune a vanelor de fermentare”, “organizează și supervizează implementarea noilor tehnologii de fabricație a produselor fermentate”, etc.,* fără să precizeze concret în ce au constat serviciile de consultanță, care au fost măsurile necesare luate, care au fost măsurile luate pentru eficientizarea activității personalului salariat din departamentul producției, etc..

Contracte de consultanță au fost încheiate și cu SC .X. SRL, după cum urmează:

Contractul de consultanță nr.X/2008 încheiat între **SC .X. SRL** în calitate de consultant și SC .X. SA, în calitate de beneficiar, pe perioada

august-decembrie 2008, ce are ca obiect “*elaborarea de studii privind reorganizarea activității societății la nivelul grupului de societăți .X. .X. – .X., inclusiv consolidarea situațiilor financiare ale celor două societăți aferente anului 2008, conform legislației în vigoare*”, la prețul de X lei, plus TVA.

Contractul de consultanță nr.X/2008 încheiat între **SC .X. SRL** în calitate de consultant și SC .X. .X. SA, în calitate de beneficiar, pe perioada august-decembrie 2008, ce are ca obiect “*elaborarea de studii privind reorganizarea activității societății la nivelul grupului de societăți .X. .X. – .X., inclusiv consolidarea situațiilor financiare ale celor două societăți aferente anului 2008, conform legislației în vigoare*”, la prețul de 31.000 lei, plus TVA.

Contractul de consultanță nr.2/2003 încheiat între **SC .X. SRL** în calitate de consultant și SC .X. SA, în calitate de beneficiar, pe perioada de un an cu prelungire automată, ce are ca obiect “*consultanță de management financiar și al informaticii de gestiune*”, la prețul de X lei lunar, fără TVA, precum și acte adiționale la acesta prin care se majorează contravaloarea prestației periodice.

La cele două contracte sunt anexate documentele:

-facturi fiscale;

-procese verbale cu privire la executarea lucrărilor și prestarea serviciilor conform Contractului nr.X/2008 încheiate la data de 31.03.2009, 30.01.2009 și 15.12.2008 și la Contractul nr.X/2003 încheiat la data de 25.01.2008 prin care se certifică că executantul a realizat întregul volum de lucrări reprezentând *elaborarea de studii privind reorganizarea societății la nivelul grupului de societăți .X. .X.-.X. inclusiv consolidarea situațiilor financiare ale celor două societăți aferente anului 2008, conform legislației în vigoare*, precum și întreținere și actualizare programe informatice, întocmire situații financiare și bancare, asistență rețea date + voce, documente ce confirmă recepția lucrărilor și servește ca bază la efectuarea decontărilor dintre părți;

- rapoarte de activitate, din care:

- **rapoartele de activitate la Contractul nr.X/2008 pentru decembrie 2008 și pentru perioada ianuarie –martie 2009, pentru diverse activități**, cum sunt: propuneri de reorganizare a activității celor două societăți, simplificarea fluxurilor de bunuri, servicii și financiare dintre cele două companii în scopul consolidării situațiilor financiare, propuneri de îmbunătățire a organigramei, organizarea sistemului informatic al grupului de societăți cu scopul de a elimina redundanțele din sistem, etc.

-**rapoartele de activitate la Contractul nr.X/2008 pentru luna decembrie 2008 și pentru luna ianuarie 2009, pentru diverse activități care sunt identice cu cele prezentate în raportul de activitate pe luna decembrie 2008 la Contractul nr.1/2008.**

- **raport de activitate la Contractul nr.X/2003 pentru luna ianuarie 2008, privind contactarea unor potențiali investitori, stabilirea de întâlniri cu**

investitori, asistarea beneficiarului pe durata discuțiilor cu investitorii, consultanță financiară în vederea alegerii celei mai bune oferte, identificarea și contractarea unui consultant juridic specializate în achiziții .

Din documentele prezentate reiese că deși Contractele nr.X/2008 și nr.X/2008 se referă la perioada august – decembrie 2008 sunt prezentate rapoarte de activitate și pe perioada ianuarie-martie 2009, iar în cazul Contractului 2/2003 este prezentat numai un raport de activitate pe luna decembrie 2008.

În cele două Rapoarte de activitate întocmite pe luna decembrie 2008 pentru Contractele X/2008 și 2/2008 sunt precizate aceleași servicii *“mai multe activități în direcția reorganizării celor două societăți”*, fără a se prezenta studiile privind reorganizarea activității societății la nivelul grupului de societăți .X. .X. – .X., inclusiv consolidarea situațiilor financiare ale celor două societăți aferente anului 2008, conform legislației în vigoare, elaborate așa cum se precizează în obiectul contractelor. De asemenea, se reține că serviciile prezentate în rapoartele de activitate constau în *“propuneri de reorganizare”*, respectiv *“propuneri de îmbunătățire a organigramei”*, fără a fi prezentate concret și fără a se prezenta modul cum a avut loc simplificarea fluxului de bunuri, servicii financiare sau organizarea sistemului informatic.

În ceea ce privește raportul de activitate prezentat pe luna ianuarie 2008 la Contractul X/2003 ce are ca obiect *“consultanță de management financiar și al informaticii de gestiune”* acesta se referă mai mult la servicii de asistență financiară și economică în vederea obținerii unor finanțări de la investitori ce constau în principal în participarea la întâlniri și negocieri cu aceștia, fără a fi atașate la rapoartele de activitate documente semnate de consultant din care să reiasă că în urma acestor acțiuni societatea contestatoare a obținut finanțări de la investitori, **contractele încheiate cu aceștia** (semnate și/sau contrasemnate și de societatea prestatoare) din care să rezulte cuantumul finanțării și scopul pentru care a fost obținută și utilizată finanțarea.

În ceea ce privește Contractul de consultanță nr.395/2003 încheiat între **SC .X. .X. SRL** în calitate de consultant și SC .X. SA, în calitate de beneficiar, pe perioada de un an cu prelungire automată, ce are ca obiect *“consultanță de management în domeniul marketing, vânzări, materii prime”*, precum și actele adiționale la acesta nr.X/02.10.2006, nr.X/10.12.2007, nr.X/22.12.2008 și nr.X/30.01.2009 prin care se modifică prețul serviciilor prestate, la acest contract sunt anexate documentele:

-facturi fiscale;

-proces verbale cu privire la executarea lucrărilor și prestarea serviciilor conform contractului nr.X/2008 încheiate la data de 09.03.2009, pentru luna februarie 2009 prin care se certifică că executantul a realizat

servicii de consultanță conform contractului și servește ca bază la efectuarea decontărilor dintre părți;

- rapoartele de activitate la Contractul nr.X/2003 pentru perioada ianuarie-martie 2009 pentru diverse activități, cum sunt: finalizare negocieri de listare ale articolelor X și brânză X pentru lanțul de magazine Selgros, testarea proiectelor de ambalaje pe focus grupuri de consumatori, elaborarea strategiei de preluare a centrelor de colectare cu ocazia fuziunii cu SC .X. .X. SA, finalizarea proiectelor de ambalaje, implementarea proiectelor de ambalaje noi pe toate brânzeturile.

Din analiza acestor documente reiese că serviciile prestate se referă la ambalajele pentru brânzeturi, negocieri de listare la anumite produse, elaborarea strategiei de preluare a centrelor de colectare cu ocazia fuziunii cu SC .X. .X. SA fără a fi prezentate documente din care să reiasă în ce a constat strategia elaborată, care au fost proiectele de ambalaje brânzeturi, în ce au constat negocierile de listare a produselor pentru lanțul de magazine Selgros.

Din analiza documentelor prezentate de contestatoare reiese că:

- toate contractele de consultanță încheiate cu prestatorii nu au precizat serviciile ce trebuie prestate, nu cuprind date referitoare termene de execuție și nici date cu privire la defalcarea cheltuielilor pe întreaga durată de desfășurare a contractelor;
- nu au fost prezentate nici un fel de documente pentru justificarea serviciilor prevăzute în contract, cum este cazul Contractului nr.X/2008 încheiat cu **X X .X. SRL**;
- au fost prezentate rapoarte de activitate pentru alte perioade decât cele pentru care au fost încheiate contractele de consultanță, respectiv au fost prezentate rapoarte de activitate pe perioada ianuarie-martie 2009 în condițiile în care perioada din contractele de consultanță se referă la august-decembrie 2008;
- prin toate rapoartele de activitate este prezentată activitatea sau obiectul la care se referă serviciile de consultanță fără a fi precizate concret în ce au constat acestea;
- nu au fost atașate la rapoartele de activitate documente din care să rezulte că serviciile au fost prestate efectiv, respectiv studii (în cazul contractelor încheiate cu SC .X. SRL), contracte încheiate în urma negocierilor, organigrame, propunerile făcute de consultant și materializarea acestora dacă a avut loc, procese verbale de negociere cu potențiali investitori, alte materiale din care să rezulte în ce au constat serviciile de asistență managerială pentru implementarea proiectului SAPARD și pentru implementarea planului de restructurare igienico-sanitare (ex.contractele încheiate cu SC .X. .X. SRL), etc..

Mai mult, atât prin Raportul de inspecție fiscală, cât și prin adresa nr.X/11.03.2011 organele de inspecție fiscală menționează că 75,76% din acțiunile SC .X. SA au fost deținute de persoanele care au întocmit rapoartele de activitate .X., .X. .X., .X. O..X. și .X. .X., ce ocupau funcții de conducere la aceste firme.

De asemenea, prin adresa X/11.03.2011 se precizează că SC .X. SRL a avut un singur angajat în anul 2008 celelalte societăți neavând angajați în perioada 2008 – 2009 când au fost emise facturile de consultanță.

În ceea ce privește necesitatea acestor servicii de consultanță, prin Nota explicativă luată reprezentanului SC .X. SA, răspunsul la întrebarea nr.5 precizează că aceste cheltuieli au fost parte a condițiilor negociate la achiziția acțiunilor SC .X. SA și SC .X. .X. SA, *“necesitatea fiind apreciată de către reprezentantul .X. SA în procesul de achiziție”*.

Ca urmare a celor prezentate nu se poate reține argumentul contestatoarei conform căruia organele de inspecție fiscală *“nu au apreciat documentele prezentate la valoarea lor probatorie reală și nu le-au reținut ca reprezentând dovadă a prestării serviciilor”* întrucât, conform celor analizate în prezenta decizie nu sunt de natură să justifice prestarea efectivă și necesitatea acestora.

Astfel, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.12.1 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia: *“12.1. 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 .X. lei, aferent cheltuielilor cu serviciile de consultanță.

2. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei aferent cheltuielilor cu serviciile de management sumă de X lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea cheltuielilor cu serviciile de management efectuate în cadrul tranzacțiilor dintre persoane juridice române ca fiind cheltuieli de administrare și conducere din cadrul

grupului, fără a analiza grupul de societăți și fără a avea în vedere toate prevederile legale incidente pe perioada verificată.

Perioada verificată: 2008 - 2009.

În fapt, pe perioada verificată au fost înregistrate în conturile de cheltuieli serviciile de management, astfel:

- în decembrie 2008 a fost înregistrată suma de .X. lei reprezentând contravaloare prestări servicii în baza Contractului nr.X/01.07.2008 încheiat cu SC .X. SA;

- în perioada 01.04.2009 – 31.12.2009 a fost înregistrată suma de X lei reprezentând contravaloare prestări servicii în baza Contractului nr.X/01.04.2009 încheiat cu SC X SRL din X.

Organele de inspecție fiscală au constatat că întrucât cele trei societăți sunt afiliate, potrivit pct.41 din HG nr.44/2004 aceste servicii trebuiau deduse la nivel central, prin intermediul societății-mamă.

Societatea susține că nu sunt aplicabile prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât organele de inspecție fiscală nu au exprimat îndoieli cu privire la prețul serviciilor în sensul că nu ar fi fost stabilit conform regulilor pieței, iar în ceea ce privește invocare prevederilor pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, societatea arată că dispoziția legală reglementează o altă situație decât situația de fapt constatată la societate, respectiv serviciile au fost prestate efectiv suplimentar față de cele normale ale grupului și nu reprezintă cheltuieli cu serviciile de administrare și conducere din cadrul grupului.

În drept, sunt incidente prevederile art.19 alin.1 și ale art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

ART.21 alin.1

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

calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

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

“(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 desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte**”.*

Potrivit pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

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

*- **serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică 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.**”*

Totodată, potrivit art.7 pct.21 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

“a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv. Între persoanele afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer;

b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;

(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;

(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.”

Conform prevederilor art.11 alin.2 din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

“(2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:[...]”.

Si potrivit prevederilor pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal , aploicabile în perioada supusă controlului, date în aplicarea prevederilor art.11din Codul fiscal:

“22. Autoritățile fiscale din România pot, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate, să reconsidere evidențele persoanei afiliate din România, în scopul examinării fiscale, dacă în urma relațiilor speciale dintre persoana afiliată română și cea străină aceste evidențe nu reflectă profiturile reale impozabile ce provin din România. Nu se efectuează reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termeni comerciali de piață liberă, precum și în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate. Reconsiderarea evidențelor se referă la ajustarea veniturilor, cheltuielilor, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate. Reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate nu se efectuează atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termenii comerciali de piață liberă, respectiv ca tranzacții între persoane independente.”

De asemenea, conform prevederilor pct.41 din același act normativ, date în aplicarea prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“41. În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:

a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;

b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului **și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora, așa cum se prevede la art.21 alin.4 lit.m din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și la pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.**

De asemenea, se reține că între persoanele afiliate, costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central prin intermediul societății mamă în numele grupului ca un tot unitar, cheltuielile de aceasta natură putând fi deduse de filială numai dacă se furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și valoarea tarifelor, serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile și costurile administrative.

Față de cele de mai sus se reține că persoanele afiliate sunt definite la art.7 pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar la art.11 alin.2 din același act normativ se prevede modul de ajustare a veniturilor sau cheltuielilor pentru a reflecta prețul de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate.

Ca urmare, se reține că deși organele de inspecție fiscală au posibilitatea de a reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia, potrivit pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal **în cazul tranzacțiilor dintre persoanele juridice române afiliate, nu se efectuează reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate.**

Pe cale de consecință, se reține că, aceste cheltuieli cu serviciile de management ce fac obiectul prezentei contestații au fost efectuate în baza Contractului de prestări servicii nr.X/01.07.2008 încheiat între SC .X. SA și SC .X. SA și a Contractului de prestări servicii nr.X/01.04.2009 încheiat între SC .X. SA și SC X SRL din X, persoane juridice române afiliate, pentru care, pe perioada 2008 – 2009, nu se poate face aplicarea prevederilor pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal ***“între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrativ [...]”***, dat în aplicarea prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, se reține că atât în raportul de inspecție fiscală, cât și în decizia de impunere contestată sunt înscrise ca temei legal atât prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care reglementează cheltuielile cu prestările de servicii, cât și pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal care se referă la ***costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare generate de persoanele afiliate din cadrul unui grup***, fără a se face trimitere la art.7.21 și art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care reglementează tranzacțiile dintre persoanele afiliate ***și fără a se avea în vedere prevederile pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal***, incidente pe perioada 2008 – 2009, dat în aplicarea articolului 11 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe cale de consecință, prin raportul de inspecție fiscală nu s-a analizat afilierea celor trei societăți, singurele precizări fiind cele de la cap.II din Raportul de inspecție fiscală cu privire la acționarii SC .X. SA, cele cu

privire la acționarii celor trei societăți și funcțiile deținute la cele trei societăți de persoane fizice care au prestat aceste servicii, fără a se analiza grupul și fără a stabili societatea ce deține rolul de societate mamă, respectiv dacă aceasta este persoană juridică rezidentă sau nerezidentă.

Ca urmare, din constatarea potrivit căreia *“Având în vedere că SC .X. SA, SC .X. SA și SC X SRL sunt societăți afiliate”* nu se poate stabili dacă aceste trei societăți fac parte din grup, nu se poate stabili dacă grupul de societăți este format numai din persoane juridice române sau dacă este grup de persoane juridice rezidente și nerezidente, nu se poate stabili relația de grup și care dintre aceste persoane juridice deține rolul de societate-mamă și pe cale de consecință nu se poate stabili dacă serviciile de management au fost prestate în interesul grupului sau în baza relației contractuale dintre acestea.

Pe cale de consecință, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”*, coroborate cu pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede: *“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”, se va desființa Decizia de impunere nr.X X/01.02.20100 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru impozitul pe profit în sumă de X lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cheltuielile cu serviciile de management, fie în funcție de relația contractuală dintre prestatori și beneficiar, fie în funcție de relația juridică dintre aceste societăți cu respectarea prevederilor legale incidente pe perioada 2008 - 2009 și, în funcție de cele constatate la reanalizare să stabilească dacă aceste cheltuieli sunt sau nu deductibile la calculul profitului impozabil.*

3. În ceea ce privește suma de X lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului majorărilor de întârziere datorat bugetului de stat în condițiile în care prin prezenta decizie s-a desființat parțial Decizia de impunere nr.F-HR X/01.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de

inspecția fiscală pentru impozitul pe profit ce constituie bază de calcul pentru majorările de întârziere.

În fapt, prin prezenta decizie, așa cum s-a analizat la cap.III A.pct.1 și pct.2, s-a respins contestația pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și s-a desființat Decizia de impunere nr.F-HR X/01.02.20100 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru impozitul pe profit în sumă de X lei.

În drept, potrivit art.119 alin.1 și art.120 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ART.119

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

ART.120

(1) Majorările 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.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că pentru neachitarea la termen a impozitului pe profit în sumă de .X. lei stabilit suplimentar pe perioada 2008 - 2009, prin Decizia de impunere nr.F-HR X/01.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, societatea datorează majorări de întârziere începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

De asemenea, referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei se reține că prin prezenta decizie, așa cum s-a analizat la cap.III A pct.2, s-a decis desființarea Deciziei de impunere nr.F-HR X/01.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală astfel că se va desființa decizia de impunere și pentru majorările de întârziere aferente.

Având în vedere că majorările de întârziere în sumă de X lei sunt aferente debitului principal stabilit prin Decizia de impunere nr.F-HR X/01.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, iar organul de soluționare nu poate stabili cuantumul majorărilor de întârziere datorate bugetului și în baza principiului de drept conform căruia „*accesoriul urmează principalul*” se va desființa Decizia de impunere nr.F-HR X/01.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și pentru majorările de întârziere în sumă de X lei, urmând ca în funcție de cele constatate la reanalizare, organele de

inspecție fiscală să determine cuantumul majorărilor de întârziere datorat bugetului de stat.

B. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de X lei aferentă lipsurilor din gestiune, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care lipsurile la inventar nu au fost imputate persoanelor vinovate.

Perioada verificată: decembrie 2009.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de X lei aferentă sumei de X lei reprezentând *“lipsuri conducători auto”* având în vedere că aceste lipsuri în gestiune nu au fost imputate persoanelor vinovate.

În drept, potrivit art.128 alin.4 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).”

Conform pct.6(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(4) În sensul art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, activele corporale fixe de natura bunurilor de capital prevăzute la art.149 din Codul fiscal, casate înainte de expirarea duratei normale de funcționare nu constituie livrare de bunuri, dacă la achiziția sau, după caz, transformarea, modernizarea, fabricarea, construcția activelor respective, taxa a fost dedusă total sau parțial sau nu a fost dedusă. Se aplică prevederile art.149 din Codul fiscal, pentru activele corporale fixe de natura bunurilor de capital casate înainte de expirarea duratei normale de funcționare, dacă la achiziția sau, după caz, transformarea, modernizarea, fabricarea, construcția acestora taxa a fost dedusă total sau parțial, și dacă următoarele operațiuni au intervenit în legătură cu un bun de capital după data aderării: achiziția sau, după caz fabricarea, construcția, prima utilizare după modernizare sau transformare.”

Potrivit prevederilor art.128 alin.8 lit.a-c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin.(1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, astfel cum sunt prevăzute prin norme;”

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;”

Conform prevederilor pct.6(8) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(8) În sensul art.128 alin.(8) lit a) din Codul fiscal:

a) prin cauze de forță majoră se înțelege:

1. incendiu, dovedit prin documente de asigurare și/sau alte rapoarte oficiale;

2. război, război civil, acte de terorism;

3. orice alte evenimente pentru care se poate invoca forța majoră;

b) prin bunuri pierdute se înțelege bunurile dispărute în urma unor calamități naturale, cum ar fi inundațiile, alunecările de teren, sau a unor cauze de forță majoră;

c) prin bunuri furate se înțelege bunurile lipsă din gestiune, neimputabile, pentru care persoana impozabilă poate prezenta dovada constatării furtului de către organele de poliție, care este acceptată de societățile de asigurări;”

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că sunt asimilate livrărilor de bunuri cu plată bunurile constatate lipsă din gestiune neimputate la persoanele vinovate.

De asemenea, nu constituie livrare de bunuri distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, respectiv incendiu, război sau alte evenimente pentru care se poate invoca forța majoră.

Potrivit celor constatate societatea a înregistrat pe cheltuieli suma de X lei reprezentând lipsuri în gestiune, respectiv *“lipsă inventar la conducători auto”*, neimputate persoanelor vinovate.

Ca urmare, potrivit prevederilor legale incidente bunurile constatate lipsă din gestiune sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată astfel că în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

Referitor la susținerea contestației potrivit căreia nu sunt aplicabile prevederile art.128 alin.4 lit.d) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare ci sunt aplicabile prevederile

art.128 alin.8 lit.a) din același act normativ, potrivit căroră “8) *Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin.(1):*

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, astfel cum sunt prevăzute prin norme”, nu se poate reține în soluționarea favorabilă având în vedere că pct.6(8) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal prevede ce se înțelege prin cauze de forță majoră, respectiv incendiu, dovedit prin documente de asigurare și/sau alte rapoarte oficiale, război, război civil, acte de terorism sau orice alte evenimente pentru care se poate invoca forța majoră, societatea nefăcând dovada că se află în una din situațiile precizate.

Ca urmare a celor prezentate și în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: “(1) *Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.12.1 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia: “12.1. *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 taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de X lei.*

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă cheltuielilor de consultanță și management pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere,

2.1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă cheltuielilor cu serviciile de consultanță pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu serviciile de consultanță în condițiile în care nu se face dovada cu documente a prestării efective a serviciilor de consultanță în scopul operațiunilor taxabile și, respectiv nu se face dovada că serviciile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Perioada verificată: 2008 - 2009.

În fapt, pe perioada 2008- 2009, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei din facturile fiscale emise de SC .X. .X.

SRL, SC X .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. .X. SRL pentru serviciile de consultanță, astfel:

- X lei la SC .X. .X. SA (societate absorbită de SC .X. SA la data de 01.06.2009);

- X lei la SC .X. SA .

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată având în vedere că societatea nu face dovada cu documente a prestării efective a serviciilor de consultanță în scopul operațiunilor taxabile și, respectiv nu se face dovada că serviciile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.1 și alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, potrivit prevederilor art.126 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Din punct de vedere al taxei **sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”

și ale art.129 alin.1 din același act normativ, conform cărora:

“(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar serviciile achiziționate să fie utilizate în folosul operațiunilor taxabile.

Ca urmare, așa cum s-a analizat la capitolul III A pct.1 "*Impozit pe profit*", în ceea ce privește serviciile de consultanță facturate de cele patru societăți fie nu au fost prezentate documente justificative, fie prin toate rapoartele de activitate este prezentată activitatea sau obiectul la care se referă serviciile de consultanță fără a fi precizate concret în ce au constat acestea, fie nu au fost atașate la rapoartele de activitate documente din care să rezulte că serviciile au fost prestate efectiv, respectiv studii, contracte încheiate în urma negocierilor, organigrame, propunerile făcute de consultant și materializarea acestora dacă a avut loc, procese verbale de negociere cu potențiali investitori, alte materiale din care să rezulte în ce au constat serviciile pentru implementarea proiectului SAPARD și pentru implementarea planului de restructurare igienico-sanitare, deci nu s-a făcut dovada prestării serviciilor în scopul operațiunilor taxabile.

Potrivit celor prezentate, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: "*(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*" coroborate cu pct.12.1 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia: "*12.1. 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*", art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: "*(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*" coroborate cu pct.12.1 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia: "*12.1. 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 taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei pentru care nu s-a acordat drept de deducere.

2.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă cheltuielilor cu serviciile de management pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Natională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de management facturate de prestatori în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii

deciziei de impunere contestată organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă serviciile au fost prestate în scopul operațiunilor taxabile.

Perioada verificată: 2008 - 2009.

În fapt, pe perioada verificată societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu serviciile de management, facturate de SC .X. SA și SC X SRL din București, în sumă de X lei.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată pe motiv că societatea nu a justificat cu documente necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor în beneficiul societății beneficiare, nefiind astfel respectate condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Contestatoarea susține că a depus la contestație rapoarte de activitate ce fac dovada prestării efective în scopul operațiunilor taxabile despre care organele de inspecție fiscală nu au menționat în raportul de inspecție fiscală și deci nu au fost analizate.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.1 și alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

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

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, potrivit prevederilor art.126 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”

și ale art.129 alin.1 din același act normativ, conform cărora:

“(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Așa cum s-a analizat la capitolul III A pct.2 *“Impozit pe profit”* din prezenta decizie, în ceea ce privește serviciile de management facturate de SC .X. SA și SC X SRL prin raportul de inspecție fiscală s-a efectuat reîncadrarea tranzacției stabilindu-se că aceste cheltuieli reprezintă în fapt cheltuieli de administrare și conducere în cadrul grupului ce trebuia deduse la nivel central, prin intermediul societății – mamă.

Ca urmare, prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată organele de inspecție fiscală nu au analizat condițiile ce trebuie îndeplinite privind dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de management, respectiv dacă acestea au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale societății beneficiare.

Astfel, în temeiul în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”*, coroborate cu pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede: *“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, **se va desființa Decizia de impunere nr.F-HR X/01.02.20100 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscal pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de management în funcție de prevederile legale incidente.

3. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului majorărilor de întârziere datorat bugetului de stat în condițiile în care prin prezenta decizie s-a desființat parțial Decizia de impunere nr.F-HR X/01.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată ce constituie bază de calcul pentru majorările de întârziere.

În fapt, prin prezenta decizie, așa cum s-a analizat la cap.III B.pct.1, pct.2.1 și pct.2.2, s-a respins contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei și în sumă de X lei și s-a desființat Decizia de impunere nr.F-HR X/01.02.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

În drept, potrivit art.119 alin.1 și art.120 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ART.119

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

ART.120

(1) Majorările 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.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că pentru neachitarea la termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de 18.061 lei și în sumă de X lei stabilită suplimentar pe perioada 2008 - 2009, prin Decizia de impunere nr.F-HR X/01.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, societatea datorează majorări de întârziere începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

De asemenea, referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei se reține că prin prezenta decizie, așa cum s-a analizat la cap.III B pct.2.2, s-a decis desființarea Deciziei de impunere nr.F-HR X/01.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală astfel că se va desființa decizia de impunere și pentru majorările de întârziere aferente.

Având în vedere că majorările de întârziere în sumă de .X. lei sunt aferente debitului principal stabilit prin Decizia de impunere nr.F-HR X/01.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, iar organul de soluționare nu poate stabili cuantumul majorărilor de întârziere datorate bugetului și în baza principiului de drept conform căruia „accesoriul urmează principalul” se va desființa Decizia de impunere nr.F-HR X/01.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și pentru majorările de întârziere în sumă de .X. lei, urmând ca în funcție de cele constatate la reanalizare, organele de inspecție fiscală să determine cuantumul majorărilor de întârziere datorat bugetului de stat.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.1 și alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.a) și pct.12.7 din Ordinul ANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

D E C I D E

1. Respingerea contestației formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-HR X/01.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, ca neintemeiată pentru suma de **X lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- X lei TVA.

2. Desființarea Deciziei de impunere nr.F-HR X/01.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de **X lei**, reprezentând:

- X lei -impozit pe profit;
- X lei -majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei - taxa pe valoarea adăugată ;
- X. lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și aceleași impozite și taxe ținând cont de prevederile legale aplicabile în spetă, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel X sau la Curtea de Apel X, în termen de 6 luni de la comunicare.

X

DIRECTOR GENERAL