



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 59 int.2036
Fax : +021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. ____ / ____ 2009
privind soluționarea contestației depusă de
SC Z SRL din municipiul Z,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.Z

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală – Regiunea z, prin adresa nr.Z, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.Z, asupra contestației formulate de **SC Z SRL** din municipiul Z, str.Z nr.Z, Z, CUIZ.

Contestația a fost formulată împotriva deciziei de impunere nr.Z din data de Z emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală - Regiunea Z în baza raportului de inspecție fiscală nr.Z, privind suma totală de Z lei reprezentând:

- Z lei – impozit pe profit;
- Z lei – accesorii impozit pe profit;

Societatea solicită în același timp și anularea măsurii diminuării pierderii fiscale cu suma de Z lei.

Față de data depunerii contestației, respectiv Z potrivit plicului de transmitere prin PRIORIPPOST și de data comunicării deciziei de impunere nr. Z, respectiv Z, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că sunt îndeplinite prevederile

art. 205, 207 și art.209 alin.(1) lit.b din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este legal investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, SC Z SRL invocă în susținerea cauzei următoarele argumente:

A) SC Z SRL contestă impozitul pe profit în sumă de Z lei stabilit de organele de inspecție fiscală, pentru perioada Z. Valoarea de Z lei reprezintă *“contravaloarea a 6 facturi de prestări servicii (consultanță) de la doua persoane fizice rezidente ale statului Z(anexa nr.6a), cu care SC Z SRL a incheiat 2 contracte de consultanță.”*. Organele de inspecție fiscală conform art.9 alin.7 lit.s din Legea nr.414/2002 și pct.9.14 din H.G. nr.859/2002 au stabilit impozit pe profit în valoare de Z lei, întrucât suma achitată celor doi prestatori (consultanți) persoane fizice străine Z și Z nu este deductibilă fiscal. Nedeductibilitatea acestor cheltuieli fiind stabilită de organele de inspecție fiscală ca urmarea faptului că, societatea nu a prezentat documente care să justifice natura serviciilor prestate.

Societatea Z SRL susține că *“măsura aplicată de organul de control este nelegală”* deoarece:

- nedeductibilitatea cheltuielilor se stabilește când nu sunt îndeplinite condițiile cumulative prevăzute de lege, iar *“societatea noastră a încheiat contracte cu cei doi tehnicieni, iar justificarea prestării acestor servicii o constituie specificul activității de consultanță raportat la obiectul de activitate al societății.”* Prin urmare *“cheltuiala este deductibilă [...] pentru că dispoziția legală menționată stabilește ca fiind nedeductibile acele cheltuieli pentru care nu există nici contract și nici justificare.”*

- *“corespondența prin fax și e-mail cu cei doi consultanți reprezintă “orice alte materiale corespunzătoare” și “justificarea prestării acestor servicii o constituie specificul activității de consultanță raportat la obiectul de activitate al societății”,* astfel fiind îndeplinite cerințele art.9 alin.7 lit.s din Legea nr.414/2002 și pct.9.14 din H.G. nr.859/2002.

B) SC Z SRL contestă impozitul pe profit în sumă de X lei stabilit de organele de inspecție fiscală, pentru perioada X, aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă totală de X lei, reprezentând prestări servicii (consultanță).

1. Societatea menționează faptul că, pentru cele x facturi de prestări servicii înregistrate în lunile X de la aceleași persoane menționate anterior, organele de inspecție fiscală au stabilit eronat ca fiind nedeductibilă valoarea de

X lei, conform art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 și pct.48 din H.G. nr.44/2004.

În accepțiunea societății contestatoare *“organul de control a aplicat greșit dispozițiile legale invocate”* deoarece, *“a reprodus parțial art.21 alin.4 lit.m din Codul fiscal [...]”*, aceasta *“omțând tocmai partea care stabilește ca a doua condiție pentru nedeductibilitatea cheltuielii o constituie inexistența contractelor.”*

Societatea contestatoare menționează că *„Întrucât cele doua condiții prevăzute de lege sunt cumulative, rezultă ca este suficient să existe un contract încheiat cu prestatorul de servicii pentru a fi deductibilă cheltuiala cu serviciul respectiv”*.

În același timp, societatea contestatoare susține faptul că *“este dovedită necesitatea activității de consultanță tehnică și comercială prin specificul activității desfășurate de societate [...]”*, acesta fiind una din condițiile pct.48 din H.G. nr.44/2004.

2. Societatea a înregistrat în evidențele contabile factura de prestări de servicii emisă de X din X nr.X în sumă de X lei, echivalentul a X euro, în baza contractului de prestări servicii din X, pentru care organul fiscal a stabilit nedeductibilitatea acestei cheltuieli pe considerentul că nu a prezentat *„documente care să justifice”* efectuarea prestațiilor. Contractul de consultanță prevede *„serviciile prestate sunt consultații tehnice, studii, analize și rețete, precum și asistența tehnică necesară pentru vopsirea articolelor tricotate”* pentru care, *„consultațiile tehnice au fost acordate la solicitarea beneficiarului prin telefon, fax, e-mail, iar asistența tehnică s-a realizat prin prezența specialiștilor consultantului la sediul beneficiarului”*.

Societatea susține faptul ca *„corespondența prin fax și e-mail”* reprezintă *„orice alte materiale corespunzătoare”* iar *„analizele și rețetele de coloranți”* justifică *„prestarea efectivă a serviciilor conform contractului”*.

Desemenea, societatea considera opinia organului de inspecție fiscală privitoare la *„consultanța în domeniul vopsirii tricotajelor este necesară în situația în care societatea nu desfășoară activitate de vopsire, nefiind justificată în situația în care societatea desfășoară o astfel de activitate [...]”* este eronată, întrucât, *„[...] societatea a apelat la consultanți de prestigiu, pentru a produce tricotaje la parametri de calitate stabiliți în contractele cu clienții externi”*.

C) Societatea a înregistrat în evidențele contabile factura de prestări de servicii emisă de SC X SRL, seria X nr.X în sumă de x lei, din care TVA în sumă de X lei, reprezentand - *„contravaloare servicii de intermediere conform contractului nr.X”*. Organele de inspecție fiscală au stabilit nedeductibilitatea cheltuielilor în valoare de X lei întrucât, documentele prezentate de societate

„sunt insuficiente pentru a demonstra realitatea acestei prestari, respectiv SC Z SRL nu a prezentat organelor de inspectie documente care sa justifice natura serviciilor prestate si in ce au constat aceste servicii conform actelor normative in vigoare”.

Societatea menționează că organul de inspecție fiscală nu precizează care sunt documentele justificative care lipsesc pentru a dovedi că serviciul facturat a fost prestat efectiv.

Societatea contestatoare consideră *„cheltuielile cu prestarea serviciului de intermediere sunt deductibile fiscal, pentru ca exista contract de intermediere, iar necesitatea prestarii serviciului este justificata”.*

SC Z SRL susține: *„Contractul de intermediere si factura sunt documente suficiente pentru dovedirea prestarii serviciului, prestarea efectiva a serviciului rezultand tocmai din incheierea contractului de vanzare intre beneficiar și acceptantul ofertei”.* În susținerea celor de mai sus, societatea precizează că intermediarul are dreptul la remunerație din momentul încheierii actului juridic pe care l-a intermediat așa cum s-a pronunțat instanța în Decizia nr.3456/1999 a Curții Supreme de Justiție, Secția Comercială.

Societatea contestatoare nu este de acord cu masura organelor de inspecție fiscală care nu au inteles specificul raporturilor comerciale *„obiectul acestui contract nu consta in identificarea cumparatorului exclusiv de catre intermediar”*, ci, cuprinde doua categorii de obligatii ale prestatorului intermediar *„identificarea de parteneri pentru beneficiar” si „depunerea tuturor diligentelor pentru a facilita acceptarea ofertei beneficiarului de catre potentialul cumparator”.* Astfel, întârzierea cu care s-a semnat contractul, respectiv data de X, față de data de X, s-a datorat tocmai prezentării de către intermediar a *„altor oferte comparabile și prin negocieri repetate pentru determinarea acceptării ofertei de preț a beneficiarului”*, ceea ce a determinat *„cumpărătorul să accepte prețul solicitat”.*

Societatea precizează că organele de inspecție fiscală au mentionat în procesul verbal nr.X că SC X SRL *„nu a putut preciza data vanzarii titlurilor de participare si nici numele clientului pe care l-a identificat si prezentat in vederea achizitiei titlurilor de participare”*, fapt retinut in urma controlului incrucisat si din nota explicativa luata administratorului societatii.

De asemenea, contestatoarea susține că *„[...] nu poate fi inasa imputata societatii noastre [...]”* atitudinea societății de intermediere SC X SRL față de organele de inspecție fiscală care, au efectuat un control incrucisat, privind *„abordarea exagerată a obligației de confidențialitate”* și *„în nici un caz nu poate duce la concluzia că prestarea serviciului nu a avut loc, câtă vreme*

activitatea intermediarului s-a finalizat tocmai prin încheierea contractului de vânzare-cumpărare de acțiuni”.

În consecință, societatea contestă măsura organelor de inspecție fiscală care au majorat cheltuielile nedeductibile cu valoarea de X lei, stabilind cu totul nelegal impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei și majorările de întârziere aferente în sumă de X lei.

D) Societatea contestă măsura organelor de inspecție fiscală privind diminuarea pierderii fiscale cu suma de X lei stabilită ca nedeductibilă fiscal, care este compusă astfel:

- suma de X lei reprezentând servicii profesionale privind pregătirea documentelor și declarațiilor financiare în legătură cu X, efectuate de consultantul X. Societatea contestatoare menționează faptul că *“organul de control nu a luat în considerare un document justificativ [...] fără să motiveze această excludere.”*, respectiv anexa nr.X la raportul de inspecție fiscală, document ce cuprinde un *studiu de piață* efectuat de consultantul X din X,

- suma de X lei reprezentând avansuri de deplasare achitate societății de consultanță X, în baza contractului de servicii din X. Contestatoarea menționează că măsura organului de inspecție fiscală este nelegală întrucât contractul de servicii și anexa nr.1 la acest contract constituie documente justificative în sensul art.6 din Legea nr.82/1991 și art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

- suma de X lei reprezintă anularea creanței firmei X. Societatea contestatoare consideră că *“Soluția organului de control este nelegală, anularea creanței firmei X se încadrează în prevederile pct.32 ind.1 din H.G. nr.44/2004, fiind consecința dificultăților majore care au afectat patrimoniul debitorului X dificultăți determinate de conjucturile externe.”*, documente ce nu au fost luate în considerare de organele de inspecție fiscală, respectiv anexa nr.X la raportul de inspecție fiscală.

E) Societatea contestă măsura organelor de inspecție fiscală privind diminuarea pierderii fiscale cu suma de Z lei, reprezentând cheltuieli cu dobânzile achitate de societate în temeiul contractului de credit nr.Z din data de Z încheiat cu Z SA. Întrucât societatea Z SRL a acordat un împrumut fără dobândă societății Z SRL unde SC Z SRL deține Z din capitalul social, organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibile sumele reprezentând dobânda achitată bancii pentru propriul împrumut. Societatea susține *“Dispozițiile legale invocate de organul de control – art.19 alin.1 și art.21 alin.1 din Codul fiscal – nu reprezintă temei legal pentru a stabili că sunt nedeductibile cheltuielile cu dobânzile aferente creditului contractat de societate la bancă.”*

II. Prin decizia de impunere contestată nr.Z organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală - Regiunea Z au stabilit debite suplimentare în baza următoarelor constatări din raportul de inspecție fiscală nr. Z:

Perioada verificată :

Z – pentru impozitul pe profit.

Obiectul principal de activitate al SC Z SRL, declarat de societate în perioada verificată a fost:

- CAEN 1772- “fabricarea articolelor tricotate sau croșetate” – Z,
- CAEN 7011- “dezvoltare (promovare) imobiliară” – Z.

IMPOZIT PE PROFIT

III.1.A) Organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada Z că SC Z SRL a înregistrat în evidența contabilă în debitul contului 628 “*alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*”, suma de Z lei reprezentând contravaloarea a x facturi de consultanță de la două persoane fizice rezidente ale statului x, astfel:

- cu Z - contractul de consultanță comercială, fără număr din data de Z aferent unei perioade de Z, Z euro/lună, pentru care “*serviciul va fi asigurat prin vizite personale la SC Z SRL, sau serviciul de consultanță din Z prin telefon, fax, e-mail*”,

- cu Z – contractul de consultanță a gestiunii, fără număr din data de Z aferent unei perioade de Z luni, Z euro/lună, pentru care “*serviciul va fi asigurat prin vizite personale la SC Z SRL, sau serviciul de consultanță din Italia prin telefon, fax, e-mail*”

Întrucât, societatea “*nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente care să justifice natura serviciilor prestate de cele două persoane fizice nerezidente, respectiv dacă serviciile au fost efectiv prestate, în ce au constat acestea, termene de execuție, justificări a prestațiilor efectuate pentru SC Z SRL*”, conform art.9 alin.7 lit.s, art.7 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare, pct.9.14 din HG nr.859/2002 și art.94 alin.1 din OG nr.92/2003, s-au majorat cheltuielile nedeductibile fiscal cu suma de Z lei aferentă trimestrului Z și s-a calculat suplimentar impozit pe profit pentru anul z în sumă de Z lei.

În baza prevederilor art.12 și art.13 din OG nr.61/2002, art.119 și art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,

societatea datorează majorări de întârziere în sumă de Z lei și penalități de întârziere în sumă de Z lei.

III.1.B) Prin raportul de inspecție fiscală încheiat în data de Z, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.Z, organele de inspecție fiscală au verificat impozitul pe profit aferent perioadei Z, stabilind următoarele:

- **în lunile Z** – organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă totală de Z lei pentru Z facturi de prestări servicii (consultanță) de la două persoane fizice rezidente ale statului Z, cu care SC Z SA a încheiat două contracte de consultanță (contractele prezentate la pct. A din prezenta decizie), întrucât societatea nu a prezentat documente care să justifice serviciile efectuate.

Conform art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și în colaborare cu pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală au reîntregit baza impozabilă cu suma de Z lei, reprezentând cheltuiala nedeductibilă la calculul profitului impozabil și s-a calculat impozit pe profit pentru X.

- **în luna Z** – societatea înregistrează în debitul contului 471 “*cheltuieli înregistrate în avans*”, contravaloarea facturii de prestări servicii nr.Z de la firma Z în sumă de Z euro Z În perioada Z societatea înregistrează eșalonat/lunar pe cheltuieli, în debitul contului 628 “*alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*”, suma de Z lei.

Contractul de consultanță fără număr din data de Z încheiat cu firma Z în calitate de prestator, prezintă următoarele servicii “*consultații tehnice, studii, analize și rețete, precum și asistența tehnică necesară pentru vopsirea articolelor tricotate. Consultațiile tehnice vor fi acordate la solicitarea beneficiarului prin telefon, fax, e-mail, iar asistența tehnică se va realiza prin prezentarea specialiștilor consultantului la sediul beneficiarului*”.

Întrucât, pentru acest contract societatea contestatoare “*nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente care să justifice natura serviciilor prestate, respectiv dacă serviciile au fost efectiv realizate, în ce au constat acestea, termene de execuție, justificări a prestațiilor efectuate*”, organele de inspecție fiscală conform art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, a stabilit ca nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit suma de Z lei reprezentând Z lei X Z luni pentru trimestrele Z.

Conform constatărilor organelor de inspecție fiscală și art.19 alin.1 din OG nr.92/2003, art.19 din Legea nr.571/2003 s-a procedat la recalcularea bazei de impozitare luată în calcul la determinarea impozitului pe profit pentru anul Z, respectiv majorarea cheltuielilor nedeductibile cu suma de Z lei și stabilirea impozitului pe profit datorat în sumă de Z lei.

În baza prevederilor art.119 și art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, societatea datorează majorări de întârziere în sumă de Z lei și penalități de întârziere în sumă de Z lei.

III.1.C) - În luna Z societatea Z SRL a înregistrat în debitul contului 628.06 „*alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*” – prin nota contabilă nr.Z valoarea de Z lei, din factura de prestări de servicii emisă de X SRL din București, seria X nr.X ce are înscris la rubrica – denumirea produselor - „*c/v intermediere cf. ctr. X*”.

Pentru justificarea acestei prestări de serviciu SC Z SRL a prezentat organelor de inspecție fiscală factura seria X nr.X emisă de SC Z SRL, contractul nr.Z semnat de cele două societăți și un protocol încheiat în data de Z din care rezultă că administratorul societății SC Z SRL consideră îndeplinite obligațiile asumate prin contract și este de acord cu plata sumei de Z euro plus TVA, la cursul din data facturării, fără a prezenta și alte documente care să demonstreze realitatea acestei prestări de servicii care să justifice natura serviciilor prestate și în ce au constat aceste servicii, așa cum prevede pct.48 din HG. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu referire la art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încheiate următoarele contracte:

- Contractul de intermediere nr.Z în baza căruia Z SRL în calitate de intermediar se obligă să identifice parteneri pentru beneficiarul SC Z SRL (SC Z SRL) și să mijlocească vânzarea titlurilor de participare deținute de aceasta la societatea bancară Z SA în schimbul unei remunerații de Z% din valoarea de vânzare, la care se adaugă TVA.

- Contractul de vânzare-cumpărare de acțiuni, fără număr, semnat la Z în data de Z de către SC Z SRL (SC Z SRL) împreună cu un număr de alte Z societăți deținătoare de acțiuni ale societății bancare Z, prezintă procedura prin care acesta vinde acțiunile pe care le deține în capitalul societății bancare Z SA societății italiene Z. Deasemenea din acest contract rezultă că la data de Z cele două societăți mai sus menționate au încheiat un acord prin care și-au exprimat dorința de a încheia operațiunea de vânzare-cumpărare a acțiunilor și au stabilit criteriile de determinare a prețului tranzacției.

La data de Z, data acordului semnat între cele două societăți, societatea de intermediere, SC Z SRL, nu era încă înmatriculată la Oficiul Registrul Comerțului, data de înmatriculare a acesteia fiind Z.

De asemenea și contractul de intermediere nr.Z prin care SC Z SRL se obligă să identifice parteneri pentru vânzarea acțiunilor este datat Z, respectiv la o dată ulterioară acordului încheiat de SC Z SRL cu societatea x care i-a cumpărat acțiunile.

S-a solicitat și s-a efectuat controlul încrucișat la societatea Z SRL, întocmindu-se procesul verbal nr.Z, prin care s-a constatat că societatea de intermediere detine aceleasi documente pentru justificarea relatiei comerciale cu SC Z SRL si nu a putut prezenta documentele justificative privind prestarea de servicii efectuată și nici nu a putut preciza data vânzării titlurilor de participare ale societății bancare Z SA și nici numele clientului pe care l-a identificat și prezentat în vederea achiziției titlurilor de participare. Din Nota explicativă a administratorului societății Z SRL, rezultă că în perioada Z exista un singur angajat ce deținea calitatea de director, persoana angajată cu jumătate de normă.

Deasemenea, organele de inspecție fiscală în baza documentelor puse la dispoziție în timpul inspecției fiscale au stabilit următoarele:

- cumpărătorul final al acțiunilor pe care SC Z SRL le avea spre vânzare este Z,

- cu Z s-a semnat un acord, "Convenție" la data de Z, această dată fiind cu șase zile înainte ca societatea de intermediere Z SRL să fie înmatriculată la Registrul Comerțului și cu Z de zile înainte de încheierea contractului prin care se obliga să identifice cumpărătorii pentru acțiunile pe care le avea spre vânzare SC Z SRL.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că toate aceste documente sunt insuficiente pentru a demonstra realitatea acestei prestări de servicii, respectiv că nu s-au prezentat documente care să justifice natura serviciilor prestate și în ce au constatat aceste servicii.

În baza art.19, art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, art.94 alin.1 din OG nr.93/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, organele de inspecție fiscală au recalculat baza de impozitare pentru determinarea impozitului pe profit majorând cheltuielile nedeductibile fiscal cu suma de Z lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încheiat contractul de servicii, fără numar, din data de Z ce a fost încheiat cu societatea

Z in baza căruia societatea Z se angaja să furnizeze servicii de consultanță financiară în domeniul achizitiei de către SC Z SRL a unei banci din Z, în schimbul unui comision de z% din valoarea tranzacției. Acest contract se află la baza înregistrării valorii de Z euro din luna Z, reprezentând avans cheltuieli de deplasare. Societatea a înregistrat respectiv înregistrează în conturile de cheltuieli cont 628.41 „*alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*” suma de Z lei.

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că aceste cheltuieli de deplasare au fost înregistrate în avans pentru personalul societății italiene, care reprezentau SC Z SRL în calitate de împuterniciți cu un mandat pe o perioada de Z luni de la data semnării contractului și, până la data finalizării inspecției fiscale. Societatea nu a achiziționat nicio societate bancară.

Întrucât, societatea nu deține documente justificative conform art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, și în conformitate cu prevederile art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, suma de Z lei a fost stabilită ca fiind nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

Astfel, în conformitate cu art.94 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu art.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de Z lei.

În baza prevederilor art.119 și art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, societatea datorează majorări de întârziere în sumă de Z lei.

III.1.D) În luna Z societatea Z SRL a înregistrat pe cheltuieli în debitul contului 628.42 – factura externă nr.Z emisă de Z în valoare de Z lei, echivalentul a Z euro – reprezentând servicii profesionale privind pregătirea documentelor și declarațiilor financiare în legătură cu societatea Z, în baza contractului de consultanță datat Z.

Întrucât, societatea Z SRL a prezentat organelor de inspecție fiscală Contractul de consultanță încheiat între părți și factura externă emisă de Z fără a prezenta și alte documente justificative din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate, respectiv, justificarea serviciilor prin situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate și/sau de piața, sau alte acte similare, din care să rezulte serviciile prestate, termene de execuție etc, organele de inspecție fiscală în conformitate cu art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de

aplicare a Codului Fiscal, au stabilit nedeductibilitatea cheltuielilor în valoare totală de Z lei diminuând pierderea fiscală a anului Z cu această sumă.

Societatea Z SRL a înregistrat avansuri de deplasare plătite societății Z în baza Contractului de servicii din data de Z, înregistrând pe cheltuieli în debitul contului 628.41 suma de Z lei compusă din Z lei Z.

Contractul din data de Z încheiat cu firma Z stabilește furnizarea de servicii de consultanță financiară în vederea achiziționării unei bănci din Z contra unui comision de intermediere de z% din valoarea tranzacției. Până la finalizarea raportului de inspecție fiscală societatea nu a încheiat nicio tranzacție de acest gen.

Întrucât, societatea nu deține documente justificative conform art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, și în conformitate cu prevederile art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, suma de Z lei a fost stabilită ca fiind nedeductibilă la calculul impozitului pe profit astfel încât s-a diminuat pierderea fiscală a anului Z înregistrată de societate cu această valoare.

În luna Z societatea Z SRL a înregistrat în contul de cheltuieli 628.8 suma de Z lei reprezentând anularea creanței firmei Z, creanță înregistrată inițial în contul 4118.06.

Organele de inspecție fiscală au stabilit această cheltuială ca nedeductibilă fiscal, întrucât societatea nu a prezentat documente care să demonstreze încadrarea în una din situațiile prevăzute de art.21 alin.2 pct.n din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în coroborare cu pct.32 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

Suma de Z lei a fost stabilită de organul de inspecție fiscală ca fiind cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil al anului Z și va conduce la diminuarea pierderii fiscale a anului Z cu această valoare.

În concluzie, pentru exercițiul financiar Z, a fost stabilită suma de z lei ca fiind cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil datorat bugetului de stat de SC Z SRL, respectiv cu această sumă s-a diminuat pierderea fiscală a anului Z.

III.1.F) În data de Z SC Z SRL a contractat un credit de la Z SA în valoare de Z euro (Z lei), dobânda fiind de Z% /an. Creditul fiind contractat pentru achitarea integrală a creditului acordat de această bancă societății Z SRL (societatea afiliată unde SC Z SRL deține Z% din capitalul social) conform contractului nr.Z, unde SC Z SRL are calitatea de creditor și SC Z SRL are calitate de împrumutat. Creditul a fost acordat pe perioada de un an, fără dobândă.

Organele de inspectie fiscala au stabilit faptul ca SC Z SRL a înregistrat și suportat eronat dobânda aferentă creditului acordat de Z SA pentru inchiderea/achitarea integrala a creditului acordat de acesta banca societatii comerciale Z SRL (societatea afiliata in care SC Z detine z% din capitalul social) pentru lunile Z în sumă totală de Z lei acestea fiind înregistrate în contul 666 “*cheltuieli privind dobânzile*”.

În conformitate cu art.19 alin.1 și art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit că aceste cheltuieli efectuate cu dobânzile suportate în contul unei alte persoane juridice sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit și cu această suma s-a diminuat pierderea fiscală a semestrului Z la SC Z SRL.

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

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă totală de Z 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 societatea Z SRL nu probează cu documente realitatea efectuării unor astfel de servicii.

În fapt, societatea Z SRL a înregistrat în perioada X cheltuieli în baza a două contracte de consultanță încheiate în data de x cu două persoane rezidente ale statului Z pentru servicii de *consultanță comercială* asigurate de Z și servicii de *consultanță a gestiunii* asigurate de Z.

Conform acestora “*serviciul va fi asigurat prin vizite personale la SC Z SRL, sau serviciul de consultanță din Z prin telefon, fax, e-mail*”. Contractele au fost încheiate pe o perioada de Z luni, valoarea contractului de consultanță comercială fiind de Z euro/luna și a celui de consultanță a gestiunii fiind de Z euro/luna.

Societatea inregistrează în luna Z în debitul contului 471 “*cheltuieli înregistrate în avans*”, contravaloarea facturii de prestări servicii nr.Z de la societatea Z în sumă de Z euro, reprezentând Z lei, în baza contractului de consultanță fără numar din data de Z. Ulterior în perioada Z societatea

înregistrează cheltuieli deductibile eşalonat, în debitul contului 628 *“alte cheltuieli cu servicii executate de terți”* în valoare de Z lei lunar, în total Z lei x Z luni =Z lei.

Prestatorul Z se angaja să efectueze în baza contractului servicii *“consultații tehnice, studii, analize și rețete, precum și asistența tehnică necesară pentru vopsirea articolelor tricotate. Consultațiile tehnice vor fi acordate la solicitarea beneficiarului prin telefon. Fax, e-mail, iar asistența tehnică se va realiza prin prezența specialiștilor consultantului la sediul beneficiarului”*.

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca SC Z SRL a înregistrat cheltuielile cu serviciile de consultanță eronat, întrucât societatea nu a prezentat *“documente care sa justifice natura serviciilor prestate, respectiv daca serviciile au fost efectiv realizate, în ce au constat acestea, termene de execuție, justificări a prestațiilor efectuate pentru SC Z SRL”*, majorând în consecință cheltuielile nedeductibile astfel:

- trimestrul Z cu suma de Z lei,
- trimestrul Z cu suma de Z lei,
- trimestrul Z cu suma de Z lei,
- trimestrul Z cu suma de Z lei,
- trimestrul Z cu suma de Z lei.

Prin contestația formulată, SC Z SRL contestă constatările organului de inspecție fiscală privind stabilirea nedeductibilității cheltuielilor în sumă de Z lei înregistrate în anul Z și a cheltuielilor în sumă de Z lei din anul Z, întrucât *“[...] organul de control a aplicat greșit dispozițiile legale invocate”*, iar *“corespondența prin fax și e-mail reprezintă orice alte materiale corespunzătoare”*.

În drept, în perioada Z sunt aplicabile prevederile art.9 alin.7 lit.s din Legea nr.414/2002 – privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:

s) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, prestări de servicii sau asistență, în situația în care nu sunt încheiate contracte în formă scrisă și pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată;”

coroborate cu prevederile pct.9.14 din H.G. nr.859/2002 care precizează:

[...] În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și a tarifelor 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.

Verificarea prestației se realizează prin analiza documentelor justificative care atestă efectuarea serviciilor - situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.”

Pentru anul Z sunt aplicabile prevederile art. 21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

coroborate cu prevederile pct.48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004, care precizează:

“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.”

Condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile sunt expres prevăzute la articolele de lege mai sus citate, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor,

contribuabilul având și obligatia să probeze necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate.

Prin adresa nr.Z Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor a solicitat SC Z SRL prezentarea contractului de consultanță fără număr din data de Z încheiat cu X în calitate de prestator, rezident al statului Z și contractul de consultanță a gestiunii fără număr din data de Z încheiat cu Z în calitate de prestator, rezident al statului Z. Până la data întocmirii prezentei decizii aceasta nu a dat curs solicitării.

SC Z SRL a prezentat în susținerea contestației pentru justificarea serviciilor prestate Z facturi de prestări servicii din perioada Z.

Pentru cheltuielile din luna Z s-a prezentat contractul de consultanță fără număr din data de Z încheiat cu societatea Z și factura de prestări servicii nr.Z, contract ce a fost depus la dosarul cauzei nesemnlat și nestampilat de către cele două societăți.

Potrivit raportului de inspecție fiscală nr.Z, în cele două contracte încheiate în data de Z cu persoanele rezidente ale statului Z, respectiv Z, se precizează:

- *“serviciul va fi asigurat prin vizite personale la SC Z SRL, sau serviciul de consultanță din Z prin telefon, fax, e-mail.”*

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală rezultă faptul că serviciile de consultanță nu sunt prezentate detaliat, nu sunt cuantificate, nu sunt prevăzute termene de execuție, astfel încât să se poată verifica dacă societatea Z și cele două persoane rezidente ale statului Z au prestat servicii de consultanță în cantitatea, de calitate și la termenele asumate, justificând în acest mod sumele facturate.

În susținerea contestației Z SRL menționează următoarele:

- referitor la cele două contracte din data de Z *“toată corespondența prin fax și e-mail cu cei doi consultanți reprezintă **orice materiale corespunzătoare**” și “(...) este suficient să existe un contract încheiat cu prestatorul de servicii pentru a fi deductibilă cheltuiela cu serviciul respectiv”,*
- referitor la contractul de consultanță din data de Z *“Conform contractului, consultațiile tehnice au fost acordate la solicitarea beneficiarului prin telefon, fax, e-mail, iar asistența tehnică s-a realizat prin prezentarea specialiștilor consultantului la sediul beneficiarului.”* iar *“analizele și rețetele de coloranți realizate de*

consultantul Z pentru activitatea de vopsire a tricotajelor justifică prestarea efectivă a serviciilor conform contractului”.

Având în vedere caracterul de maximă generalitate a documentelor prezentate, respectiv facturi, se reține că acestea nu sunt de natură a proba **prestarea efectivă a serviciilor de consultanță** întrucât nu sunt însoțite de documente justificative respectiv, *situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.*

Prin contestația formulată societatea Z SRL susține ca pentru ambele cazuri, *corespondența prin fax si e-mail reprezintă orice materiale corespunzătoare* fără a prezenta această corespondență în timpul inspecției fiscale și în susținerea contestației, prezentarea facturilor și contractelor fiind o condiție necesară dar insuficientă conform legislației în vigoare.

Prin urmare, susținerea societății contestatoare potrivit căreia : *“nu sunt îndeplinite condițiile cumulative prevăzute de lege pentru stabilirea cheltuielilor ca fiind nedeductibile “*, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece potrivit dispozițiilor legale incidente în speță, deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu serviciile este condiționată nu numai de existența unui contract ci și de **prestarea efectivă a serviciului**, prestare pentru care societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că a fost efectuată.

De asemenea, nici susținerea contestatoarei potrivit căreia *“organul de control stabilește fără temeii că suma achitată de societate celor doi consultanți este nedeductibila (...)”* fiind prevăzut în contract realizarea acestor servicii *prin vizite personale (...), sau serviciul de consultanță din Italia prin telefon, fax, e-mail”*, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece societatea contestatoare nu a prezentat organelor de inspecție fiscală și nici la dosarul soluționării contestației documente care sa stabileasca implicarea celor doua persoane rezidente ale statului Z in activitatea de consultanta respectiv sa se justifice prestarea efectiva a serviciilor enumerate în contractele de consultanță, așa cum stabilește legea fiscală pentru încadrarea cheltuielilor cu serviciile de consultanță.

Desemenea, referitor la contractul de consultanta incheiat cu societatea Z, contestatoarea precizeaza ca: *Conform contractului, consultațiile tehnice au fost acordate la solicitarea beneficiarului prin telefon, fax, e-mail, iar asistența tehnică s-a realizat prin prezentarea specialiștilor consultantului la sediul beneficiarului și analizele și rețetele de coloranți realizate de consultantul Z pentru activitatea de vopsire a tricotajelor justifică prestarea efectivă a serviciilor conform contractului.* Aceste precizari nu sunt de natură a proba prestarea efectivă a serviciilor de consultanță întrucât societatea nu aduce în

susținerea contestației aceste consultații tehnice, corespondența avută cu specialiștii în cauză, analize, rețete de coloranți și alte documente care pot fi prezentate pentru susținerea cauzei, deci nu se justifică efectuarea prestațiilor efectuate de societatea Z așa cum prevede legea fiscală.

În concluzie, serviciile de consultanță pentru care SC Z SRL a înregistrat în anul Z cheltuieli în sumă de Z lei, nu sunt deductibile fiscal.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, legal au procedat la neacordarea deductibilității fiscale a cheltuielilor în sumă de Z lei, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru acest capăt de cerere vizând impozitul pe profit aferent și accesoriile corespunzătoare.

Pe cale de consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, se va respinge contestația și pentru accesoriile aferente acestui impozit.

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă totală de Z lei aferent cheltuielilor cu serviciile de intermediere, 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 societatea Z SRL nu justifică cu documente faptul că aceste servicii de intermediere au fost efectiv prestate de către prestator.

În fapt, societatea contestatoare, respectiv SC Z SRL a înregistrat în debitul contului 628.06 „*alte cheltuieli cu servicii executate de terți*” la luna Z, prin nota contabilă nr.Z factura de prestări servicii emisă de SC Z SRL din București, seria Z nr.Z în valoare de Z lei, ce avea înscris la rubrica – denumirea produselor - „*c/v intermediere cf. ctr. Z*”.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că SC Z SRL a înregistrat cheltuieli cu serviciile de intermediere în baza contractului de intermediere încheiat în data de Z cu societatea Z SRL în valoare de Z lei în anul Z, eronat, pe motiv că societatea nu a prezentat documente prin care să justifice natura serviciilor prestate și în ce au constatat aceste servicii conform actelor normative în vigoare respectiv art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

Prin contestația formulată SC Z SRL sustine: *“Organul de control nu precizează însă care sunt documentele justificative pe care societatea noastră ar trebui să le dețină pentru a justifica prestarea serviciului”*.

Societatea contestă măsura prin care *“organul de control a majorat cheltuielile nedeductibile fiscal cu suma de Z lei, cu încălcarea dispozițiilor legale în temeiul carora susține că a aplicat această măsură, stabilind cu totul nelegal un impozit pe profit suplimentar în sumă de Z lei (z+z) și majorările de întârziere aferente în sumă de Z lei”*.

Acesta precizare conduce la identificarea impozitului pe profit în suma de z lei aferent cheltuielilor în valoare de Z lei stabilite ca nedeductibile potrivit Raportului de Inspecție Fiscală nr.Z. Aceasta valoare corespunde *“cheltuielilor fără documente justificative”* pentru *“prestări servicii externe de consultanță financiară”*, efectuate de Z.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.1 și art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

ART. 19 (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 “(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

coroborate cu prevederile pct. 12 și pct. 48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004, care precizează:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din 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.”

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

Așadar, cheltuielile cu prestările de servicii sunt deductibile numai în condițiile în care serviciile achiziționate sunt necesare contribuabilului în vederea desfășurării activității producătoare de venituri.

Deasemenea, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este condiționată de probarea prestării efective a serviciilor cu documentele enumerate de legiuitor.

Din analiza contractului de intermediere nr.Z semnat de SC Z SRL și SC Z SRL, actualmente SC Z SRL, cele două societăți au convenit următoarele:

La cap.IV „Obligațiile intermediarului”,

- „1. să facă demersurile necesare pentru identificarea acceptantului ofertei;
2. să-l informeze de îndată pe beneficiar asupra acceptării ofertei;
3. să faciliteze stabilirea contractului între beneficiar și acceptantul ofertei;
4. să efectueze demersurile profesionale uzuale pentru a determina părțile de la pct.3 să încheie operațiunea avută în vedere.”

La cap.V „Obligațiile beneficiarului”,

- “1. să predea intermediarului, la semnarea acestui contract, oferta fermă, completă și precisă[...]
5. să plătească intermediarului o remunerație de Z% din valoarea de vânzare, la care se adaugă TVA. Remuneratia va fi platita in intregime numai dupa finalizarea tranzactiei de vanzare.

Prezentul contract are efecte juridice si economice numai la transferul efectiv al actiunilor in baza actului de cesiune, act care va fi comunicat intermediarului dupa semnarea de catre partile acestuia.”

În vederea justificării cheltuielilor cu serviciile de intermediere SC Z SRL a prezentat următoarele documente:

- ✓ convenția din Z, încheiată între Z, membră a Z, și SC Z SRL, actualmente SC Z SRL, semnată și acceptată de reprezentantul societății contestatoare la data de Z, convenție care este prezentată la dosarul cauzei în limba Z,
- ✓ contractul de vânzare-cumpărare semnat la Z la Z, între Z și Z SRL, actualmente SC Z SRL,
- ✓ contractul de intermediere nr.Z semnat de SC Z SRL din Z, în calitate de intermediar, și SC Z SRL, actualmente SC Z SRL, în calitate de beneficiar,
- ✓ protocolul încheiat în data de Z între SC Z SRL și SC Z SRL,
- ✓ factura seria Z nr.Z emisă de SC Z SRL.

Potrivit raportului de inspecție fiscală, convenția din Z, încheiată între Z, membră a Z, și SC Z SRL, actualmente SC Z SRL împreună cu un număr de alte Z societăți deținătoare și vânzătoare de acțiuni ale societății Z, semnată și acceptată de reprezentantul societății contestatoare la data de Z, prevede:

1) la pct.7, părțile au convenit încheierea contractului de vânzare-cumpărare până la data de Z,

2) la pct.3, **au fost stabilite criteriile de determinare a prețului acțiunilor în funcție de valoarea patrimoniului net contabil al Z**, respectiv de Z ori valoarea patrimoniului net contabil, care la data de Z a fost în sumă de Z RON. Astfel, valoarea patrimoniului la care s-a convenit calcularea valorii acțiunilor tranzacționate de fiecare vânzător, în funcție de ponderea pe care fiecare vânzător o deține în capitalul băncii, este în sumă de Z RON, respectiv Z RON *Z.

3) **nicio parte semnatară a convenției nu a avut obiecțiuni privind prețul sau orice alt aspect din conținutul convenției.**

Contractul de vânzare-cumpărare semnat la Z la Z, între Z și SC Z SRL, actualmente SC Z SRL împreună cu un număr de alte Z societăți deținătoare de acțiuni ale societății Z, prezintă următoarele informații:

1) potrivit pct. G, la data de Z Z a semnat împreună cu toți ceilalți acționari ai Z “*un acord prin care și-au manifestat voința de a finaliza operațiunea directă, în așa fel încât Z să facă parte din Z.*”

2) la pct. L se precizează: contractul de vânzare-cumpărare s-a încheiat în funcție de “o evaluare totală de Z% din capitalul economic al Z de Z RON”.

3) la pct.H și I se precizează că termenul pentru încheierea contractului de vânzare-cumpărare a acțiunilor s-a amânat din Z în data de Z și faptul că acest lucru s-a datorat realizării unei “due diligence” din partea societății cumpărătoare, ce viza:

“aspectele de tip legal, contabil și fiscal legate de Z, care, ținând seama de datele cele mai recente, disponibile, și în orice caz, care nu sunt anterioare celor despre situația semestrială din Z, să cuprindă verificarea creditelor în buget, gestionării riscurilor de schimb și a ratei dobânzii, a folosirii lor către clientelă, certificatelor și operațiunilor pe derivate, fondurilor de asigurări sociale și a fondurilor de risc și în raport cu procesele în curs și notificate și în raport cu datoriile fiscale și orice alt element considerat relevant de Cassa”.

4) la pct.P se precizează:

“Convenția, definind pentru toate aspectele esențiale perioadele, **criteriile de determinare a pretului** și modalitățile unei eventuale cesiuni a acțiunilor rămase din partea celorlalți acționari[...].”

5) la art.2.1 alin.a) se stipulează că evaluarea capitalului economic de Z RON a stat la baza stabilirii sumei tranzacționate de Z EURO, pentru ponderea de Z% din capitalul social al Z pe care societatea Z SRL, actualmente SC Z SRL a vândut-o societății Z, cursul valutar fiind de Z RON.

6) art.6.2 precizează asociații vânzători se obligă că, pe o perioadă de Z ani, începând cu data Closing-ului, respectiv începând cu data de Z să mențină secrete toate informațiile referitoare la acest aspect legat de întreprindere, activitatea și afacerile Z.

Astfel, potrivit punctului G. din contractul de vânzare-cumpărare semnat la Z la Z, între Z și SC Z SRL, actualmente SC Z SRL împreună cu un număr de alte Z societăți deținătoare de acțiuni ale societății Z, rezultă că societatea contestatoare **a încheiat în mod direct contractul de vânzare-cumpărare** a acțiunilor, deci nu prin intermediul SC Z SRL.

Având în vedere succesiunea în timp a contractelor în raport de obiectul acestora, convenția din Z la care se face trimitere în cuprinsul contractului de vânzare-cumpărare, se reține faptul că aceasta ar trebui să reprezinte punerea în executare a contractului de intermediere, ceea ce presupune de fapt încheierea lui prealabilă. Or, în speță, încheierea convenției din Z **s-a finalizat în Z, anterior încheierii contractului de intermediere**, fapt necontestat de altfel nici de societate.

Mai mult, referitor la încheierea contractelor de vânzare, se reține că părțile contractante au folosit sintagma **“un acord prin care și-au manifestat voința de a finaliza operațiunea directă, în așa fel încât Z să facă parte din Z”**. Interpretarea logică și gramaticală a acestei sintagme rezultă că contractul de intermediere, scopul și finalitatea lui rămâne fără obiect, în sensul că, sintagma nu mai presupune negocierea, intermedierea, încheierea de contracte în numele și/sau de către beneficiar și pe cheltuiala acestuia din urmă prin intermediul SC Z SRL.

Conform datelor preluate de pe site-ul oficial al Ministerului Finanțelor Publice rezultă că S.C. Z S.R.L s-a înființat din data de Z.

În consecință, rezultă că acceptantul ofertei de vânzare de acțiuni a fost identificat înainte de data înființării SC Z Z SRL, respectiv Z data încheierii Convenției de la Zși înainte de data semnării contractului de intermediere nr.Z dintre SC Z SRL și SC Z SRL, actualmente SC Z SRL.

Potrivit prevederilor art.32 și art.33 din Decretul nr.31/1954 privitor la persoanele fizice și persoanele juridice:

“ART. 32 Persoanele juridice sunt supuse înregistrării sau înscrierii, dacă legile care le sunt aplicabile reglementează aceasta înregistrare sau înscriere.

ART. 33 Persoanele juridice care sunt supuse înregistrării au capacitatea de a avea drepturi și obligații de la data înregistrării lor.”

De asemenea, art.1 din Legea nr.26/1990 privind registrul comerțului, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“(1) Comercianții, înainte de începerea comerțului, precum și alte persoane fizice sau juridice, prevăzute în mod expres de lege, înainte de începerea activității acestora, au obligația să ceară înmatricularea în registrul comerțului, iar în cursul exercitării și la încetarea comerțului sau, după caz, a activității respective, să ceară înscrierea în același registru a mențiunilor privind actele și faptele a căror înregistrare este prevăzută de lege.”

Articolul 5 alin.1 din actul normativ invocat mai sus prevede: *“(1) Înmatricularea și mențiunile sunt opozabile terților de la data efectuării lor în registrul comerțului ori de la publicarea lor în Monitorul Oficial al României, Partea a IV-a, sau în altă publicație, acolo unde legea dispune astfel.”*

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că o societate comercială ia naștere din momentul înmatriculării în Registrul Comerțului, moment în care dobândește și capacitatea de a avea drepturi și obligații.

Din analiza protocolului invocat în susținerea contestației rezultă că nu se precizează în mod explicit obligațiile care au fost îndeplinite, respectiv:

- dacă titlurile de participație ce făceau obiectul intermedierei vânzării au fost vândute,
- data la care aceste titluri de participare au fost vândute,
- dacă clientul care a achiziționat titlurile de participare a fost identificat de SC Z SRL ca urmare a contractului de intermediere nr.Z,
- numele clientului care a achiziționat titlurile de participație.

Se reține că pentru susținerea realității și utilității serviciilor prestate organele de inspecție fiscală au efectuat un control încrucișat la societatea Z SRL.

Din procesul verbal nr.z întocmit ca urmare a controlului încrucișat efectuat la societatea Z SRL, a rezultat că societatea de intermediere a prezentat organelor de inspecție fiscală aceleași documente ca și SC Z SRL, documente care, așa cum s-a arătat, nu sunt de natură să demonstreze faptul că serviciul a fost efectiv prestat.

Cu privire la argumentul societății contestatoare potrivit căruia atitudinea societății intermediare de a nu prezenta documente din care să reiasă că serviciul a fost efectiv prestat *denotă o abordare exagerată a obligației de confidențialitate* nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât organele de inspecție au efectuat controlul încrucișat la societatea intermediară în data de **Z și în data de z**, așa cum rezultă din procesul verbal înregistrat sub nr.z, aflat la pagina Z1a dosarul cauzei, iar clauza de confidențialitate prevăzută la art.6.2 din contractul de vânzare de acțiuni din Z, expirase la data de **Z** (pct.4.1 din contract).

Din analiza documentelor depuse de contestatoare la dosarul cauzei, nu rezultă care sunt serviciile pe care intermediarul le-a efectuat, pentru a se stabili dacă se justifică deductibilitatea fiscală a valorii de Z lei, întrucât:

- identificarea acceptantului ofertei nu a fost efectuată de către intermediar, așa cum este prevăzut la punctul 1, capitolul IV „Obligațiile intermediarului”, din contractul de intermediere nr.Z, întrucât societatea Z SRL, **nu există nici la data încheierii Convenției, nici la data semnării acesteia** de către societatea contestatoare, aceasta înregistrându-se la Oficiul Registrului Comerțului la data de Z;

- **criteriile de determinare a prețului acțiunilor au fost stabilite** în funcție de valoarea patrimoniului net contabil al Z, **potrivit convenției** semnată și acceptată de reprezentantul societății contestatoare la **data de Z**, așa cum se menționează la pct.P din contractul de vânzare-cumpărare semnat la Z1a Z, între Z și SC Z SRL, actualmente SC Z SRL împreună cu un număr de alte Z

societăți deținătoare de acțiuni ale societății Z, și nu ca urmare a diligențelor depuse de societatea intermediară așa cum susține societatea contestatoare,

- nu a fost prezentată nota de informare către beneficiar asupra acceptării ofertei, așa cum este prevăzut la punctul 2, capitolul IV „Obligațiile intermediarului” din contractul de intermediere nr.Z;

- nu au fost prezentate documente din care să reiasă *demersurile profesionale uzuale* efectuate de intermediar pentru a determina acceptarea ofertei de către cumpărător, așa cum este prevăzut la punctul Z, capitolul IV „Obligațiile intermediarului” din contractul de intermediere nr.Z;

În ceea ce privește, susținerea societății contestatoare potrivit careia : “(...) *cheltuielile cu prestarea serviciului de intermediere sunt deductibile fiscal, pentru că există contract de intermediere, iar necesitatea prestării serviciului este justificată.*” precum și cea potrivit căreia “*întrucât condițiile prevăzute de dispoziția legală sunt cumulative, nu se poate stabili că nu sunt deductibile cheltuielile cu prestarea serviciului de intermediere, câtă vreme există un contract legal încheiat.*”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece potrivit dispozițiilor legale incidente în speță, deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu serviciile este condiționată nu numai de existența unui contract ci și de **prestarea efectivă a serviciului**, prestare pentru care societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că a fost efectuată.

Societatea, nu prezintă în susținerea cauzei alte documente care să detalieze și să exemplifice în ce a constatat prestarea de servicii efectuată de intermediar, neputând fi stabilită legătura de cauzalitate între serviciile facturate de intermediar și contractul de vânzare de acțiuni.

Din analiza documentelor anexate în dosarul cauzei și din analiza notelor explicative date de reprezentanții societății, nu se poate identifica ce anume nu a acceptat societatea contestatoare la momentul semnării Convenției, nu rezultă nici un refuz sau obiecție privind orice alt aspect negociat și în aceste condiții nu rezultă care ar fi fost rolul intermediarului la stabilirea prețului și la încheierea contractului final de vânzare-cumpărare al acțiunilor dintre Z și S.C Z S.R.L.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, legal au procedat la neacordarea deductibilității fiscale a cheltuielilor în sumă de X lei, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru acest capat de cerere vizând impozitul pe profit în valoare de Z lei și accesoriile corespunzătoare.

Deasemenea, având în vedere constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit careia SC Z SRL datorează pentru perioada X impozit pe profit aferent cheltuielilor în sumă de **X** lei cu serviciile facturate de **X SRL X**, cât și faptul că societatea contestatoare nu aduce argumente de natura a modifica constatarea organelor de inspecție fiscală, contestația va fi respinsă ca nemotivată pentru impozitul pe profit în sumă de **X** lei aferent acestor cheltuieli, conform art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată care prevede :

“ Contestația se formuleaza in scris si va cuprinde :

c) motivele de fapt si de drept ,

d) dovezile pe care se intemeiaza contestația ”,

coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.b) si pct.2.4 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005, care stipulează :

*“Contestația poate fi respinsa ca [...] **nemotivată**, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”*

“Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Pe cale de consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, se va respinge contestația și pentru accesoriile aferente acestui impozit.

3) Referitor la măsura diminuării pierderii fiscale pentru perioada X aferentă cheltuielilor efectuate în această perioadă în 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 asupra măsurilor stabilite de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care acestea nu se afla în competența sa de soluționare.

În fapt, prin Decizia de impunere nr. X s-a stabilit impozit pe profit suplimentar de plata în suma de X lei și majorări de întârziere aferente în suma de X lei aferent perioadei X.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. X s-a constatat că în luna X în debitul contului 628.42 *“Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”* societatea Z SRL înregistrează factura externă nr.X emisă de societatea X, în valoare de **X lei** – reprezentând servicii profesionale privind pregătirea documentelor și

declarațiilor financiare în legatură cu societatea X conform contractului de consultanță din data de X.

Societatea Z SRL înregistrează în perioada X avansuri de deplasare în sumă de **X lei** pe care le înregistrează în debitul contului 628.41 "*alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*". Aceste avansuri au fost plătite societății italiene X în baza Contractului de servicii din data de X care avea ca obiect furnizarea de servicii de consultanță financiară în vederea achiziționării unei bănci din X contra unui comision de intermediere de X% din valoarea tranzacției, durata contractului fiind de X luni conform pct.4 din contract.

În luna X societatea a înregistrat ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil, în debitul contului 658.8 "*Alte cheltuieli de exploatare*" valoarea de **X lei**, reprezentând anularea creanței firmei X din X

În data de X SC Z SRL a contractat un credit de la X SA în valoare de X euro reprezentând X lei, cu o dobânda de X% pe an. În data de X SC Z SRL în calitate de creditor încheie Contractul de credit nr.X cu SC X SRL în calitate de împrumutat, prin care se acordă împrumutatului un credit în sumă de X lei, durata contractului fiind de un an, fără dobândă. În lunile X SC Z SRL a înregistrat în contul 666 "*cheltuieli privind dobânzile*" suma totală de **X lei** aferentă creditului contractat de la X, valoare care a influențat rezultatul contabil și fiscal al societății la data de X.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.19 alin.1, art.21 alin.1, art.21 alin.4 lit.m) și lit.f), art.21 alin.2 lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.32 din H.G nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a codului fiscal și ale art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, stabilind valoarea de **X lei** ca fiind nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit datorat bugetului de stat pentru anii X.

Pentru suma de X lei organele de inspecție fiscală au dispus măsura diminuării pierderii fiscale pentru anii X astfel:

- X in anul X,
- X lei in anul X.

Prin contestație societatea se îndreaptă împotriva "*măsurii diminuării pierderii fiscale cu suma de X lei*".

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 205 din ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.”

coroborat cu prevederile art.206 alin.2 din același act normativ:

“Forma și conținutul contestației

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.[...]”

Totodata la art.209 alin.2 din același act normativ se specifică:

***“(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.[...]*”**

coroborat cu pct.5.4 din Ordinul Președintelui ANAF nr.519/2005 unde se precizează :

“5.4. Competența de soluționare este dată de cuantumul total al sumelor contestate, reprezentând impozite, taxe, contribuții stabilite de plată de către organul fiscal, precum și accesorii ale acestora, sau de cuantumul total al taxelor, impozitelor, contribuțiilor, aprobate la rambursare, respectiv restituire, după caz.

Exemplu:

[...] d) Diminuarea pierderii fiscale prin neadmiterea ca deductibile a unor cheltuieli, fără a rezulta, pe cale de consecință, impozit pe profit, reprezintă măsura și intră în competența de soluționare a organului emitent al actului administrativ atacat, indiferent de cuantumul sumei contestate.[...]”

In condițiile în care, dupa cum s-a aratat, masurile în cauză nu au condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare cu titlu de impozit pe profit și în consecință nu au fost valorificate prin decizia de impunere emisă de organele de inspecție fiscală, în stabilirea competenței de soluționare a contestației formulate de societate împotriva măsurii diminuării pierderii fiscale

În suma de X lei, sunt aplicabile prevederile art.209 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, mai sus citat, respectiv competența de soluționare aparține organelor fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală – regiunea X adică organelor emitente ale actului administrativ fiscal atacat.

În consecință se va trimite contestația formulată de societate împotriva măsurilor de diminuare a pierderii fiscale în suma de **X lei** organului emitent al actului administrativ fiscal atacat în speta Activității de Inspecție Fiscală Regiunea X din cadrul DGAMC spre competența soluționare, acesta având și obligația emiterii Dispoziției de măsuri conform prevederilor art.2 Ordinului nr. 1939 din 28 decembrie 2004 - pentru aprobarea formularului "*Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală*".

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 64, 205, 206, 207, 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art. 19, 21 din Legea nr. 571/2003 republicată, pct.12, 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 9 din Legea 414/2002, pct. 9.14 din HG 859/2002, art.32 și 33 Decretul nr.31/1954, art.1 și 5 din Legea nr.26/1990, art.6 Legea nr.82/1991, pct.12.1, 5.4 și 2.4 din OPANAF nr.519/2005, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de SC Z SRL împotriva deciziei de impunere nr. X emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. X pentru suma totală de X lei reprezentând:

- X lei – impozit pe profit;
- X lei – accesorii impozit pe profit,

2. Transmiterea contestației formulate de societate împotriva măsurilor privind diminuarea pierderii fiscale cu suma de X lei din raportul de inspecție fiscală din X în baza căreia a fost emisă Decizia de impunere nr.X, organelor fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală – Regiunea X, spre competența soluționare.

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