



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17

Sector 5 , .X., CP 050741

Tel : + 021 319 97 54

Fax : + 021 336 85 48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 377 / 2015**

privind soluționarea contestației depusă de

**S.C. .X. S.R.L. din .X.**

înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția generală de soluționare a contestațiilor

sub nr. **A\_SLP 579/20.03.2015**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. .X./16.03.2015, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A\_SLP 579/20.03.2015 asupra contestației formulată de S.C. .X. S.R.L CUI .X. cu sediul în .X., .X. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./16.02.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X..

Contestația a fost formulată prin Societatea civilă de avocați „.X.”, conform împuterniciei avocațiale seria .X./2015, aflată în original la dosarul cauzei.

S.C. .X. S.R.L solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./16.02.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. și exonerarea de la plata sumei de **.X. lei**, reprezentând :

.X. lei - impozit pe profit,

.X. lei - dobânzi/majorări aferente impozitului pe profit,

.X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată,

.X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA,

.X. lei - penalități de întârziere aferente TVA.

Chiar și în raport de data emiterii actului administrativ fiscal contestat, respectiv **16.02.2015**, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, iar contestația a fost înregistrată la Serviciul Registratură al Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. în data de **11.03.2015** sub nr..X., conform ștampilei aplicate pe originalul acesteia, aflat la dosarul cauzei.

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, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. .X. S.R.L.

**I.** Prin contestația formulată, S.C. .X. S.R.L. arată că, deși are sediul în .X., a făcut obiectul unei inspecții fiscale desfășurate de Administrația finanțelor publice a județului .X. - Activitatea de inspecție fiscală. Societatea invocă în susținere prevederile art.31 și art.33 din Codul de procedură fiscală referitoare la competența teritorială, solicitând anularea obligațiilor fiscale stabilite în sarcina sa prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./16.02.2015, pe motiv de necompetență a organului care a efectuat inspecția fiscală.

**A.** Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei înregistrate în perioada verificată, S.C. .X. S.R.L susține următoarele :

**1.** Referitor la cheltuielile în sumă de **.X. lei** reprezentând diferențe de preț facturate de .X. din .X. pentru mărfurile vândute, semințe de floarea soarelui și rapiță. contestatara arată că aceste diferențe din facturile nr..X./25.11.2010, nr..X./22.06.2011 și nr..X./22.12.2011 au fost generate de faptul că .X. a facturat inițial către contestatară livrările de semințe la un preț estimativ care are la bază costurile estimate de aceasta cu producerea semințelor.

Având în vedere că, la începutul sezonului nu pot fi cunoscute condițiile meteorologice care au predictibilitatea limitată și pot influența randamentul producției, .X. stabilește un preț inițial de vânzare a semințelor către contestatară, pornind de la o estimare a costurilor, ce se va constitui în tariful în vigoare la data formării comenzii, pentru ca, ulterior, după cunoașterea impactului condițiilor meteorologice asupra producției de semințe,

prețurile sunt ajustate pentru a reflecta cheltuielile efectiv înregistrate de .X. prin emiterea unor facturi pentru diferențe de preț.

Contestatară consideră că motivele invocate de organele de inspecție fiscală, fundamentate pe prevederile art.11 lit.a) și art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare nu sunt valide și nici fundamentate și prezintă în susținere Convenția cadru încheiată cu .X. și condițiile de vânzare acordate de respectiva firmă, nota explicativă, precum și facturile de semințe.

Contestatară susține că achizițiile de semințe de la .X. nu sunt tranzacții artificiale, ci au conținut economic fiind efectuate pentru generarea de venituri impozabile din vânzarea semințelor către clienții societății, deoarece facturarea unor diferențe de preț ulterior livrării mărfurilor este o practică comercială frecvent întâlnită, având drept scop, stabilirea unor prețuri corecte de piață între .X. și S.C. .X. S.R.L care să reflecte prețurile pe care două părți independente le-ar fi utilizat în tranzacții comparabile.

Astfel, diferențele de preț al cărui drept de deducere la stabilirea profitului impozabil a fost respins de organele de inspecție fiscală reprezintă în fapt ajustări compensatorii de cheltuieli ce intră în sfera prețurilor de transfer și sunt realizate pentru obținerea unui rezultat în concordanță cu „*principiul valorii de piață*”, prevăzut de art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, atât din perspectiva furnizorului, cât și cea a contestatarii.

Totodată, în scopul aplicării regulilor privind prețurile de transfer, autoritățile fiscale române trebuie să țină cont de principiile menționate prin Liniile directoare OECD, aspect prevăzut de pct.41 din Normele de aplicare a art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea invocă prevederile art.4.38 și art.2.96 din Liniile directoare OECD potrivit cărora, atunci când pot fi înregistrate diferențe semnificative între costurile bugetate și cele efective și atunci când anumite evenimente neprevăzute nu pot fi prevăzute la stabilirea prețului, este recomandată utilizarea unei metode de stabilire a prețului care să țină cont de impactul costurilor efective.

Societatea arată că pe parcursul inspecției fiscale a prezentat Politica de prețuri de transfer la nivelul grupului .X. - exercițiile financiare 2010, 2011 și 2012 care vizează partea afiliată .X., dar nu reprezintă dosarul prețurilor de transfer elaborat în conformitate cu prevederile O.M.F. nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, dosar care nu a fost solicitat de organele de inspecție fiscală.

Astfel, societatea consideră concluziile organelor de inspecție fiscală, potrivit cărora prețurile utilizate la facturarea semințelor nu sunt prețuri ale pieței libere în momentul vânzării, iar .X. tratează contestatară ca unitate

subordonată și nu independentă, ca fiind nefondate și abuzive, neavând niciun temei legal.

Societatea susține că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente care atestă mecanismul concret de realizare a achizițiilor de mărfuri de la .X., respectiv Convenția Cadru și Condițiile de vânzare acordate de .X., astfel încât solicitarea de către organele de inspecție fiscală a unor contracte suplimentare de vânzare-cumpărare este complet nejustificată, deoarece Codul fiscal și Normele sale de aplicare nu prevăd obligativitatea încheierii de contracte de vânzare-cumpărare în cazul achizițiilor de bunuri.

**2.** Referitor la cheltuielile în sumă de **.X. lei** reprezentând contravaloarea serviciilor de audit intern și marketing facturate de .X. compuse din :

.X. lei - cheltuieli aferente serviciilor de audit intern înregistrate în 2010 în baza facturii nr..X./30.06.2010,

.X. lei - cheltuieli management aferente serviciilor de audit intern înregistrate în anul 2011 în baza facturilor nr..X./30.06.2011 și nr..X./30.06.2011,

.X. lei - cheltuieli management aferente serviciilor de audit intern și marketing înregistrate în anul 2012 în baza facturilor nr..X./30.06.2012 și nr..X./30.06.2012,

.X. lei - cheltuieli management aferente serviciilor de audit intern și marketing înregistrate în anul 2013 în baza facturilor nr..X./30.06.2013, nr..X./31.12.2013 și nr..X./30.06.2013.

Societatea arată că, serviciile facturate de .X. au fost efectiv prestate în numele societății franceze, în baza contractului de management încheiat cu respectiva firmă franceză, de către angajați ai .X. din Departamentul de Audit Intern și au fost necesare pentru îndeplinirea funcțiilor administratorului .X. și îndeplinirea obiectivelor și strategiilor de afacere propuse.

Societatea susține că, aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul generării de venituri impozabile și arată că necesitatea prestării serviciilor trebuie apreciată prin prisma principiului libertății de gestiune, care permite contribuabilului să angajeze toate cheltuielile pe care le consideră necesare dezvoltării și eficientizării afacerii sale.

Astfel, contrar celor afirmate de organele de inspecție fiscală, atribuțiile de administrare delegate d-lui .X. nu au avut legatură cu activitatea de coordonare, monitorizare și luare a deciziilor cu privire la activitatea societății, ci au constat în reprezentarea și semnarea de documente oficiale ale societății în perioada în care dl. .X. nu era prezent la sediul contestatarii, iar în fișa postului d-lui .X. nu figurează responsabilități privind activitatea de analiză

financiară a activității societății.

Totodată, contestatara își desfășoară activitatea cu doar 7 angajați, iar din organigrama societății se poate observa necesitatea externalizării acestor servicii, întrucât societatea nu dispune de un departament specializat în realizarea unor activități de control de gestiune, analize financiare privind bugetele, monitorizarea randamentului activității, astfel că societatea ar fi fost nevoită să solicite astfel de servicii de la o societate independentă, dacă acestea nu erau contractate de la .X..

Societatea consideră că economicitatea cheltuielilor aferente serviciilor de audit intern este reflectată în necesitatea întocmirii rapoartelor de audit intern ce servesc drept baza pentru luarea deciziilor strategice la nivelul societății, aceste rapoarte beneficiază societății și prin faptul că pot fi folosite în relația cu alte societăți independente, respectiv bănci, potentiali parteneri sau investitori, în vederea obținerii de fonduri nerambursabile pentru dezvoltarea afacerii.

Contestatară susține că, realitatea prestării serviciilor a fost demonstrată prin documentele justificative puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, care constau în :

- contract de prestări de servicii de audit intern încheiat între părți și trei acte adiționale,
- facturi emise de către .X. ce au documente atașate privind tipurile de servicii prestate și sumele facturate,
- organigrama .X. privind activitățile de audit intern,
- organigrama societății contestatate,
- documentele justificative ce dovedesc prestarea efectivă a serviciilor, respectiv rapoarte audit intern pe anii 2012/2013, 2011/2012, 2010/2011 și respectiv 2009/2010 toate emise către societate.

Societatea mai susține că sumele facturate de .X. în baza contractului de prestări servicii nu sunt incluse în costul bunurilor vândute către societatea contestatară, contrar afirmațiilor organelor de inspecție fiscală.

Astfel, costul de 3 euro/doză cuprinde costuri directe/indirecte ale societății .X. aflate strict în legătură cu producția și nu include cheltuielile cu servicii de audit intern care sunt facturate separat societății contestatate.

Societatea pretinde că sumele facturate de .X. în baza contractului de prestări servicii nu cad sub incidența costurilor de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare care pot fi deduse doar la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă în numele grupului ca un tot unitar.

Deși organele de inspecție fiscală au invocat prevederile pct.41 din

Normele de aplicare a art.11 din Codul fiscal, au omis să citeze și textul acestui text de lege, în baza căruia societatea consideră că este îndreptățită să deducă cheltuielile aferente serviciilor de audit intern facturate de .X., deoarece aceste servicii au fost necesare pentru desfășurarea în bune condiții a activității societății și au fost efectiv prestate.

Referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de marketing, societatea susține că au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative pentru a demonstra necesitatea, realitatea și prestarea efectivă a acestor servicii, precum servicii de pictografie și cataloage care descriu produsele vândute de contestatară pe teritoriul României.

Astfel, societatea consideră că, aceste cheltuieli cu servicii de audit intern și marketing sunt deductibile fiscal întrucât acestea au fost efectiv prestate în beneficiul societății, au fost necesare pentru desfășurarea activității sale, contravaloarea serviciilor nu a fost inclusă în costul bunurilor achiziționate de la .X. și totodată, cheltuielile aferente serviciilor nu reprezintă cheltuieli care pot fi deduse numai la nivel central, prin intermediul societății mamă.

**3.** Referitor la cheltuielile în sumă de **.X. lei** reprezentând contravaloarea serviciilor de publicitate și marketing facturate de .X., societatea susține că acestea constau în contravaloarea agendelor și materialelor promoționale inscripționate cu sigla firmei .X., respectiv tricouri, șepci și a cataloagelor ce prezintă produsele vândute pe teritoriul României, fiind îndreptățită să considere deductibile aceste cheltuieli, deoarece au fost efectuate în baza contractului de prestări servicii marketing încheiat de contestatară cu .X. și ele contribuie la eficientizarea costurilor.

Deoarece conform organigramei, S.C. .X. S.R.L. și .X. nu dețin un departament specializat în realizarea unor astfel de materiale promoționale a apărut necesitatea externalizării respectivelor servicii.

Societatea arată că a prezentat organelor de inspecție fiscală documente în justificarea necesității și prestării efective a serviciilor:

- cataloage produse de departamentul de marketing al .X. pentru Romania, Ucraina, Spania, din care se poate observa că aceste cataloage sunt pregătite exclusiv pentru fiecare filială în parte, acestea beneficiind direct de serviciile de marketing efectuate,
- contractul de prestări servicii pentru asistența în marketing încheiat între .X. și contestatară și 3 acte adiționale,
- facturi de prestări servicii,
- detaliu de refacturare a articolelor promoționale, tricouri, șepci, catalog RAGT pentru INV .X./S0.06.2011,
- organigrama .X. - activități de management/marketing,

- organigrama societății contestată,
- corespondența relevantă purtată cu parteneri de afaceri ai contestatarii cu privire la distribuția de cataloage și în consecință, solicită aplicarea prevederilor art.21 alin.2 lit.d) și lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

4. Referitor la cheltuielile în sumă de **.X. lei** din perioada 2010 - 2012 reprezentând contravaloarea semințelor pentru loturi demonstrative facturate de **.X.**, considerate deductibile fiscal, contestatara susține că aceste cheltuieli cu bunurile acordate ca mostre sau cu titlu gratuit în vederea stimulării vânzărilor sunt o categorie separată de cheltuieli de reclamă și publicitate pentru care Codul fiscal nu prevede obligația existenței unui contract încheiat între societatea care acordă bunurile și beneficiar, neexistând o contraprestație din partea beneficiarilor, respectiv plata prețului.

Totodată, acordarea de cantități de semințe demonstrative are un scop economic, aspect susținut prin următoarele documente :

- document ce descrie politica internă a societății privind campaniile de promovare a produselor prin acordarea de semințe demonstrative,
- document ce prevede bugetul alocat pentru acordarea de semințe gratuite pentru fiecare campanie în parte,
- avize de însoțire a mărfii care menționează faptul că semințele nu sunt destinate vânzării, rezultatele testării și contracte încheiate cu clienții în urma testării semințelor,
- documente pentru fiecare an care demonstrează fără echivoc faptul că, în urma acordării gratuite a semințelor, contestatara a încheiat contracte de vânzare de semințe fiind astfel stimulate vânzările sale pentru fiecare an în parte, exemplificând cu partenerii **.X.**, **.X.** și **.X.**,
- lista centralizată a tuturor avizelor de expediție referitoare la semințele acordate cu titlu gratuit pentru perioada 2010 - 2013,
- document ce conține analiza vânzărilor pentru perioada 2011 - 2013.

Contestatara susține că acordarea gratuită de semințe în vederea testării reprezintă o practică comercială frecvent întâlnită deoarece constituie o etapă pregătitoare în contractarea de clienți și implicit în vederea încheierii de contracte de livrare de semințe. Testarea se desfășoară pe parcursul unui sezon, astfel încât potențialii clienți să aibă posibilitatea să testeze pe propriile soluri rezultatele unei culturi folosind semințele.

Contrar celor constatate de organele de inspecție fiscală, societatea susține că prețul de vânzare a semințelor facturat de către **.X.**, care cuprinde și costul de 3 euro/doză din anexa nr. 4 a Dosarului prețurilor de transfer, include doar costurile directe/indirecte ale **.X.** strict legate de producția semințelor, nu

și alte cheltuieli ale firmei franceze.

Referitor la elementul de cost privind STD aferent Departamentului de Dezvoltare Tehnică al .X., care este inclus în costul de 3 euro/doza, societatea susține că acest departament este responsabil cu testarea produsului pe lanțul de aprovizionare (compararea și evaluarea materialului genetic) care este în mod clar o parte din procesul de producție, fără a avea nicio legătură cu testarea semințelor pe teritoriul României sau cu activitățile aferente campaniei de promovare a produselor către potențialii clienți ai contestatarii.

**5.** Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând contravaloarea redevențelor facturate în perioada 2010 - 2013, contestatara susține că a încheiat un contract de licență cu .X. în baza căruia a obținut :

- dreptul de folosire a licenței privind utilizarea semințelor, respectiv vânzare și sublicențierea producției, astfel că .X. este titulara dreptului de folosire, vânzare și producție a semințelor,
- acces la know-how-ul deținut de către .X. cu privire la obținerea semințelor potrivite pentru România.<sup>1</sup>

Societatea arată că organele de inspecție fiscală au invocat eronat prevederi fiscale din sfera impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți respectiv art.115 și art.124 din Codul fiscal care nu prezintă nicio relevanță pentru analiza deductibilității cheltuielilor cu redevențele înregistrate. Totodată, precizează că a reținut impozit în cotă de 10% din sumele brute plătite către .X., aplicând cota de impozit prevăzută de Convenția de evitare a dublei impuneri dintre România și .X. pentru plăți de redevențe.

Societatea arată că firma .X. a înregistrat soiuri de semințe, hibridi în Catalogul oficial al soiurilor de plante de cultură din România și a achiziționat licența pentru producția și vânzarea anumitor soiuri de hibridi, iar pentru comercializarea de semințe pe teritoriul României, datorează redevența.

Din organigrama și structura grupului .X. reiese că .X. desfășoară activitatea de cercetare, dezvoltare în cadrul grupului, iar .X., doar producția acestor semințe, astfel că funcțiile de cercetare și producție sunt separate în cadrul grupului în vederea eficientizării activității desfășurate.

După cum este specificat prin actul adițional al contractului de acordare a licenței, întrucât contestatara nu a fost în măsură să dobândească resurse umane și capacități tehnice necesare pentru producția de semințe, aceasta a folosit licența acordată pentru a comercializa semințele care sunt dezvoltate de către .X. în România, precum și pentru a sublicenția producția de cereale unor clienți din România, respectiv S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.

Societatea arată că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală



documente în justificarea deductibilității cheltuielilor cu redevențele :

- contract de licență și act adițional la acesta încheiat cu .X.,
- organigrama și structura .X.,
- facturi emise de .X. către .X., contract aferent, rezultatele testărilor pe solul românesc,
- facturi emise de Institutul de Stat pentru testarea și înregistrarea soiurilor către .X. pentru testarea semințelor, corespondența, relevanța referitoare la rezultatele testărilor hibridilor, măsurători aferente,
- extrase din Catalogul oficial al soiurilor de plante de cultură din România pentru anii 2010, 2011 și respectiv 2012 prin care se atestă înregistrarea hibridilor de către .X..

**6.** Referitor la cheltuielile în sumă de **.X. lei** reprezentând contravaloarea unor servicii de marketing prestate de S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., societatea arată că a prezentat documente în justificarea realității prestării serviciilor, respectiv :

- Servicii de marketing furnizate de S.C. .X. S.R.L.,
- factura nr..X./30.07.2012 S.C. .X. S.R.L. servicii marketing - suportare cheltuieli ocazionate de turul Poloniei,
- contract încheiat între .X. și S.C. .X. S.R.L.,
- invitație cu privire la turul Poloniei,
- facturi inițiale din care S.C. .X. S.R.L. a refacturat o parte din cost conform contract,
- *Servicii de marketing furnizate de S.C. .X. S.R.L.,*
- contract încheiat de .X. și S.C. .X. S.R.L.,
- factura nr. .X./03.07.2012,
- Agenda sesiunii training organizate de .X. în vederea promovării produselor .X. pentru campania de primăvară 2013 în .X., .X., .X., .X.,
- corespondența relevantă legată de organizarea unor evenimente, planuri,
- documente referitoare la loturile demo fără îngrășăminte lichide pe zone, informații referitoare la locatii, structuri de loturi, data semănatului, tipul de cultură, amplasare, cantități,
- factura .X./ 03.08.2013,
- invitație "*Ziua câmpului 31 iulie 2013 Iași*", 3 poze de la eveniment cu participare .X., descriere eveniment, 2 poze amplasare eveniment, corespondența,
- invitație "*.X. festival 19 iulie 2013 Topraisar Constanta*", o poză eveniment cu participare .X., o poză amplasare eveniment, corespondență, tabel platforma Topraisar porumb, 3 file de colectare date - Rapiță,
- invitație eveniment Târgu Mureș 4 septembrie 2013,

- poza panotare loturi de hibrizi .X.,
- tabel hibrizi Călărași / Ialomița,
- tabel alocare sămânța grâu loturi;
- corespondența referitoare la rezultatele pentru porumb, floarea soarelui inclusiv măsurători aferente,
- corespondența relevantă pentru locațiile pentru transmiterea hibrizilor.

Societatea susține că toate aceste documente au fost ignorate de organele de inspecție fiscală și că aceste cheltuieli cu serviciile de marketing cad sub incidența prevederilor art.21 alin.2 lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**B.** Referitor la **TVA** în sumă de **.X. lei** pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere, societatea susține că TVA aferentă achizițiilor intracomunitare este compusă din :

- a) .X. lei - TVA aferentă redevențelor facturate de către .X.,
- b) .X. lei - TVA aferentă serviciilor de management facturate de către .X. Sernences,
- c) .X. lei - TVA aferentă livrărilor de semințe demonstrative facturate de .X.,
- d) .X. lei - TVA aferentă diferențelor de preț facturate de .X., precum și TVA aferentă achizițiilor de la furnizori interni
- e) .X. lei - TVA aferentă serviciilor de marketing facturate de S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X..

Societatea arată că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferentă serviciilor menționate, pe motiv că acestea nu au conținut economic, nu au fost destinate realizării operațiunilor taxabile, fiind încălcate prevederile art.11 alin.2, art.21 alin.2, art.115 alin.1 și art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea consideră că a făcut dovada că a îndeplinit condițiile de fond și de formă prevăzute de Codul fiscal pentru deducerea TVA, în sensul că a făcut dovada că achizițiile efectuate au fost utilizate realizării de operațiuni taxabile, respectiv vânzării de semințe pentru care a colectat TVA sau a aplicat mecanismul taxării inverse prevăzut de măsurile de simplificare pentru cereale din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, consideră ca fiind abuzivă și nefundamentată, constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia achizițiile intracomunitare de la .X. și .X. (operațiuni înregistrate prin mecanismul taxării inverse) nu ar fi avut conținut economic și nu au fost reale, caz în care ar fi trebuit să anuleze și TVA

colectată.

Astfel, caracterul economic, realitatea și necesitatea efectuării achizițiilor efectuate de societate au fost demonstrate în timpul inspecției fiscale și explicate în detaliu secțiunea II.2 referitoare la impozitul pe profit din contestație.

Societatea consideră că organele de inspecție fiscală au încălcat principiul neutralității taxei pe valoarea adăugată, consacrat și prin concluziile din Decizia CEJ în cazul C-324/2011 Gabor Toth.

În concluzie, societatea solicită revocarea Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./6.02.2015 emisă de Administrația județeană a finanțelor publice .X. pentru suma de .X. lei compusă din impozit pe profit, TVA și accesoriile aferente.

**II. Urmare inspecției fiscale parțiale efectuate la S.C. .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./16.02.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./16.02.2015 prin care au fost verificate :**

- impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2010 - 31.12.2013,
- taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2010 - 31.05.2014.

S.C. .X. S.R.L. este societate comercială cu capital social privat francez deținut 100 % de unicul asociat și acționar .X..

Societatea are obiect de activitate, comerț cu ridicata al cerealelor, semințelor, furajelor și tutunului neprelucrat, fiind în perioada verificată distribuitor exclusiv al semințelor produse și furnizate de către .X., conform art.2 din Convenția Cadru - Campania 2013/2014 unde se specifică: *“Prin prezenta, .X. S.R.L. .X. se obliga să se aprovizioneze cu semințe, pe toata durata campaniei 2013-2014, exclusiv de la .X., în baza condițiilor speciale de vânzare pe care aceasta i le va putea acorda”*.

### **Impozit pe profit**

În perioada supusă inspecției fiscale, respectiv 01.01.2010-31.12.2013, a fost constatată existența unor cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei, astfel :

**1.** Cheltuieli cu diferențe de preț în plus, facturate de .X., la finele perioadei de vânzări pentru mărfuri deja vândute clienților și suportate la cheltuielile de exploatare ale societății în sumă totală de .X. lei, astfel:

- în anul financiar 2010 suma de .X. lei,
- în anul financiar 2011 suma de .X. lei,

**2.** Cheltuieli cu managementul in suma totala de **.X. lei**, refacturate de **.X.**, astfel:

- in anul financiar 2010 suma de **.X. lei**,
- in anul financiar 2011 suma de **.X. lei**,
- in anul financiar 2012 suma de **.X. lei**,
- in anul financiar 2013 suma de **.X. lei**,

**3.** Cheltuieli de publicitate in suma totala de **.X. lei**, refacturate de **.X.**, astfel:

- in anul financiar 2010 suma de **.X. lei**;
- in anul financiar 2011 suma de **.X. lei**;
- in anul financiar 2012 suma de **.X. lei**;
- in anul financiar 2013 sumă de **.X. lei**;

**4.** Cheltuieli de reclama publicitate, concretizate în cheltuieli cu semințele pentru loturi demonstrative în suma de **.X. lei**, astfel:

- in anul financiar 2010 suma de **.X. lei**;
- in anul financiar 2011 suma de **.X. lei**;
- in anul financiar 2012 suma de **.X. lei**;
- in anul financiar 2013 suma de **.X. lei**;

**5.** Cheltuieli cu redevențele nelegale, suportate pe costuri în sumă de **.X. lei**, astfel:

- in anul financiar 2010 suma de **.X. lei**;
- in anul financiar 2011 suma de **.X. lei**;
- in anul financiar 2012 suma de **.X. lei**;
- in anul financiar 2013 suma de **.X. lei**;

**6.** Cheltuieli cu marketingul în sumă de **.X. lei**, astfel:

- in anul financiar 2012 suma de **.X. lei**;
- in anul financiar 2013 suma de **.X. lei**.

Organele de inspecție fiscală au constatat existența unor cheltuieli înregistrate nejustificat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, după cum urmează:

**1.** Cheltuieli cu diferente de pret în plus facturate de **.X.**, la finele perioadei de vânzări pentru mărfuri deja vândute clienților și înregistrate în categorie cheltuielilor de exploatare ale societății în sumă de **.X. lei** compusă din :

**.X. lei** aferentă anului 2010,

.X. lei aferentă anului 2011.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca cea mai mare parte a tranzacțiilor privind aprovizionările de mărfuri în vederea distribuirii pe piața din România au avut loc de la persoane juridice afiliate, respectiv: societatea .X. COD .X. - furnizor de seminte și servicii - asociat unic al S.C. .X. S.R.L. .X. și .X. .X. - COD .X. - furnizor de servicii - societate asociată cu .X..

La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoanele afiliate, respectiv între .X. și S.C. .X. S.R.L. .X. a fost folosită metoda cost-plus, conform căreia prețul de piață se stabilește pe baza costului bunului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare, așa cum rezultă din documentația privind prețurile de transfer pentru exercițiile financiare 2010-2012 elaborată de .X..

Astfel, prețul de vânzare al semințelor este format din PRI care reprezintă *“costul de producție industrial”* + cost 3 EURO care reprezintă *“cheltuieli indirecte realizate pentru profitul filialelor”*, la care se aplica marja brută de adaos comercial de 8%.

Cheltuielile indirecte sunt compuse din :

- cheltuieli cu taxa profesională datorată unui organism profesional-organizație profesională în sectorul semințelor (redevance CVRO+taxe Gnis),
- cheltuieli sociale și contribuții de solidaritate,
- cheltuieli ale departamentului de vânzări (partea administrativă + partea logistică),
- cheltuieli ale Expert Product Manager pe fiecare specie de semințe cuprinzând: analiza tehnică a produselor, identificare și poziționare produse, alegerea produselor în funcție de cerințele pieței,
- cheltuieli ale departamentului de Marketing: coordonator pentru toate speciile de semințe,
- cheltuieli ale departamentului de dezvoltare tehnică: pentru testarea în cadrul fermelor (în sistemul nostru și al distribuitorilor noștri de semințe) unde se compara materialul nostru genetic cu cel al competitorilor și pentru evaluarea materialului genetic în fața competiției în aceleași condiții de producție,
- cheltuieli cu distrugerea stocului existent: pentru stocuri fără mișcare și pentru stocuri cu capacitate de germinare insuficientă,
- cheltuieli ale Departamentului IT/departamentului control management/departamentului contabil (services Fees+SIAD+CG+Compta RABS),
- cheltuieli cu depozitarea produselor finite, costuri financiare.

S-a constatat că prețurile de vânzare la filiale sunt stabilite înainte de începerea sezonului de marketing, așa cum rezultă din Documentația prețurilor de transfer elaborată de .X., respectiv la pag.46.

Având în vedere că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului pieței libere, conform art.19 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, valoarea de piață a semințelor fiind prețul de livrare în momentul vânzării, s-a constatat că .X. pe lângă prețul facturat în momentul livrării semințelor a mai emis ulterior facturi de diferențe de preț în plus, pentru mărfuri deja vândute clienților.

Astfel, în perioada 2010 - 2011, contestatarei i-au fost facturate de către furnizorul extern - persoana juridică afiliată .X. - "*diferențe de preț*", în plus la diverse categorii de semințe, la terminarea sezonului de vânzare.

Valoarea acestor diferențe de preț facturate de .X. acceptate, înregistrate și achitate de S.C. .X. S.R.L. .X. se situează la suma de .X. lei, conform facturii nr..X./25.11.2010 evidenciată în contabilitate prin formulele contabile :

$$371.5 = 401.1 \text{ concomitent cu } 607.5 = 371.5$$

precum și la suma de .X. lei compusă din .X. lei din luna iunie 2011 și .X. lei din luna decembrie 2011.

Având în vedere prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, facturarea ulterioară a unor diferențe de preț în plus de .X. lei și respectiv de .X. lei nu are conținut economic, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că această practică nu poate fi utilizată în mod normal în cadrul unor practici economice obisnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea și a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.

Potrivit Notei explicative din data de 17.11.2014 a reprezentantului legal al contestatarei : „*.X. a procedat la o abordare estimativă care constă în efectuarea mediei costurilor celor doi ani precedenți și a prognozei pentru anul în curs*” și „*.X. facturează semințele la un cost estimativ, urmând ca la final, când se cunosc cheltuielile efective, să se ajusteze prețul semințelor*”, astfel că organele de inspecție fiscală au concluzionat că prețurile utilizate la facturarea semințelor nu reprezintă prețuri ale pieței libere în momentul vânzării și nici prețuri medii aferente anilor precedenți.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au mai constatat că societatea contestatară :

- nu a pus la dispoziție, contracte de vânzare - cumpărare în baza cărora să fi avut loc tranzacțiile desfășurate cu .X.,

- a transmis Convenția-Cadru campania 2013 -2014 încheiată cu .X. pe perioada 01.11.2013 - 30.06.2014, de unde rezultă fără echivoc, la art.2 faptul că aprovizionarea cu semințe a .X. S.R.L .X., pe toată durata campaniei se face exclusiv de la .X., în baza condițiilor speciale de vânzare pe care .X. i le va putea acorda, iar la art.4 se precizează că „*.X. își va vinde produsele către*

*distribuitorului din .X. la tarifele în vigoare la data comenzii, ținând cont de condițiile speciale de vânzare acordate eventual S.C. .X.”.*

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. tratează S.C. .X. S.R.L. .X. ca unitate subordonată și nu ca societate independentă creată în baza Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, fără respectarea principiilor economice stabilite de OCDE unde se precizează faptul că, tranzacțiile între societățile asociate/afiliate trebuie să respecte principiul deplinei concurențe, fapt pentru care nu au luat în considerare tranzacția fără scop economic, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal și nu au acordat drept de deducere la profitul impozabil pe perioada 2010-2011 pentru suma de .X. lei, pe motiv ca la data înregistrării lor, aceste cheltuieli cu diferențe de preț în plus nu au generat venituri, potrivit art.21 alin.1 din același act normativ.

**2.** Organele de inspecție fiscală au constatat existența unor cheltuieli în sumă de **.X. lei** înregistrate în categoria cheltuielilor deductibile fiscal în contul 628 *“Alte cheltuieli cu servicii executate de terți”*, cheltuieli cu managementul refacturate de .X. în sumă de:

- .X. lei aferente facturii nr..X./30.06.2010 emisă de .X. COD .X.,
- .X. lei aferente facturii nr..X./30.06.2011 în valoare de .X. lei și facturii nr..X./30.06.2011 în valoare de .X. lei emise de .X.,
- .X. lei aferente facturii nr..X./30.06.2012 în valoare de .X. lei și facturii nr..X./30.06.2012 în valoare de .X. lei emise de .X.,
- .X. lei aferente facturilor nr..X./07.01.2013 în valoare de .X. lei, nr..X./07.01.2013 în valoare de .X. lei și nr. .X./31.12.2013 în valoare de .X. lei emise de .X..

Potrivit Notei explicative din data de 17.11.2014 a reprezentantului legal al contestatarii, aceste cheltuieli rezultă din Contractul de management încheiat cu .X. (acționarul unic al S.C. .X. S.R.L. .X.) de administratorul .X. care este desemnat să organizeze, să coordoneze și să conducă societatea contestată.

Documentele justificative prezentate în justificarea serviciilor refacturate de .X. către S.C..X. S.R.L. .X. pe baza prevederilor contractuale agreeate de părți au constat în *“contracte încheiate cu parteneri comerciali, corespondența relevantă, alte documente”*.

Astfel, organelor de inspecție fiscală nu i-a fost prezentat Contractul de management încheiat între .X. și dl. .X. care să cuprindă serviciile pe care acesta s-a obligat să le presteze către S.C..X. S.R.L. .X., tarifele aferente.

Așa cum rezultă din Contractul privind detașarea personalului .X. – S.C. .X. S.R.L. .X. pentru perioada 2013-2014, dl. .X. - îndeplinește și funcția de director de export în cadrul .X., iar parte din atribuțiile sale de administrare au

fost delegate d-lui .X. în calitate de director salariat și împuternicit de a reprezenta societatea pentru diverse acțiuni.

Pentru deducerea cheltuielilor cu serviciile de management facturate de .X. în baza Contractului de management încheiat cu dl. .X., s-a constatat că S.C. .X. S.R.L. .X. nu a demonstrat necesitatea și prestarea efectivă a acestor servicii și nici faptul că valoarea acestora nu este cuprinsă în prețul de vânzare al semințelor sub forma cheltuielilor indirecte, componente ale costului de 3 euro/doză.

Având în vedere prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct.41 lit.a) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că, aceste cheltuieli de management nu au conținut fiscal, nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul lor fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale.

În concluzie, s-a constatat că aceste cheltuieli cu servicii de management prestate de nerezidenți afiliați contribuabilului în sumă de .X. lei nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil pe perioada 2010 - 2013, în temeiul prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct.48 și pct.49 din H.G. nr.44/2003 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

**3. Cheltuieli de publicitate în sumă de .X. lei, refacturate de .X. compusă din :**

- .X. lei aferentă anului 2010,
- .X. lei aferentă anului 2011,
- .X. lei aferentă anului 2011,
- .X. lei aferentă anului 2013,

În urma analizei cheltuielilor cu publicitatea înregistrate în evidența contabilă în perioada 2010 - 2013 prin formula contabilă 623.4=401, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea sunt refacturate de .X. către .X. S.R.L .X., dar contestatara nu a putut demonstra că au fost respectate prevederile pct.37 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, date în aplicarea pct.11 alin.1 din Legea nr.571/003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora „*în situația în care costurile de publicitate sunt asumate de societatea - mamă, respectiv .X., în numele grupului ca un tot unitar, acestea sunt nedeductibile la persoana controlată, respectiv S.C. .X. S.R.L. .X.*”.



Astfel, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei din perioada 2010 - 2013, în temeiul prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.48 și pct.49 din H.G. nr.44/2003 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

**4. Cheltuieli cu reclamă-publicitate, concretizate în cheltuieli cu semințele pentru loturi demonstrative în suma de .X. lei compusă din :**

- .X. lei aferentă anului 2010,
- .X. lei aferentă anului 2011,
- .X. lei aferentă anului 2012,
- .X. lei aferentă anului 2013.

S-a constatat că, S.C. .X. S.R.L. .X. a acordat cu titlu gratuit, în baza unor avize de expediție, cantități de semințe de floarea soarelui, porumb și rapiță pentru 170, 52 ha.

În urma analizei cheltuielilor cu reclamă-publicitate, concretizate în cheltuieli cu semințele pentru loturi demonstrative înregistrate în evidența contabilă în perioada 2010 - 2013 în contul 623.3 "*Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate*", organele de inspecție fiscală au constatat că acestea sunt facturate de .X. către contestatară, ca mărfuri cu titlul de semințe pentru loturi demonstrative.

Conform Notei explicative din data de 14.11.2014 dată de reprezentantul legal al societății, semințele destinate loturilor demonstrative au fost transmise partenerilor-clienți, cu titlu gratuit, conform avizelor de expediție întocmite "*în scopul testării acestora*", funcție de condițiile climaterice și tipuri de sol, fără încheierea unor contracte în acest sens.

De publicitatea efectuată, prin acordarea gratuită partenerilor – clienți și potențiali clienți de semințe, pentru încercarea lor cu scopul stimulării vânzărilor și suportarea costului de achiziție pe cheltuielile de exploatare ale firmei, beneficiază în mod direct firma .X. - afiliată cu S.C. .X. S.R.L. .X., care include în pretul de livrare al semintelor contravaloarea cheltuielilor cu testarea în cadrul fermelor atât în sistem propriu, cât și a distribuitorilor de semințe, respectiv distribuitorul exclusiv din România.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au considerat tranzacția ca având scop economic, suportarea acestor cheltuieli și separat de prețul de livrare al semințelor achiziționate de la .X., pe motiv că nu au fost îndeplinite cerințele fiscale de deducere a acestora la calculul profitului impozabil, respectiv, contractul scris.

Aceste tranzacții cu semințele demonstrative, au fost considerate tranzacții artificiale care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, deci simpla înregistrare a cheltuielilor, nu poate justifica prestarea lor efectivă.

Deoarece S.C. .X. S.R.L. .X. are calitatea de distribuitor exclusiv al semințelor create, produse și comercializate de .X., rezultă ca aceste cheltuieli au legătură directă cu volumul și valoarea semințelor distribuite pe piața din România.

Având în vedere că, societatea contestatară nu a prezentat niciun contract încheiat cu .X., care să dovedească că valoarea acestor cheltuieli reprezintă contravaloarea unor servicii de popularizare a firmei în baza unor condiții asumate de participanți, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei din perioada verificată, în temeiul prevederilor art.21 alin.2 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**5. Cheltuieli cu redevențele suportate pe costuri în sumă de .X. lei, astfel:**

- .X. lei aferentă anului 2010,
- .X. lei aferentă anului 2011,
- .X. lei aferentă anului 2012,
- .X. lei aferentă anului 2013,

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2010 - 2013 .X. S.R.L. .X. a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, redevențe în sumă totală de .X. lei prin formula contabilă 612 = 401, în baza facturilor primite de la .X. - COD TVA .X., redevențe calculate numai pentru distribuirea exclusivă a semințelor vândute de .X. distribuitorului din România.

Facturarea de către .X. .X. a redevențelor s-a efectuat în baza Contractului de Licență pentru soiuri .X. - .X. SRL din data de 01.07.2009 care la art.1 Obiect precizează :*“In temeiul prevederilor stabilite în prezentul, .X. acordă licențiatului S.C. .X. S.R.L. .X.) dreptul exclusiv de a produce și de a comercializa soiurile de porumb, floarea-soarelui, rapiță, iarba furajeră și plante leguminoase furajere enumerate în anexă”*.

Conform informațiilor din Documentația privind prețurile de transfer elaborată de .X. pentru exercitiile financiare 2010-2012, rezultă că .X. *“creează, produce și comercializează seminte în întreaga lume”*, conform pag.10/59) iar din art.2 din Convenția Cadru-campania 2013/2014 încheiată cu S.C. .X. S.R.L. .X. s-a prevăzut că aprovizionarea cu semințe a contestatarii se face exclusiv de la .X..

În concluzie, S.C. .X. S.R.L. .X. este doar distribuitor exclusiv al semințelor create, produse și furnizate de către .X. și nu un producător care

multiplică și exploatează pentru producție și/sau comercializează semințele pe baza licenței titularului .X. .X. – COD .X., fapt pentru care contestatara nu datorează redevențe, în calitate sa de distribuitor exclusiv al semințelor create, produse și comercializate de către .X., în conformitate cu prevederile art.115 alin.1 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.2.1 din H.G. nr.44/2003 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, S.C. .X. S.R.L. .X., prin plata “*redevenței*” către .X. .X., cu care este afiliată indirect, a realizat în fapt distribuția beneficiilor, condițiile în care societățile nu pot fi considerate societăți asociate, în sensul prevederilor art.124<sup>25</sup> alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, s-a mai constatat că, societatea contestatară nu a prezentat atestatul eliberat de statul francez, conform prevederilor art.124<sup>18</sup> alin.11 care stabilește obligativitatea prezentării atestatului eliberat de statul francez prin care să certifice îndeplinirea condițiilor de la art.124<sup>20</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe baza răspunsului reprezentantului legal al societății la întrebarea nr.10, din Nota explicativă din data de 17.11.2014, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. .X. - plătitoarea de redevențe, nu este asociată cu .X. – beneficiară efectivă a acestor sume, în sensul prevederilor art.124<sup>20</sup> lit.b), din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că prevederile art.124<sup>19</sup> dn același act normativ, nu sunt aplicabile.

Se reține că în timpul inspecției fiscale, societatea contestatară nu a prezentat contracte de vânzare-cumpărare, în baza cărora să fi avut loc tranzacțiile desfășurate cu .X..

Astfel, având în vedere prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.40 alin.1 din H.G. nr.44/2003 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că înregistrarea cheltuielilor cu redevențele facturate de .X. - COD TVA .X., redevențe calculate numai pentru distribuția exclusivă a semințelor vândute de .X. distribuitorului din România, nu au conținut economic, respectiva practică neputând fi utilizată în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea și de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.

În concluzie, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu redevențele în sumă de .X. lei, în temeiul

prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**6. Cheltuieli cu servicii de marketing în suma de .X. lei compusă din :**

.X. lei aferentă anului 2012,

.X. lei aferentă anului 2013,

facturate de prestatorii de servicii : S.C. .X. S.R.L. CUI .X. cu factura nr..X./30.07.2012 și S.C. .X. S.R.L. CUI .X. cu facturile nr..X./03.07.2012 și nr..X./03.08.2013.

S.C. .X. S.R.L. .X. nu a putut justifica prestarea efectivă a acestor servicii de marketing efectuate de societatile mai sus mentionate prin situații de lucrări, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de piață efectuate de personal specializat sau orice alte materiale corespunzătoare.

Astfel, la baza acestor prestări de servicii au stat, în cazul primei societati, Contractul de prestari de servicii nr. .X./27.07.2012, unde la obiectul contractului este mentionat doar "*activitati marketing*", iar in cazul celei de-a doua societăți, Contractul de prestari servicii nr..X./04.06.2012, unde obiectul contractului îl constituie "*înființarea de loturi demonstrative cu hibridi si soiuri RAGT de porumb, promovarea acestor soiuri la fermieri*", fără a se face vreo mențiune referitor la vreo compensare a acestor servicii cu valoarea semințelor demonstrative acordate gratuit.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în suma de .X. lei la calculul profitului impozabil pe perioada 2012 -2013, conform art.21 alin.(1) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, pe motiv ca societatea contestatara nu a justificat cu documente prestarea efectivă a acestor servicii în scopul realizării de venituri impozabile.

Deoarece contribuabilul a prezentat in timpul inspecției fiscale, Documentația privind prețurile de transfer ale .X. întocmită pentru anii 2010, 2011 și 2012, care a fost analizată și însușită de organele de inspecție fiscală, deoarece partenerii afiliati și prețurile practicate au fost pentru anul 2013 similare anilor precedenți, nu a mai fost necesară solicitarea Dosarului prețurilor de transfer pentru anul 2013.

Pentru neachitarea la termenul scadent al impozitului pe profit în sumă de .X. lei stabilit suplimentar la inspectia fiscala, au fost calculate în sarcina contestatarii dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei si penalități de întârziere în sumă de .X. lei până la data de 30.11.2014, conform art.119 alin.1, art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

## **B. Taxa pe valoarea adăugată**

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea este înscrisă în Registrul operatorilor intracomunitari cu data de 14.09.2010 și este plătitoare de TVA trimestrial în perioada 16.11.2009 - 28.02.2010 și lunar începând cu data de 01.03.2010 până la data inspecției.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei, constituită din sumele explicitate anterior la Capitolul Impozit pe profit.

TVA stabilită suplimentară de plată este compusă din :

- .X. lei - TVA aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii, constând în cheltuieli cu titlu de redevențe, în baza facturilor primite de la .X.-cod TVA .X. în sumă de .X. lei ;

- .X. lei (.X. lei pentru servicii de management + .X. lei pentru servicii de publicitate) - TVA aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii, constând în cheltuielile de management și publicitate refacturate de persoana juridică afiliată .X. în valoare de .X. lei (.X. lei servicii de management + .X. lei servicii de publicitate) ;

- .X. lei - TVA aferentă achizițiilor intracomunitare de semințe de la furnizorul afiliat .X. și ulterior acordate cu titlu gratuit clienților, cu titlu de semințe pentru loturi demonstrative în suma de .X. lei ;

- .X. lei - TVA aferentă diferențelor de preț la diverse categorii de semințe facturate de către persoana juridică afiliată .X. în sumă de .X. lei ;

- .X. lei - TVA aferentă achizițiilor de „servicii marketing” în sumă de .X. lei, conform facturilor nr. .X./30.07.2012 emisa de S.C. .X. S.R.L. și nr. .X./03.07.2012, nr. .X./03.08.2013 emise de S.C. .X. S.R.L., deoarece contribuabilul verificat nu a probat prin documente justificative ca efectuarea acestor servicii în scopul realizării de venituri impozabile, în conformitate cu art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru neachitarea la termenul scadent a TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina contestatoarei dobânzi în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei, până la data de 30.11.2014, conform art.119 alin.1, art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

**III.** Luând în considerare motivele invocate de organele de inspecție fiscală, susținerile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală se rețin următoarele :

## **A. Aspecte Procedurale**

Referitor la solicitarea contestatarei de anulare a obligațiilor fiscale stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./16.02.2015 emisă de Administrația județeană a finanțelor publice .X. pe considerentul „*necompetenței organului fiscal*”, se reține că potrivit prevederilor art.33 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

*“Pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, competența revine aceluia organ fiscal, județean, local sau al municipiului .X., stabilit prin ordin al Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în a cărei rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului sau al plătitorului de venit, în cazul impozitelor și contribuțiilor realizate prin stopaj la sursă, în condițiile legii”.*

De asemenea, se reține că la data inițierii inspecției fiscale, contestatara avea calitatea de contribuabil mijlociu, însă prin dispunerea delegării de competență nr..X./26.06.2014 emisă de A.N.A.F.- Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală, în baza prevederilor art.99 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale art.2 din O.P.A.N.A.F. nr.3816/2013 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspecție fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală, aflată în copie la dosarul cauzei, a fost dispusă delegarea de competență pentru inspecție fiscală parțială la S.C. .X. S.R.L, astfel :

- organul fiscal pentru care se dispune delegarea de competență : Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. - Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X.;

- organul fiscal care deține competența: Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. - Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii.

În concluzie, nu se poate da curs solicitării de transmitere a contestației spre competență soluționare organului competent, cu invocarea prevederilor art.31 și art.33 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, deoarece în mod legal s-a procedat la delegarea de competență pentru inspecție fiscală parțială la S.C. .X. S.R.L., fapt pentru care organul de soluționare se va investi cu soluționarea pe fond a cauzei.

## **B. Aspecte de fond**

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** aferent cheltuielilor în sumă de **.X. lei** cu diferențe de preț în plus, facturate de **.X.** pentru semințe livrate și TVA aferentă în sumă de **.X. lei**,

**Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă, diferențele de preț în plus facturate de către .X. au fost înregistrate în mod corect în categoria cheltuielilor deductibile fiscal și dacă societatea a exercitat în mod corect dreptul de deducere a TVA aferentă, în condițiile în care cele două persoane juridice sunt afiliate, iar prețul de piață a fost stabilit prin utilizarea metodei cost-plus, necontestând metoda utilizată.**

**În fapt**, contestatara a înregistrat în perioada 2010 - 2011, în categoria cheltuielilor deductibile fiscal contravaloarea unor diferențe de preț în plus, facturate de **.X.** la finele perioadei de vânzări pentru mărfuri deja vândute clienților, respectiv suma de **.X. lei** compusă din suma de **.X. lei** aferentă anului 2010, conform facturii nr.**.X./25.11.2010** și suma de **.X. lei** aferentă anului 2011.

Organele de inspecție fiscală au constatat că cea mai mare parte a achizițiilor de mărfuri în vederea distribuirii pe piața din România au fost de la persoane juridice afiliate, respectiv: **.X. COD .X.** - furnizor de semințe și servicii, care este asociat unic al S.C. **.X. S.R.L. .X.** și **.X. Franta - COD .X.** - furnizor de servicii - societate asociată cu **.X.**

S-a mai constatat că, la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoanele afiliate, respectiv între **.X.** și S.C. **.X. S.R.L. .X.** a fost folosită metoda cost-plus, conform căreia prețul de piață se stabilește pe baza costului bunului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, societatea contestatară a exercitat drept de deducere pentru TVA în sumă de **.X. lei** înscrisă în respectivele facturi de diferențe de preț.

Deoarece, prin modalitatea de facturare a diferențelor de preț la semințe, **.X.** a tratat S.C. **.X. S.R.L. .X.** ca o unitate subordonată și nu ca societate independentă creată în baza Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, nefiind respectate principiile economice stabilite de OECD potrivit cărora tranzacțiile între societățile asociate/afiliate, fără respectarea principiului deplinei concurențe, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare tranzacția, fiind considerată fără scop economic, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere la calculul profitului impozabil pe perioada 2010-2011 pentru suma de **.X. lei**, pe motiv ca la data înregistrării lor, aceste cheltuieli cu diferențe de preț în plus nu

au generat venituri, potrivit art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nici dreptul de deducere pentru TVA aferentă în sumă de .X. lei, în temeiul prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din același act normativ.

**În drept, în materia impozitului pe profit** sunt incidente prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

*“21(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”,* coroborate cu pct.22 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :

*“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Potrivit acestor dispoziții legale, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele cheltuieli trebuind să fie justificate cu documente întocmite potrivit legii din care să reiasă că sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că, cea mai mare parte a achizițiilor de mărfuri în vederea distribuirii pe piața din România a fost de la persoane juridice afiliate, S.C. .X. S.R.L. .X. fiind societate comercială cu capital social privat francez deținut 100 % de unicul asociat și acționar .X. și se află

- în relație de afiliere directă cu .X. COD .X. și
- în relație de afiliere indirectă cu .X. .X. COD .X., în sensul art.7 pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform declarației împuternicitului societății contestată, dl. .X..

Astfel, în speță devin incidente prevederile art.11 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada facturării, potrivit cărora :

*“(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române 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 al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode: (...)*



**b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare”.**

Totodată, la art.19 alin.(5) din același act normativ se precizează că :

**(5)Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer”.**

Potrivit prevederilor legale menționate mai sus, se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente, iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, reiese că S.C. .X. S.R.L. .X. a achiziționat de la persoane juridice afiliate, semințe de floarea soarelui și rapiță în vederea distribuirii pe piața din România.

Prețul de vânzare al semințelor către filiale este stabilit înainte de începerea sezonului de marketing și este format din PRI care reprezintă “*costul de producție industrial*” + cost 3 EURO care reprezintă “*cheltuieli indirecte realizate pentru profitul filialelor*”, la care se aplica marja brută de adaos comercial de 8%.

Din analiza Documentației privind prețurile de transfer ale .X. pentru anii 2010, 2011 și respectiv 2012 elaborată de .X., aflată în copie la dosarul cauzei reiese că, respectivele cheltuielile indirecte sunt compuse din :

- cheltuieli cu taxa profesională datorată unui organism profesional-organizație profesională în sectorul semințelor (redevance CVRO+taxe Gnis),
- cheltuieli sociale și contribuții de solidaritate,
- cheltuieli ale departamentului de vânzări (partea administrativă + partea logistică),
- cheltuieli ale Expert Product Manager pe fiecare specie de semințe cuprinzând: analiza tehnică a produselor, identificare și poziționare produse, alegerea produselor în funcție de cerințele pieței,
- cheltuieli ale departamentului de Marketing: coordonator pentru toate speciile de semințe,
- cheltuieli ale departamentului de dezvoltare tehnică: pentru testarea în cadrul fermelor (în sistemul nostru și al distribuitorilor nostri de semințe) unde se compara materialul nostru genetic cu cel al competitorilor și pentru

evaluarea materialului genetic în fața competiției în aceleași condiții de producție,

- cheltuieli cu distrugerea stocului existent: pentru stocuri fără mișcare și pentru stocuri cu capacitate de germinare insuficientă,
- cheltuieli ale Departamentului IT/departamentului control management/departamentului contabil (services Fees+SIAD+CG+Compta RABS),
- cheltuieli cu depozitarea produselor finite, costuri financiare.

Deși, prețurile de vânzare al semințelor către filiale sunt stabilite înainte de începerea sezonului de marketing, așa cum reiese din Documentația privind prețurile de transfer ale .X., s-a constatat că, S.C. .X. S.R.L. .X. a înregistrat tot în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, „*diferențele de preț*” - *în plus*, facturate de .X., la terminarea sezonului de vânzare prin facturile nr..X./25.11.2010 și facturile din iunie și decembrie 2011.

Se reține că la art.12 Preț din Condițiile generale de vânzare, parte componentă a Documentației privind prețurile de transfer ale .X., existentă în copie la dosarul cauzei, s-a precizat că „*prețurile sunt ferme pentru livrările imediate, mărfurile nelivrate în termen de 90 de zile de la data comenzii, oricare ar fi motivul nelivrării sunt supuse variației prețului. Pentru plățile în numerar nu va fi acordată nicio reducere și nicio reducere pentru plata efectuată înainte de scadența prevăzută*”.

Referitor la acest aspect, prin Nota explicativă din data de 17.11.2014, existentă în copie la dosarul cauzei, reprezentantul legal al contestatarii a precizat că :„*.X. a procedat la o abordare estimativă care constă în efectuarea mediei costurilor celor doi ani precedenți și a prognozei pentru anul în curs*” și totodată, “.X. facturează semințele la un cost estimativ, urmând ca la final, când se cunosc cheltuielile efective, să se ajusteze prețul semințelor”, ceea ce denotă că prețurile utilizate la facturarea semințelor nu reprezintă prețuri ale pieței libere în momentul vânzării și nici prețuri medii aferente anilor precedenți.

Astfel, motivația contestatarii, potrivit căreia în „*practica economică se întâlnesc astfel de situații*” nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece între societatea contestatară, ca distribuitor de semințe și furnizorul francez există o relație de afiliere directă, în sensul că .X. tratează S.C. .X. S.R.L. .X. ca unitate subordonată și nu ca societate independentă creată în baza Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, fără respectarea principiilor economice stabilite de OECD conform cărora, tranzacțiile între societățile asociate/afiliate trebuie să respecte principiul deplinei concurențe.

Relația de afiliere directă dintre S.C. .X. S.R.L. din .X. ca distribuitor de semințe și furnizorul francez .X. este susținută și de documentul intitulat Politica internă a S.C. .X. S.R.L. privind acordarea semințelor gratuite semnat de administratorul .X., unde se precizează că societatea contestatară a alocat un

buget și a acordat cu titlu gratuit semințe de floarea soarelui, porumb, sorg, grâu, orz, rapiță, în fiecare campanie agricolă pentru perioada ianuarie - octombrie a fiecărui an și fiecare regiune a țării.

De altfel, societatea nici nu contestă afilierea cu societățile din .X.

În concluzie, facturarea ulterioară a unor diferențe de preț în plus pentru diferite cantități de semințe deja vândute clienților, nu are conținut economic, această practică nefiind utilizată în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite în relațiile dintre entități independente, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea și a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate, motiv pentru care organele de inspecție fiscală în mod legal au reconsiderat tranzacțiile în baza prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece la data înregistrării lor, aceste cheltuieli cu diferențele de preț nu au generat venituri la nivelul societății contestată.

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

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a TVA este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că, pentru diferențele de preț la diverse categorii de semințe facturate de către persoana juridică afiliată .X. în valoare de .X. lei, societatea contestată a dedus TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Deși, potrivit clauzelor contractuale ale Condițiile generale de vânzare, nu a fost prevăzută posibilitatea facturării unor cheltuieli cu diferențele de preț, totuși persoana juridică afiliată .X. a emis pentru semințe deja vândute clienților, facturi de diferențe de preț în plus, pentru cantități de semințe deja vândute clienților.

Se reține că la art.2 „*Obiectul contractului*” din Convenția-Cadru campania 2013-2014, aprovizionarea cu semințe a contestatarii se face exclusiv de la .X., iar la art.3 act se specifică „*pentru toate comenzile plasate de S.C. .X. S.R.L. .X. în cursul campaniei menționate mai sus (perioada de 8 luni de la 01.11.2013 până la 30.06.2014), .X. își va vinde produsele S.C. .X. S.R.L. .X. la tarifele în vigoare la data comenzii, ținând cont de condițiile speciale de vânzare acordate eventual S.C. .X. S.R.L. .X.*”.

Totodată, la art.4 „*Condiții de vânzare a semințelor*”, se precizează că .X. își va vinde produsele către distribuitorul din .X., respectiv S.C. .X. „**la tarifele în vigoare la data comenzii, ținând cont de condițiile speciale de vânzare acordate eventual .X.**”.

Se reține că, societatea nu demonstrează cu documente justificative că există o legătură directă între diferențele de preț facturate și livrările de semințe din perioada 2010 - 2014, din analiza clauzelor Convenției-Cadru campania 2013-2014, existentă în copie la dosarul cauzei, nerezultând modalitatea de stabilire a prețului de vânzare a semințelor livrate de .X., dacă și în ce condiții, ulterior livrărilor ar putea fi facturate diferențele de preț.

Astfel, nu rezultă faptul că aceste diferențe de preț fac parte din contrapartida obținută de furnizor din partea beneficiarului pentru livrările de semințe.

Deoarece din documentele prezentate de societate, nu rezultă că livrarea bunurilor și diferențele de preț reprezintă din perspectiva TVA o singură operațiune, societatea contestatară nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă diferențelor de preț facturate de .X..

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că argumentele societății nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la cheltuielile în sumă de .X. lei cu diferențe de preț în plus, facturate de .X. și la TVA aferentă, rezultă că acestea în mod legal au stabilit în sarcina contestatarii impozit pe profit în sumă de **.X. lei** și TVA aferentă în sumă de **.X. lei**, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru aceste capete de cerere.

**2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor de management și cheltuielilor cu publicitatea facturate de .X. și TVA aferentă în sumă de .X. lei,**

**Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii de management și a cheltuielilor cu publicitatea, facturate de .X. și cu privire la dreptul de deducere a TVA aferentă, în condițiile în care costurile de administrare,**

**management, control, consultanță și respectiv publicitate sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății mamă.**

**In fapt,** S.C. .X. din .X. a înregistrat în perioada 2010 - 2013 în contul 628.5 "*Alte cheltuieli cu servicii executate de terți*", în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, cheltuieli cu managementul facturate de .X. în sumă de .X. lei. De asemenea societatea a înregistrat cheltuieli de publicitate refacturate de .X. în sumă de .X. lei în contul 623.4 "*Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate*".

De asemenea, contestatara a exercitat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile de publicitate și în facturile de prestări servicii management emise de .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. .X. nu a probat cu documente, respectiv cu contractul de management încheiat între .X. și directorul de export al firmei franceze .X., necesitatea și prestarea efectivă a acestor servicii și nici faptul că valoarea acestora nu este cuprinsă în prețul de vânzare al semințelor sub forma cheltuielilor indirecte, componente ale costului de 3 euro/doză și au procedat la reconsiderarea tranzacțiilor care nu au un conținut economic, conform prevederilor art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motivat de faptul că scopul a fost de a evita impozitarea, ori de a obține avantaje fiscale.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu management refacturate de .X. în sumă de .X. lei în temeiul prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.41 lit.a), pct.48 și pct.49 din H.G. nr.44/2003 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu publicitatea în sumă de .X. lei, în temeiul prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.37 din H.G. nr.44/2003 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă serviciilor cu managementul și cheltuielilor cu publicitatea, în temeiul prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din același act normativ.

**În drept, în materia impozitului pe profit** sunt incidente 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;**”*

Totodată, potrivit prevederilor pct.48 din H.G. 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 încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile 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 îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea serviciilor achiziționate.

În același sens este și practica instanței judecătorești, Înalta Curte de Casație și Justiție reținând într-o speță similară că *„prin Decizia nr. .X./2014 pronunțată în dosarul nr..X./2013 că pentru a admite deductibilitatea costului serviciilor, dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor, dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă la activitatea curentă a contribuabilului.*

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

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

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

Referitor la cheltuielile cu servicii de management facturate de o persoană juridică straină afiliată sunt incidente și prevederile pct.41 lit.a) din H.G. nr.44/2003 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*“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 ce 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;”.***

Referitor la cheltuielile cu servicii de publicitate facturate de o persoană juridică straină afiliată sunt incidente și prevederile pct.37 din H.G. nr.44/2003 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

***“37. În cazul costurilor de publicitate, acestea se deduc de către acele persoane afiliate care urmează să beneficieze de pe urma publicității făcute sau, dacă este necesar, sunt alocate proporțional cu beneficiul. În situația în care costurile de publicitate sunt asumate de societatea-mamă în numele grupului ca un tot unitar, acestea sunt nedeductibile la persoana controlată.***

*La calcularea profitului, autoritățile fiscale estimează cheltuielile efectuate de persoanele afiliate cu publicitatea, proporțional cu beneficiile câștigate de aceste persoane din publicitate. Dacă un contribuabil efectuează cheltuieli cu publicitatea de care beneficiază și o persoană afiliată, se presupune că prima persoană a furnizat celei de a doua persoane servicii comerciale, proporțional cu natura și sfera serviciilor furnizate de o companie de publicitate independentă.*

*Pentru a stabili mai clar proporțiile cheltuielilor efectuate de fiecare persoană cu publicitatea, de care beneficiază două sau mai multe persoane afiliate, trebuie luate în considerare piețele pe care s-a făcut publicitatea și cota de piață a respectivelor persoane afiliate în vânzările de bunuri și servicii cărora li s-a făcut reclama”.*

a) Referitor la cheltuielile de management (audit intern și marketing) facturate de .X. în perioada 2010-2013, se reține faptul că societatea contestată nu a prezentat în timpul inspecției fiscale și nici pe parcursul soluționării căii administrative de atac, Contractul de management încheiat între .X. și administratorul .X. care să cuprindă serviciile pe care acesta s-a obligat să le presteze către S.C..X. S.R.L. .X. sau tarifele aferente.

La dosarul cauzei se regăsește Contractul privind detașarea personalului .X. la S.C. .X. S.R.L. .X. pentru perioada 2013-2014, din care reiese că dl. .X. îndeplinește și funcția de director de export în cadrul .X., iar parte din atribuțiile sale de administrare au fost delegate d-lui .X. în calitate de director salariat și împuternicit de a reprezenta societatea pentru diverse acțiuni.

Acest aspect este susținut și prin răspunsul la întrebarea nr.11 din Nota explicativă din 17.11.2014, prin care reprezentantul legal al contestatului a precizat că *„prin Contractul de management încheiat cu .X., administratorul .X. este desemnat să organizeze, să coordoneze și să conducă S.C. .X. S.R.L. pentru îndeplinirea obiectivelor propuse. În acest sens dl..X. având în vedere competențele sale în domeniul comercial negociază și încheie contracte comerciale cu partenerii, aprobă plățile efectuate de companie, analizează evoluția vânzărilor, aprobă situațiile financiare, etc.”*

Din analiza prețului de livrare al semințelor reiese că acesta cuprinde și *“costul de 3 euro/doza”* care reprezintă *“cheltuieli indirecte realizate pentru profitul filialelor”*, format și din *“Services Fees +SIAD+CG + Compta (RABS)”*, respectiv *“cost departament IT/departament control management/departament contabil”*, ce reprezintă aproximativ 30% din costul de 3 EURO.

Din analiza Documentației privind prețurile de transfer ale .X. pentru anii 2010, 2011 și respectiv 2012 elaborată de .X., aflată în copie la dosarul cauzei reiese că, respectivele cheltuielile indirecte sunt compuse din :

- cheltuieli cu taxa profesională datorată unui organism profesional-organizație profesională în sectorul semințelor (redevance CVRO+taxe Gnis),
- cheltuieli sociale și contribuții de solidaritate,
- cheltuieli ale departamentului de vânzări (partea administrativă + partea logistică),



- cheltuieli ale Expert Product Manager pe fiecare specie de semințe cuprinzând: analiza tehnică a produselor, identificare și poziționare produse, alegerea produselor în funcție de cerințele pieței,
- cheltuieli ale departamentului de Marketing: coordonator pentru toate speciile de semințe,
- cheltuieli ale departamentului de dezvoltare tehnică: pentru testarea în cadrul fermelor (în sistemul nostru nostru și al distribuitorilor nostri de semințe) unde se compara materialul nostru genetic cu cel al competitorilor și pentru evaluarea materialului genetic în fața competiției în aceleași condiții de producție,
- cheltuieli cu distrugerea stocului existent: pentru stocuri fără mișcare și pentru stocuri cu capacitate de germinare insuficientă,
- cheltuieli ale Departamentului IT/departamentului control management/departamentului contabil (services Fees+SIAD+CG+Compta RABS),
- cheltuieli cu depozitarea produselor finite, costuri financiare.

În concluzie, deoarece aceste cheltuieli indirecte realizate pentru profitul filialelor cuprind și „*costuri departament IT/departament control management/departament contabil*” care sunt de aceeași natură cu cheltuielile cu managementul facturate de .X., rezultă că suportarea acestor cheltuieli în sumă de .X. lei, separat de prețul de livrare al semințelor achiziționate de la .X., nu are scop economic.

Argumentul societății potrivit căruia “*sumele facturate de .X. în baza contractului de prestări servicii nu sunt incluse în costul bunurilor vândute către societate*” sub forma unor cheltuieli indirecte componente ale costului de 3 euro/doza, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece societatea face doar o simplă apreciere când pretinde că “*acest cost cuprinde cheltuieli indirecte care sunt aferente strict activității de producție desfășurate de .X., fără a include în vreun fel cheltuieli indirecte de administrare, control sau management*”, fără să prezinte documente în susținerea afirmației.

În concluzie, S.C. .X. S.R.L. .X. nu a demonstrat necesitatea în folosul propriei activități a serviciilor de management (audit intern și marketing) facturate de .X. în baza unui contract de management încheiat cu dl. .X., neprezentat de societatea contestatară în justificare și nu a probat cu documente, faptul că valoarea acestora nu este cuprinsă în prețul de vânzare al semințelor sub forma cheltuielilor indirecte, componente ale costului de 3 euro/doză.

Astfel, afirmația societății potrivit căreia “*sumele facturate de .X. în baza contractului de prestări servicii nu cad sub incidența costurilor de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare care pot fi deduse doar la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă în numele grupului ca*

*un tot unitar*” nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece prin contestație nu au fost precizate, elementele necesare delimitării cheltuielilor de management (audit intern și marketing) pentru activitatea de producție de celelalte activități ale .X. .X..

Nici afirmația societății potrivit căreia “...își desfășoară activitatea cu doar 7 angajați, iar din organigrama societății se poate observa necesitatea externalizării acestor servicii, întrucât societatea nu dispune de un departament specializat în realizarea unor activități de control de gestiune, analize financiare privind bugetele, monitorizarea randamentului activității” nu poate fi reținută în favoarea societății, deoarece societatea nu a prezentat în justificarea afirmației, nici la inspecția fiscală, nici pe parcursul soluționării căii administrative de atac, contractul de management încheiat cu dl. .X., din care să reiasă efectiv în ce au constat și necesitatea cheltuielilor cu servicii de management, în scopul activității sale și nu al firmei .X..

În concluzie, suportarea acestor cheltuieli, separat de prețul de livrare al semințelor achiziționate și achitate de contestatară pe bază de facturi transmise de .X., nu are scop economic, ci conduce la înregistrarea de costuri mai mari, numai la nivelul S.C. .X. S.R.L. .X..

Față de prevederile legale mai sus invocate și având în vedere situația de fapt potrivit căreia, respectivele cheltuieli cu managementul în sumă de .X. lei facturate de persoana juridică afiliată .X. nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil al contestatarii pe perioada 2010 - 2013.

**b)** Referitor la cheltuielile de publicitate în sumă de .X. lei se reține că acestea au fost refacturate de .X. în baza contractului de servicii de asistență în marketing încheiat în data de 01.07.2010 cu contestatara pe o perioadă nedeterminată de timp,

Conform obiectului contractului de servicii de asistență în marketing încheiat în data de 01.07.2010, .X. s-a angajat să presteze toate serviciile necesare pentru asistarea S.C. .X. S.R.L. .X. pentru dezvoltarea cunoștințelor de comercializare și pentru promovarea produselor sale, cum ar fi cercetare de piață, proiectare materiale promoționale, organizarea acțiunilor clienților, design grafic, achiziții media, acțiuni de promovare a stocurilor.

Potrivit anexei la contract pentru asistență în marketing, remunerarea anuală pentru serviciile prestatate este de .X. euro în timpul exercițiului financiar 2010 - 2011, de .X. euro în timpul exercițiului financiar 2012 - 2013 și de .X. euro în timpul exercițiului financiar 2013 - 2014, taxele fiind facturate trimestrial, cu exonerare de TVA.

Argumentul contestatarii referitor la aplicabilitatea prevederilor art.21 alin.2 lit.d) și lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia :

*“(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și : [...]*

*d) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. [...]*

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

nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece aceste prevederi legale au caracter general.

Ori, în cazul în speță este vorba despre deductibilitatea cheltuielilor cu servicii de publicitate facturate de persoana juridică straină afiliată .X. și devin incidente prevederile pct.37 din H.G. nr.44/2003 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal cu modificările și completările ulterioare, mai sus citate, conform cărora în situația în care costurile de publicitate sunt asumate de societatea-mamă în numele grupului ca un tot unitar, acestea sunt nedeductibile la persoana controlată, beneficiul acțiunilor de publicitate fiind al societății mamă.

Potrivit acestor prevederi legale și având în vedere situația de fapt potrivit căreia, .X. și-a asumat costurile de publicitate în numele .X. ca un tot unitar, rezultă că respectivele cheltuieli cu publicitatea în sumă de .X. lei refacturate de persoana juridică afiliată .X. nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil pe perioada 2010 - 2013.

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

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a TVA este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală că societatea a dedus în perioada 2010 - 2013, TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu management și publicitate pentru care s-a demonstrat că sunt nedeductibile

fiscal la calcul profitului impozabil la pct.2 din considerentele prezentei decizii, nefiind utilizate în folosul realizării de venituri impozabile.

Mai mult, contravaloarea serviciilor achiziționate a fost cuprinsă în prețul semințelor achiziționate de la firma franceză afiliată .X., conform componenței prețului, detaliată prin Documentația privind prețurile de transfer elaborată de .X. pentru exercițiile financiare 2010-2012, existentă în copie la dosarul cauzei.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, rezultă că în mod corect, organele de inspecție fiscală au considerat că suportarea acestor cheltuieli cu management și publicitate și separat de prețul de livrare al semințelor achiziționate de la .X., nu are scop economic, cu consecința reconsiderării acestor tranzacții, motiv pentru care contestația societății va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozit pe profit în sumă de **.X. lei** și TVA aferentă în sumă de **.X. lei**, în temeiul art. 216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

**3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor de reclamă și publicitate cu semințe pentru loturi demonstrative**

**Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor de reclamă și publicitate pentru semințe pentru loturi demonstrative facturate de .X., în condițiile în care societatea nu a probat necesitatea acestor servicii cu documente justificative, respectiv nu a prezentat contracte scrise încheiate cu clienții în scopul testării semințelor.**

**In fapt**, societatea a înregistrat în contul 623.3 *“Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”*, în perioada 2010 - 2013 în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, cheltuieli de reclamă și publicitate, concretizate în cheltuieli cu semințele pentru loturi demonstrative suma de **.X. lei**, compusă din :

- .X. lei aferentă anului 2010,
- .X. lei aferentă anului 2011,
- .X. lei aferentă anului 2012,
- .X. lei aferentă anului 2013.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. .X. a acordat cu titlu gratuit, în baza unor avize de expediție, cantități de semințe de floarea soarelui, porumb și rapiță pentru loturi demonstrative de 170,52 ha. în

scopul testării acestora, funcție de condițiile climaterice și tipuri de sol, considerându-le ca fiind activități de reclamă și publicitate, fără încheierea unor contracte scrise cu clienții.

În urma analizei elementelor de preț de livrare al semințelor facturate de .X. cu destinația pentru loturi demonstrative, organele de inspecție fiscală au recunoscut aceste cheltuieli ca fiind efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, separat de prețul de livrare al semințelor achiziționate de la .X..

Deoarece societatea contestatară nu a prezentat niciun contract încheiat cu .X., care să probeze că valoarea acestor cheltuieli reprezintă contravaloarea unor servicii de popularizare a firmei în baza unor condiții asumate de participanți, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile de reclamă și publicitate pentru semințe pentru loturi demonstrative în sumă de .X. lei, în temeiul prevederilor art.21 alin.2 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept,** sunt incidente prevederile art.21 alin.2 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*“(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și : [...]*

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

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele cheltuieli trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii din care să reiasă că sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Totodată, deductibilitatea cheltuielilor de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor este condiționată de existența unui contract scris.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală că, S.C. .X. S.R.L. este distribuitor exclusiv de semințe create, produse și furnizate de .X., beneficiind de licența titularului .X. Franța, cheltuielile cu semințele având

legătură directă cu volumul și valoarea semințelor pe piața din România a furnizorului francez.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că S.C. .X. S.R.L. a acordat cu titlu gratuit, partenerilor clienți și potențiali clienți, cu titlu gratuit, în baza unor avize de expediție, cantități de semințe de floarea soarelui, porumb și rapiță pentru loturi demonstrative de 170,52 ha., fără încheierea unor contracte cu clienții, în scopul testării acestora, funcție de condițiile climaterice și tipuri de sol.

Se reține că, societatea contestatară nu a prezentat niciun contract scris încheiat cu clienții, nici în timpul inspecției fiscale, nici pe parcursul soluționării căii administrative de atac, prin care să fie justificată prestarea efectivă a cheltuielilor de reclamă și publicitate pentru semințe pentru loturi demonstrative facturate de .X..

Prin răspunsul la întrebarea nr.2 din Nota explicativă din 17.11.2014, existentă în copie la dosarul cauzei, reprezentantul legal al contestatarei a recunoscut că nu au fost întocmite contracte, precizând că *„suma de .X. lei reprezintă contravaloarea semințelor demonstrative transmise partenerilor cu titlu gratuit. Conform avizelor de expediție întocmite, în scopul testării acestora, funcție de condițiile climaterice și tipuri de sol și în mod clar nu reprezintă cheltuieli de reclamă și publicitate. Probabil această confuzie a fost generată de modul de înregistrare în contabilitate al acestor cheltuieli prin utilizarea contului codificat 623.3”*.

De altfel, înregistrarea acestor cheltuieli cu semințele pentru loturi demonstrative, efectuată de societate în contul 623.3 *„Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”* constatată de organele de organele de inspecție fiscală, reprezintă voința proprie, iar pretenția societății că ar exista o confuzie privind modul de înregistrare în contabilitate, nu se confirmă, deoarece societatea nu a întocmit documente de rectificare a înregistrării contabile, considerată eronată.

Având în vedere că prețul de livrare al semințelor cuprinde și *“costul de 3 EURO/doza”* format și din *“SDT (Service Developpement Technique)-respectiv Departament de dezvoltare tehnică - testare în cadrul fermelor, în sistemul nostru și al distribuitorilor nostri de semințe unde se compară materialul nostru genetic cu cel al competitorilor”*- reprezintă aproximativ 15% din costul de 3 EURO, rezultă că în mod corect, organele de inspecție fiscală, în mod corect au considerat că suportarea acestor cheltuieli de reclamă și publicitatea și separat de prețul de livrare al semințelor achiziționate de la .X., nu are scop economic.

Acest aspect este susținut și de afirmația din Nota explicativă din 17.11.2014, potrivit căreia *：“În perioada 01.10.2010 - 31.12.2013, S.C. .X. S.R.L. a acordat cu titlu gratuit clienților existenți, dar și potențialilor clienți,*

*semințe demonstrative direct din stocul de marfă cumpărat, în valoare de .X. lei și în valoare de .X. lei din cele facturate de .X. cu această destinație”.*

Contestatară nu a probat cu documente justificative, respectiv contracte încheiate cu parteneri-clienți pentru semințele destinate loturilor demonstrative, faptul că, aceste cheltuieli reprezintă contravaloarea unor servicii de popularizare a firmei, conform unor condiții asumate de participanți în baza unui document justificativ.

Astfel, se reține că de publicitatea efectuată, prin acordarea cu titlu gratuit partenerilor - clienți a semințelor pentru încercarea lor cu scopul stimulării vânzarilor și suportarea costului de achiziție pe cheltuielile de exploatare ale contestatarii, beneficiază numai firma afiliată .X., care include în prețul de livrare al semințelor, contravaloarea cheltuielilor cu testarea în cadrul fermelor, atât în sistem propriu, cât și al distribuitorilor de semințe, respectiv S.C. .X. S.R.L., distribuitorul exclusiv în România.

Mai mult, clienții care primesc aceste semințe în mod gratuit pentru înființarea loturilor demonstrative, facturează ulterior cheltuieli de publicitate pentru respectivele loturi, tot către firma S.C. .X. S.R.L., de unde reiese că aceste cheltuieli de publicitate cu semințele acordate gratuit, nu au generat venituri la nivelul societății contestate.

Astfel, afirmația societății potrivit căreia, acordarea de semințe gratuite în vederea testării lor reprezintă în sine o etapă pregătitoare în contactarea de clienți și implicit a semnării efective a unui contract de livrare, nu poate fi reținută în favoarea sa, deoarece conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, aceste semințe cu titlu gratuit pentru loturi demonstrative au fost acordate odată cu vânzarea semințelor, neexistând nicio etapă pregătitoare.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, în mod legal au stabilit ca nedeductibile fiscal, cheltuielile de reclamă și publicitate pentru semințe pentru loturi demonstrative în sumă de .X. lei calculând în sarcina societății impozit pe profit în sumă de .X. lei.

4. Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor de reclamă și publicitate cu semințe pentru loturi demonstrative

**Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă unor servicii de reclamă și publicitate, în condițiile în care contestatară nu justifică cu documente că aceste servicii au fost în scopul realizării de operațiuni taxabile.**

**In fapt,** S.C. .X. S.R.L. .X. a exercitat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu semințele achiziționate de la .X., în perioada 2010 - 2013 și ulterior acordate cu titlu gratuit clienților, în baza unor avize de expediție.

De publicitatea obținută prin acordarea gratuită partenerilor - clienți și potențiali clienți de semințe, pentru încercarea lor cu scopul stimulării vânzărilor și suportarea costului de achiziție pe cheltuielile de exploatare ale firmei, beneficiază în mod direct firma .X. - afiliată cu S.C. .X. S.R.L. .X., care include în prețul de livrare al semințelor contravaloarea cheltuielilor cu testarea în cadrul fermelor atât în sistem propriu, cât și a distribuitorilor de semințe, respectiv distribuitorul exclusiv din România.

Astfel, S.C. .X. S.R.L. .X. fiind distribuitor exclusiv al semințelor create, produse și distribuite de .X., de publicitatea efectuată prin crearea de loturi demonstrative, beneficiază în mod direct, producătorul și afiliatul francez.

Totodată, clienții care primesc aceste semințe în mod gratuit pentru înființarea loturilor demonstrative, facturează ulterior, cheltuieli de publicitate pentru respectivele loturi, către S.C. .X. S.R.L., de unde rezultă că aceste gratuități nu au generat operațiuni taxabile și nu intră în sfera deducerii TVA, conform prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe motiv că aceste gratuități nu au generat operațiuni taxabile.

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

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a TVA este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, societatea contestată a dedus în perioada 2010 - 2013, TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor de reclamă și publicitate pentru semințe de floarea soarelui, porumb și rapiță pentru loturi demonstrative acordate cu titlu gratuit partenerilor – clienți, în baza unor avize de expediție.

Se reține că de publicitatea efectuată, prin acordarea cu titlu gratuit partenerilor - clienți a semințelor pentru încercarea lor cu scopul stimulării vânzarilor și suportarea costului de achiziție pe cheltuielile de exploatare ale contestatei, beneficiază numai firma afiliată .X., care include în prețul de



livrare al semințelor, contravaloarea cheltuielilor cu testarea în cadrul fermelor, atât în sistem propriu, cât și al distribuitorului exclusiv în România, respectiv S.C. .X. S.R.L.

Astfel, publicitatea efectuată se adresează consumatorului final având drept obiectiv promovarea semințelor fără nicio legătură cu imaginea S.C. .X. S.R.L. .X., întrucât prin aceste servicii de publicitate se promovează imaginea .X..

Mai mult, clienții care primesc aceste semințe în mod gratuit pentru înființarea loturilor demonstrative, facturează ulterior cheltuieli de publicitate pentru respectivele loturi, tot către firma S.C. .X. S.R.L., de unde reiese că aceste cheltuieli de publicitate nu sunt aferente unor operațiuni taxabile, care este condiția esențială pentru acordarea dreptului de deducere a TVA.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că argumentele societății nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la TVA aferentă cheltuielilor de reclamă și publicitate pentru semințe pentru loturi demonstrative, rezultă că acestea în mod legal nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de **.X. lei**, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

**5. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu redevențele în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu redevențele și cu privire la dreptul de deducere a TVA aferentă, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei reiese că societatea nu a produs și nu a comercializat semințe în baza licenței acordate de .X. prin contractele de licență pentru producția și vânzarea gamei de semințe.**

**In fapt**, societatea a înregistrat în perioada 2010 - 2013 în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, cheltuieli cu redevențele calculate numai pentru distribuirea exclusivă a semințelor vândute de .X. distribuitorului din România, astfel:

.X. lei aferentă anului 2010,

.X. lei aferentă anului 2011,  
.X. lei aferentă anului 2012,  
.X. lei aferentă anului 2013,

în baza facturilor primite de la .X. - COD TVA .X., emise în baza Contractelor de licență pentru producția și vânzarea gamei de semințe încheiate între .X. în calitate de licențiator și S.C. .X. S.R.L. în calitate de licențiat, în perioada verificată.

Deoarece, S.C. .X. S.R.L. .X. este doar distribuitor exclusiv al semințelor create, produse și furnizate de către .X. și nu un producător care multiplică și exploatează pentru producție și/sau comercializează semințele pe baza licenței titularului .X. .X., organele de inspecție fiscală au constatat că, societatea contestată nu datorează redevențe, în conformitate cu prevederile art.115 alin.1 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.2.1 din H.G. nr.44/2003 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, S.C. .X. S.R.L. .X. - plătitoarea de redevențe, este asociată indirect cu .X. - beneficiara efectivă a acestor sume și nu a prezentat atestatul eliberat de statul francez, conform prevederilor art.124<sup>18</sup> alin.11 care stabilește obligativitatea prezentării acestui document prin care să certifice îndeplinirea condițiilor de la art.124<sup>20</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au reconsiderat tranzacțiile în baza prevederilor art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.40 alin.1 din H.G. nr.44/2004 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal și nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu redevențele în sumă de .X. lei și nici pentru TVA aferentă în sumă de .X. lei, în temeiul prevederilor art.21 alin.1, art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept, în materia impozitului pe profit** sunt incidente prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

*“21 (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”*,

coroborate cu pct.22 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :

*“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Potrivit acestor dispoziții legale, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele cheltuieli trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii din care să reiasă că sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Din actele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele aspecte :

- facturarea redevențelor s-a efectuat în baza Contractului de licență pentru producția și vânzarea gamei de semințe încheiat între .X. în calitate de licențiator și S.C. .X. S.R.L. în calitate de licențiat din data de 01.07.2009 care la Art.1 Obiect precizează : *“In temeiul prevederilor stabilite în prezentul, .X. acordă licențiatului (S.C. .X. S.R.L. .X.) dreptul exclusiv de a produce și de a comercializa soiurile de porumb, floarea-soarelui, rapiță, iarba furajeră și plante leguminoase furajere enumerate în anexă”*,

- prin Contractul de licență pentru soiuri din 30.06.2010 încheiat între .X. și S.C. .X. S.R.L., aflat în copie la dosarul cauzei, s-a precizat că : *“.X. acordă licențiatului dreptul exclusiv de a produce și de a comercializa soiurile de porumb, floarea soarelui, rapiță, iarba furajeră și plante leguminoase enumerate prin anexă”*, licența fiind acordată în funcție de soiurile de pe teritoriul României,

- licențiatul se angajează să nu realizeze nicio activitate comercială în afara limitelor vamale ale teritoriilor acordate, fără a obține în prealabil acordul în scris al licențiatorului,

- la art.6 Redevențe și plăți din acest contract s-a prevăzut că : *“rata redevențelor care se aplică la suma vânzărilor nete realizate în timpul exercițiului financiar de către licențiat [...] Plata se va realiza în două tranșe : prima tranșă în funcție de cifra de afaceri estimată la sfârșitul lunii iunie, iar a doua tranșă soldul la sfârșitul lunii octombrie, în funcție de cifra de afaceri reală. Factura și plata vor fi în ron”*,

- conform informațiilor din Documentația privind prețurile de transfer elaborată de .X. pentru exercitiile financiare 2010-2012, rezultă că .X. *“creează, produce și comercializează semințe în întreaga lume”*, iar prin art.2 din Convenția Cadru-campania 2013/2014 încheiată cu S.C. .X. S.R.L. .X., existentă în copie la dosarul cauzei, s-a specificat că aprovizionarea cu semințe a contestatarii se face exclusiv de la .X..

Din interpretarea clauzelor contractuale reiese că S.C. .X. S.R.L. .X. este doar distribuitor exclusiv al semințelor create, produse și furnizate de către .X.

care “creează, produce, și comercializează semințe în întreaga lume” și nu un producător care multiplică și exploatează pentru producție și/sau comercializează semințele pe baza licenței titularului .X., cu care se află în relație de afiliere indirectă.

Se reține că nici în timpul inspecției fiscale, nici pe parcursul soluționării căii administrative de atac, societatea contestată nu a probat cu documente justificative faptul că a produs și a comercializat produse în baza licenței obținute de la .X. Franța, astfel că, în mod legal organele de inspecție fiscală au reconsiderat natura sumelor facturate de .X., cu titlu de redevență.

La pct.2.1 din H.G. nr.44/2003 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare se specifică :

**“ 2.(1) [...] Nu reprezintă redevențe sumele plătite în schimbul obținerii drepturilor exclusive de distribuție a unui produs sau serviciu, deoarece acestea nu sunt efectuate în schimbul folosinței sau dreptului de folosință a unui element de proprietate inclus în definiție. Intermediarul distribuitor rezident nu plătește dreptul de a folosi marca sau numele sub care sunt vândute bunurile, el obține doar dreptul exclusiv de a vinde bunurile pe care le cumpără de la producător”.**

Având în vedere că S.C. .X. S.R.L. .X., în calitate de distribuitor exclusiv în România al semințelor create, produse și comercializate de către .X. este în fapt, un intermediar distribuitor rezident care nu are obligația de a plăti dreptul de a folosi marca sau numele sub care sunt vândute bunurile, ci a obținut doar dreptul exclusiv de a vinde bunurile pe care le cumpără de la producător, rezultă că societatea contestată nu datorează redevențe.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală, că asociatul unic al societății contestate, .X. este afiliată cu .X., astfel că beneficiara redevențelor, respectiv .X. și S.C. .X. S.R.L. .X., nu pot fi considerate societăți asociate direct.

Deoarece, prin plata “redevenței” către .X., cu care este afiliată indirect, S.C. .X. S.R.L. .X. a realizat în fapt distribuția beneficiilor, rezultă că, organele de inspecție fiscală în mod legal au reconsiderat tranzacțiile în baza prevederilor art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru redevențele calculate numai pentru distribuția exclusivă a semințelor vândute de .X. distribuitorului din România, care nu au conținut economic, respectiva practică neputând fi utilizată în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea și de a obține avantaje fiscale, care altfel nu ar putea fi acordate.

În concluzie, afirmația contestată potrivit căreia organele de inspecție fiscală ar fi invocat eronat prevederi fiscale din sfera impozitului pe venit, nu

poate fi reținută în favoarea sa, deoarece stabilirea impozitului pe profit suplimentar aferent cheltuielilor cu redevența a fost efectuată în baza prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare referitoare la deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil.

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

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a TVA este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Se reține că societatea contestată a dedus în perioada 2010 – 2013, TVA în sumă de .X. lei aferentă unor facturi emise de .X. - COD TVA .X. pentru redevențele calculate numai pentru distribuirea exclusivă a semințelor vândute de .X. distribuitorului din România.

Deoarece, S.C. .X. S.R.L. .X. este doar distribuitor exclusiv al semințelor create, produse și furnizate de către .X. care *“creează, produce, și comercializează semințe în întreaga lume”* și nu un producător care multiplică și exploatează pentru producție și/sau comercializează semințele pe baza licenței titularului .X., rezultă că aceste cheltuieli cu redevența achitată de contestată în baza facturilor primite de la .X., nu sunt aferente unor operațiuni taxabile, care este condiția esențială pentru acordarea dreptului de deducere a TVA.

Față de susținerea societății potrivit căreia, chiar dacă organele de inspecție fiscală au refuzat dreptul de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor intracomunitare de la .X. și de la .X., totuși ar trebui să anuleze și TVA colectată, dacă susține că tranzacția nu a fost una reală, prezentând în susținere o copie a Deciziei nr. .X./29.10.2008 publicată pe site-ul A.N.A.F, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece nu există identitate de cauză, părți și obiect.

Astfel, cauza supusă soluționării prin Decizia nr..X./29.10.2008 se referă la o altă situație de fapt și anume la TVA aferentă unor servicii de consultanță, despre care organele de inspecție fiscală au constatat că nu s-au realizat, ori în speța supusă soluționării organele de inspecție fiscală au analizat dreptul de deducere a TVA aferentă unor cheltuieli care nu au caracter de redevență și care nu au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

Nici argumentul societății potrivit căreia organele de inspecție fiscală ar fi încălcat principiul neutralității taxei pe valoarea adăugată, consacrat și prin concluziile din Decizia CEJ în cazul C-324/2011 Gabor Toth a Curții Europene de Justiție, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece respectiva cauză privește dreptul persoanelor impozabile de a deduce TVA pentru bunurile achiziționate și serviciile primite de la contribuabili inactivi și instituie ca o sancțiune, neexercitarea dreptului de deducere a TVA înscrisă în facturi emise de contribuabilii declarați inactivi, conform principiului luptei împotriva fraudei și a evaziunii fiscale.

Ori în speța supusă soluționării este vorba despre o altă problemă și anume de dreptul de deducere a TVA aferentă unor redevențe calculate pentru distribuirea semințelor vândute de .X. și facturate distribuitorului din România.

Totodată, în speță se reține și opinia direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv Direcția generală de legislație și reglementări vamale, care într-o speță similară a precizat:

*“ [...] dacă pe parcursul verificărilor efectuate se constată că achizițiile intracomunitare pentru care operatorii economici și-au exercitat dreptul de deducere prin mecanismul taxării inverse și au dedus integral această taxă au alocat în fapt aceste achiziții pentru alte operațiuni decât cele prevăzute la art.145 alin.2 din Codul fiscal, organele de control pot anula taxa deusă, în condițiile legii.*

*Astfel, doar în situația în care achizițiile intracomunitare nu ar fi reale se justifică abordarea operatorilor economici potrivit căreia măsura anulării taxei deductibile evidențiate prin aplicarea mecanismului taxării inverse implică și anularea taxei colectate”.*

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că argumentele societății nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, referitoare la cheltuielile cu redevențele, rezultă că acestea în mod legal au stabilit în sarcina contestatarii impozit pe profit în sumă de **.X. lei** și TVA aferentă în sumă de **.X. lei**, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru aceste capete de cerere.

Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit și TVA, deoarece la capitolul B pct. 1 - 5 din prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru impozit pe profit în sumă de **.X. lei** și pentru TVA în sumă de **.X. lei** și întrucât prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul al accesoriilor, ca o consecință, va fi respinsă ca neîntemeiată contestația și pentru suma de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei - dobânzi/majorări aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente TVA.

**6.** Referitor la impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** aferent cheltuielilor în sumă de **.X. lei** cu servicii de marketing de la furnizori interni S.C. **.X. S.R.L** și S.C. **.X. S.R.L** și TVA aferentă în sumă de **.X. lei** precum și accesoriile aferente **Cauza supusă soluționării este dacă, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța asupra deductibilității la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor cu achiziții de servicii de marketing de la furnizori interni și asupra deductibilității TVA aferentă, în condițiile în care din instrumentarea speței de către organele de inspecție fiscală, nu se poate stabili cu claritate natura operațiunilor facturate de furnizorii interni S.C. **.X. S.R.L** și S.C. **.X. S.R.L** și totodată, societatea prezintă documente din care rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală prin actul administrativ fiscal atacat.**

**În fapt**, în perioada 2012 - 2013, contestatara a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal contravaloarea unor servicii de marketing achiziționate de la :

- S.C. **.X. S.R.L** CUI **.X.** cu factura nr. **.X./30.07.2012** pentru „*prestari servicii – activitate de marketing conform contract nr. .X./27.07.2012*” în suma de **.X. lei** plus TVA în suma de **.X. lei**,
- S.C. **.X. S.R.L** CUI **.X.** cu factura nr. **.X./03.07.2012** pentru „*servicii marketing*” în sumă de **.X. lei** plus TVA în suma de **.X. lei** și factura nr. **.X./03.08.2013** pentru „*prestări servicii conform contract nr. .X./02.08.2013*” în sumă de **.X. lei** plus TVA în sumă de **.X. lei**.

De asemenea, contestatara a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de **.X. lei** înscrisă în facturile de servicii marketing emise de S.C. **.X. S.R.L** și S.C. **.X. S.R.L** .

Organele de inspecție fiscală au apreciat că, deoarece societatea nu a justificat prestarea efectivă a serviciilor de marketing, prin situații de lucrări,

procesele verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de piață efectuate de personal specializat sau orice alte materiale corespunzătoare, în scopul realizării de venituri impozabile, societatea nu îndeplinește condițiile de deductibilitate pentru cheltuielile în sumă de .X. lei, conform art.21 alin.(1) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA aferentă serviciilor de marketing în sumă de .X. lei, în temeiul prevederilor art.145 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În susținerea contestației, societatea afirmă că facturile de achiziții de la furnizori interni S.C. .X. S.R.L și S.C. .X. S.R.L sunt întocmite corect și respectă prevederile art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

Totodată, depune o serie de documente în justificarea prestării efective a serviciilor de marketing.

**În drept, în materia impozitului pe profit** sunt incidente prevederile art.21 alin.1 și alin.2 lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

*“ 21 (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.*

*(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și : (...)*

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

Potrivit acestor dispoziții legale, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii din care să reiasă că sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

**În materia TVA** sunt incidente prevederile art.145 alin.2 lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*„Art.145 (2) Orice persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni :*

***a) operațiuni taxabile (...)***



*Art.146 (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155.”*

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Din actele existente la dosarul cauzei se reține că achiziția de servicii de la S.C. .X. S.R.L cu factura nr..X./30.07.2012 în sumă de .X. lei plus TVA în sumă de .X. lei a fost efectuată în baza contractului de prestări de servicii nr. .X./27.07.2012, unde la obiectul contractului este menționat *“activități de marketing”*.

Durata contractului a fost de la 27.07.2012 la 15.09.2012, iar prețul prevăzut de .X. euro plus TVA la cursul BNR din ziua facturării, trebuia achitat prin suportarea unei părți din cheltuielile ocazionate de excursia în Polonia organizată de prestator (masă, transport, logistică).

Achizițiile de servicii de la S.C. .X. S.R.L cu facturile nr..X./03.07.2012 și nr..X./03.08.2013 au avut la bază :

- contractul de prestari servicii nr..X./04.06.2012, unde obiectul contractului îl constituie *“înființarea de loturi demonstrative cu hibridi și soiuri RAGT de porumb, floarea soarelui, sorg, rapiță, grâu și orz, promovarea acestor soiuri în câmp prin organizarea de evenimente și prezentări, promovarea soiurilor și hibridilor RAGT direct la fermier”*.

Durata acestui contract a fost de 6 luni, respectiv 04.06.2012 - 04.12.2012, iar prețul prevăzut a fost de .X. euro plus TVA, urmând a fi achitat de beneficiar într-o singură tranșă, în termen de 15 zile de la data facturării.

- contractul de prestari de servicii nr. .X./02.08.2013, unde la obiectul contractului este menționat *“servicii de promovare și marketing în favoarea beneficiarului”*.

Se reține că, organele de inspecție fiscală și-au întemeiat neacordarea deductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu servicii de marketing și neacordarea deductibilității TVA aferentă, doar pe analiza obiectului contractelor încheiate și a datei de facturare a serviciilor, fără a efectua o analiză detaliată a documentelor prezentate în timpul inspecției fiscale și concluzionând că *„unitatea nu a putut documenta suficient efectuarea efectivă a acestor servicii în scopul realizării de venituri impozabile”*.

Având în vedere că la dosarul cauzei se regăsesc o serie de documente, prezentate în justificarea prestării efective a serviciilor de marketing, în timpul inspecției fiscale, cum ar fi :

- facturi inițiale din care S.C. .X. S.R.L. a refacturat o parte din cost conform contractului,
  - Agenda sesiunii training organizate de .X. în vederea promovării produselor .X. pentru campania de primavară 2013 în .X., .X., .X., .X.,
  - corespondența legată de organizarea unor evenimente, planuri,
  - documente referitoare la loturile demo fără îngrășăminte lichide pe zone, informații referitoare la locatii, structuri de loturi, data semănatului, tipul de cultură, amplasare, cantități,
  - invitație *“Ziua câmpului 31 iulie 2013 Iași”*, 3 poze de la eveniment cu participare .X., descriere eveniment, 2 poze amplasare eveniment, corespondenta,
  - invitație *“.X. festival 19 iulie 2013 Topraisar Constanta”*, o poză eveniment cu participare .X., o poză amplasare eveniment, corespondență, tabel platforma Topraisar porumb, 3 file de colectare date - Rapiță,
  - invitație eveniment Târgu Mureș 4 septembrie 2013,
  - poza panotare loturi de hibrizi .X.,
  - tabel hibrizi Călărași / Ialomița,
  - tabel alocare samanta grâu loturi;
  - corespondența referitoare la rezultatele pentru porumb, floarea soarelui inclusiv măsurători aferente,
  - corespondența privind locațiile pentru transmiterea hibrizilor,
- se reține ca întemeiată afirmația contestatarii potrivit căreia *„documentele menționate au fost complet ignorate de echipa de inspecție fiscală”*.

Organul de soluționare a contestației reține faptul că pentru a admite deductibilitatea cheltuielilor aferente acestor servicii, dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării serviciilor, dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.

Însă, având în vedere, marea diversitate a serviciilor, legea fiscală, inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă administrate pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate.

De asemenea, se reține că, potrivit prevederilor legale, justificarea prestării efective a serviciilor se poate efectua prin documentele mai sus menționate, însă având în vedere sintagma *“sau orice alte materiale corespunzătoare”* rezultă că legiuitorul a lăsat la latitudinea contribuabililor să stabilească ce documente se impun a fi întocmite, în funcție de natura serviciilor prestate, ale specificului activității, astfel că organele de inspecție fiscală aveau obligația să analizeze și să verifice toate documentele prezentate de societate, necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

Organul de soluționare a contestației are în vedere în motivarea prezentei decizii și considerentele Inaltei Curți de Casație și Justiție exprimate prin Decizia nr..X./2014 invocată la Capitolul III B pct.2 din considerentele prezentei decizii.

Prin urmare, în speță devin incidente prevederile art.94 alin.(2) lit.a) și art.105 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„ Art.94 (2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții :*

*a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

*Art.105 (1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”*

Totodată, la pct.102.1 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, se prevede :

*“102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”*

Din interpretarea textelor de lege sus citate, se reține că organele de inspecție fiscală, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, au obligația să verifice starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a

contribuabilului, ținând cont totodată că, potrivit dispozițiilor art.49 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, în vigoare începând cu data de 28.02.2014, *constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.*

De asemenea, având în vedere documentele depuse de societate în susținerea cauzei, precum și faptul că din Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./16.02.2015 nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au ținut cont și au analizat toate condițiile prevăzute de lege pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, cât și a deductibilității cheltuielilor aferente achizițiilor de servicii de marketing, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6. din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./06.02.2015, în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** și TVA în sumă de **.X. lei** aferente cheltuielilor cu servicii de marketing, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să procedeze la o nouă verificare a acele.X. perioade și acelu.X. tip de obligație fiscală în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia având în vedere prevederile legale aplicabile în speță și totodată să aibă în vedere și să analizeze toate argumentele aduse de contestatară în susținerea cauzei, precum și toate documentele relevante pentru impunere.

La reanalizarea situației de fapt, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și argumentele contestatarii referitoare la precizările Direcției Generale Legislație Cod Fiscal - Direcția de legislație în domeniul TVA din adresa nr..X./01.11.2010 precum și la aspectele statuate de Directiva TVA și de jurisprudența Curții Europene de Justiție.

Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit **.X. lei** și TVA în sumă de **.X. lei** se reține că se va proceda la desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./6.02.2015 și pentru suma de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei - dobânzi/majorări aferente impozitului pe profit,
- .X.lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA,

.X. lei - penalități de întârziere aferente TVA,  
urmând ca organele de inspecție fiscală să recalculeze cuantumul acestora în funcție de cuantumul obligațiilor cu titlu de impozit pe profit și TVA ce vor fi stabilite în sarcina societății.

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

## **D E C I D E**

**1.** Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./06.02.2015 emisă de Administrația județeană a finanțelor publice .X. pentru suma de **.X. lei**, reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit,
- .X. lei - dobânzi/majorări aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - TVA aferentă cheltuielilor cu servicii de marketing,
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente TVA.

**2.** Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./06.02.2015, pentru suma de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit,
- .X. lei - dobânzi/majorări aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - TVA aferentă cheltuielilor cu servicii de marketing,
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente TVA,

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, să procedeze la o nouă verificare a acele.X. perioade și acelu.X. tip de obligație fiscală în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia având în vedere prevederile legale aplicabile în speță și totodată să aibă în vedere și să analizeze toate argumentele aduse de contestatară în susținerea cauzei, precum și toate documentele relevante pentru impunere.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

**.X.**

**DIRECTOR GENERAL**