

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor

DECIZIA NR.351/29.10.2004

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de SC X, cu privire la contestatia formulata impotriva procesului verbal din 04.08.2004.

Contestatia a fost formulata impotriva impozitului pe profit suplimentar si impozitului pe profit constituit si nevirat.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.174, art.176 si art.178(1) lit.c din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa solutioneze contestatia societatii.

I. Prin contestatia formulata societatea solicita urmatoarele:

-anularea diferentei de impozit pe profit aferenta anului 2002 si anului 2003, stabilita prin procesul verbal datorita considerarii drept nedeductibile a cheltuielilor privind serviciile externe aferente anilor 2002 si respectiv semestrul I 2003.

-recunoasterea ca nedatorata a sumei reprezentand impozit pe profit, suma fiind compensata de unitatea fiscala cu TVA de rambursat societatii, conform adresei din 19.04.2004.

-modificarea concluziilor -sectiunea III.1 litera B din procesul verbal- privind natura serviciilor prestate societatii de catre SC X Belgia.

In sustinerea contestatiei sunt prezentate urmatoarele argumente:

Cu privire la impozitul pe profit suplimentar aferent anului 2002, societatea arata ca a fost stabilit prin suplimentarea bazei impozabile cu suma reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal, cu serviciile facturate de SC X Belgia.

Profitul aferent anului 2002 in mod nelegal a fost suplimentat cu incalcarea prevederilor art.95(2) si art.185(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Art.95(2) din Codul de procedura fiscala prevede ca: "la contribuabilii mari, perioada supusa inspectiei fiscale incepe de la sfarsitul perioadei controlate anterior[...]"

Or, suma a facut obiectul unui control fiscal anterior, finalizat prin procesul verbal din 22.04.2003, fara ca prin acesta sa fie constatata

nedeductibilitatea cheltuielilor inregistrate de societate in perioada ianuarie-septembrie 2002.

Insisi consilierii fiscali mentioneaza la Capitolul I din procesul verbal ca "perioada supusa controlului este octombrie 2002 - iunie 2003", iar suma a fost inregistrata in contabilitate anterior lunii octombrie 2002.

La Capitolul III.2 din procesul verbal se mentioneaza: "Conform procesului verbal din 22.04.2003, impozitul pe profit a fost verificat pentru perioada de pana la trimestrul III al anului 2002. Drept urmare prezentul act are in vedere verificarea impozitului pe profit aferent perioadei trim.IV 2002-iunie 2003".

Societatea considera ca au fost incalcate si prevederile art.185(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, conform caruia: "prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare".

Fata de prevederile acestui articol, societatea arata ca organele de inspectie fiscala au ignorat considerentele deciziei nr.129/06.05.2004 a Directiei Generale de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, decizie prin care a fost desfiintat procesul verbal din 03.02.2004, cu consecinta reconsiderarii deductibilitatii cheltuielilor.

Chiar daca aceste cheltuieli, inregistrate in perioada ianuarie-septembrie 2002, nu ar fi facut obiectul procesului verbal din 22.04.2003, nu s-ar fi justificat suplimentarea profitului impozabil cu aceasta suma, pentru aceleasi motive, expuse in continuare.

Societatea considera vagi, confuze si nefondate constatările organelor de inspectie privind nedeductibilitatea cheltuielilor inregistrate in perioada octombrie-decembrie 2002, constatari in baza carora s-a stabilit impozit pe profit suplimentar.

In cazul acestor cheltuieli si al celor inregistrate in perioada ianuarie-septembrie 2002, nu sunt aplicabile prevederile pct.27.9 din Instructiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.859/2002, prevederi invocate de organele de inspectie.

Contestatoarea sustine ca serviciile prestate de SC X Belgia conform contractului sunt reale si aducatoare de beneficii.

Prevederile pct.27.9 mai sus mentionate se refera strict la administrarea si conducerea grupului, si nu la actiunile pe care le intreprind membrii grupului in comun sau la serviciile reale de asistenta in controlul calitatii sau in procesul de productie, de care o societate

romana poate beneficia de la o terta parte, care intamplator este tot membru grupului.

Art.27.9 alin.2 lit.f care mentioneaza ca nu pot fi deduse cheltuielile legate de "managementul grupului" se refera, dupa cum dealtfel legea mentioneaza cu claritate, la "pregatirea, indeplinirea si controlul propriilor masuri de management" si nu la serviciile avand natura "operativa", pe care o societate le presteaza unui membru al aceluiasi grup.

Art.27.1 paragraful 3 dispune in mod clar ca "reconsiderarea evidentelor intreprinderilor asociate nu se efectueaza atunci cand tranzactiile dintre asemenea intreprinderi au loc in termenii comerciali de piata libera".

Costurile la care se refera art.27.9 litera a sunt cele administrative si de conducere proprii ale SC X Belgia, si nu onorariile facturate de SC X Belgia pentru prestarea unor servicii "operationale" clare, necesare societatii comerciale X.

Organele de inspectie nu au luat in considerare "Raportul ilustrat privind furnizarea serviciilor in interiorul grupului", conform caruia serviciile prestate de SC X Belgia sunt, in marea lor majoritate, servicii care au legatura directa cu activitatea operationala a societatii romane, si anume productia de piese si accesorii pentru autovehicule si motoare, iar deductibilitatea cheltuielilor privind aceste servicii este reglementata de principiul general prevazut la art.9(1) din Legea nr.414/2002, respectiv: "la calculul venitului impozabil cheltuielile sunt deductibile daca sunt aferente veniturilor impozabile".

Prestarea de servicii de catre SC X Belgia aduce societatii comerciale X numeroase avantaje, precum reducerea pretului materiilor prime - care fiind cumparate centralizat, pot fi obtinute la preturi mai mici-, gestionarea eficienta a logisticii si a clientilor etc. Pentru serviciile prestate de SC X Belgia este normal ca aceasta sa fie recompensata.

Prin refuzul de a admite deductibilitatea cheltuielilor suportate de SC X, organele de inspectie i-au refuzat acesteia, fara o baza legala, dreptul de a beneficia de deducerea unor cheltuieli reale, efectuate in conditii de piata, in scopul obtinerii de venituri impozabile.

II. Procesul verbal din 04.08.2004 a fost intocmit ca urmare a desfiintarii procesului verbal din 23.12.2003, desfiintare dispusa prin decizia nr.129/06.05.2004 a Directiei Generale de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.

Conform procesului verbal, societatea a atacat decizia mentionata, solicitand instantei Curtii de Apel anularea obligatiilor de plata stabilite si neadmiterea incheierii unui nou proces verbal.

Perioada supusa controlului: octombrie 2002-iunie 2003

Solutia dispusa prin decizia nr.129/06.05.2004 mai sus mentionata priveste suma totala reprezentand:

- impozit pe profit;
- impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente.

Referitor la impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente, organele de inspectie au stabilit ca pentru platile efectuate in baza facturilor privind prestarea de servicii de conducere si administrare, societatea nu datoreaza acet impozit.

Referior la impozitul pe profit stabilit in baza Legii nr.414/2002 si HG nr.859/2002:

Cheltuielile inregistrate au la baza documente justificative conforme HG nr.831/1997 si HG nr.859/2002.

Principala categorie de venituri o reprezinta cele din exportul de piese si subansamble pentru motoare auto. Societatea mai obtine venituri din vanzarea de deseuri metalice etc.

Conform bilantului contabil, decontului privind impozitul pe profit datorat la 31.12.2002 si altor documente prezentate, societatea a inregistrat in anul 2002 venituri din exploatare, cheltuieli din exploatare si impozitul pe profit aferent.

In anul 2003 societatea a inregistrat venituri din exploatare, cheltuieli din exploatare si impozitul pe profit aferent.

Organele de inspectie au stabilit nedeductibilitatea sumelor reprezentand cheltuieli privind seviciile externe aferente **trimestrului IV al anului 2002** si respectiv **semestrului I al anului 2003**, astfel:

Trimestrul IV 2002: Organele de inspectie au constatat faptul ca societatea a inregistrat in contul 628"Cheltuieli privind alte servicii prestate de terti" cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, reprezentand contravaloarea facturilor emise de SC X Belgia pentru servicii de management, administrare si conducere prestate la nivel regional pentru SC X, ca unitate componenta a grupului X.

Deducerea sumei s-a efectuat cu incalcarea Legii nr.414/2002 si HG nr.859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, care la pct.27.9 prevede printre altele, faptul ca in cazul serviciilor de administrare si conducere din interiorul grupului se are in vedere ca între entitățile aparținând aceluiași grup sarcinile de administrare, management, control, consultantă sau functii similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar, precum si faptul ca 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 entitate independentă.

La pct.27.9 alin.2, printre serviciile pe care filialele din cadrul grupului nu le pot deduce, sunt enumerate și managementul grupului.

În consecință, organele de inspecție au procedat la majorarea profitului impozabil evidențiat de societate la 31.12.2002, și stabilirea unei diferențe de impozit pe profit.

Semestrul I 2003: În timpul controlului, profitul impozabil stabilit de societate a fost majorat cu suma reprezentând contravaloarea facturilor emise de SC X Belgia pentru servicii de management, administrare și conducere. Suma a fost considerată nedeductibilă fiscal în baza raționamentelor de mai sus, în baza Legii nr.414/2002 modificată și completată prin OG nr.36/2003 și Legea nr.232/2003, și pct.27.9 din HG nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, modificată prin HG nr.22/2003. În consecință s-a stabilit diferența de impozit pe profit.

Impozitul pe profit constituit a fost achitat parțial prin virament/compensare.

III.Luând în considerare prevederile legale invocate, constatările organelor de control, susținerile contestatoarei și documentele existente la dosarul cauzei, se reține:

Perioada supusă inspecției fiscale: octombrie 2002 - iunie 2003.

III.1.Referitor la suma reprezentând impozit pe profit la 31.12.2002, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestărilor este investită să se pronunțe dacă organele de control au respectat prevederile art.102(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în condițiile în care din procesul verbal contestat nu rezultă care au fost datele suplimentare necunoscute la controlul anterior, care să îndreptățească re-verificarea impozitului pe profit aferent perioadei ianuarie-septembrie 2002.

În fapt, societatea susține că impozitul pe profit aferent perioadei ianuarie-septembrie 2002 a mai fost verificat prin procesul verbal din 22.04.2003, iar prin actul de control contestat organele de control stabilesc diferențe cu titlu de impozit pe profit fără să motiveze care sunt datele suplimentare necunoscute primei echipe de control, care să justifice re-verificarea.

În drept, art.102(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede:

"Inspectia fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora."

În legătură cu aceste prevederi, la pct.102 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003, aprobate prin HG nr.1050/2004, se precizează:

"[...] 102.4. Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale la un contribuabil, pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situații, cum sunt:

a) efectuarea unui control încrucișat, potrivit prevederilor art.94 alin.(1) lit.c din Codul de procedură fiscală, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;

b) obținerea pe parcursul acțiunilor de inspecție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost deja supusă inspecției fiscale;

c) solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite potrivit legii;

d) informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior.[...]

102.6 Organul fiscal competent poate solicita, până la împlinirea termenului de prescripție prevăzut la art.88 din Codul de procedură fiscală, reverificarea unei perioade impozabile, prin întocmirea unui referat în care sunt prezentate motivele solicitării. Referatul este supus aprobării conducătorului organului de inspecție fiscală competent, iar după aprobare se programează acțiunea de inspecție fiscală.[...]"

Se retine ca impozitul pe profit aferent perioadei ianuarie - septembrie 2002 a fost verificat prin procesul verbal din 22.04.2003.

Prin procesul verbal contestat au fost stabilite diferențe de impozit pe profit în sarcina societății, pe baza cheltuielilor privind serviciile contractate cu prestatorul SC X Belgia. Măsură organelor de inspecție a avut la bază atât facturi emise de prestator în **trimestrul IV al anului 2002**, cât și facturi emise anterior, respectiv la datele de: 27.09.2002, 27.09.2002, 27.09.2002 și 27.09.2002. Din actul contestat

nu rezulta perioada in care societatea si-a evidenciat pe cheltuieli deductibile contravaloarea serviciilor facturate la datele mentionate, in acest fel, dupa cum se arata si prin contestatia societatii, organele de control ignorand considerentele capitolului nr.III.1.2 din decizia nr.129/06.05.2004 a Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, prin care s-a desfiintat procesul verbal din 23.12.2003.

In baza considerentelor de mai sus, se va desfiinta procesul verbal contestat pentru suma reprezentand impozit pe profit, urmand ca unitatea care a efectuat inspectia fiscala, prin alta echipa de control, sa intocmeasca un raport de inspectie fiscala potrivit prevederilor art.106 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in temeiul caruia sa se emita decizia de impunere potrivit art.82 si art.83 din acelasi act normativ.

III.2. Referitor la impozitul pe profit aferent semestrului I 2003, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii fiscale a sumelor facturate contestatoarei de catre firma X Belgia, in calitate de prestator, in conditiile in care atat beneficiarul contestator cat si prestatorul sunt controlate de firma X Statele Unite ale Americii.

In fapt, in perioada **ianuarie-iunie 2003** SC X Belgia, **membra a grupului X**, a transmis contestatoarei SC X Bucuresti un numar de 13 facturi, avand inscise la rubrica privind descrierea serviciilor urmatoarele: "MANAGEMENT FEE" - taxa management, "HEDGE RESULTS" -acoperire risc, "HQ COSTS SITUATION & ALOCATION" sau "2002 ACS MNT EUROPEAN CORP FEE ADJ". In baza acestor facturi contestatoarea a evidenciat pe cheltuieli deductibile fiscal cheltuieli privind alte servicii prestate de terti.

Facturile au fost emise in baza contractului din 01.01.2002, aflat la dosarul cauzei in copie legalizata, contract incheiat intre societatile din grupul X, -grup din care dupa cum s-a aratat face parte si SC X, in calitate de BENEFICIARI, si PRESTATORUL mentionat, SC X Belgia.

Se retine ca prin procesul verbal contestat organele de control au stabilit nedeductibilitatea fiscala a cheltuielilor de management, administrare si conducere, constatand calitatea de filiala a contestatoarei si facand aplicatiunea punctului 27.9 din Instructiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.859/2002.

In drept, art.27 din Legea nr.414/2002, in vigoare in perioada supusa controlului, prevede:

“(1)În vederea determinării obligațiilor fiscale, potrivit prevederilor prezentei legi, organele fiscale au dreptul de a controla și de a recalcula adecvat profitul impozabil și impozitul de plată pentru:

a) operațiunile care au ca scop evitarea sau diminuarea plății impozitelor;

b) operațiunile efectuate în numele contribuabilului, dar în favoarea asociaților, acționarilor sau persoanelor ce acționează în numele acestora;[...]

(2) În cazul tranzacțiilor dintre persoane asociate valoarea recunoscută de autoritatea fiscală este valoarea de piață a tranzacțiilor.

(3) **În mod particular, sunt persoane asociate:**

a) persoanele fizice, ascendente, descendente, colaterale, soțul sau soția acestora și afini până la gradul al III-lea inclusiv;

b) o entitate și orice altă persoană care deține inclusiv proprietăți ale asociaților acelei persoane, în mod direct sau indirect, 20% sau mai mult din valoarea ori din numărul acțiunilor sau al drepturilor de vot din acea entitate sau controlează în mod efectiv acea entitate;

c) două entități, dacă o terță persoană deține inclusiv proprietăți ale asociaților acelei persoane, direct sau indirect, 20% sau mai mult din valoarea sau din numărul acțiunilor ori al drepturilor de vot din fiecare entitate sau controlează în mod efectiv acele entități.

(4) La estimarea valorii de piață a tranzacțiilor vor fi utilizate următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor, în care prețul de vânzare al contribuabilului se compară cu prețurile practicate de alte entități independente de acesta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile;

b) metoda cost-plus, în care prețul obișnuit al pieței trebuie determinat ca valoare a costurilor principale mărite cu o rată de profit similară domeniului de activitate al contribuabilului;

c) metoda prețului de revânzare, în care prețul pieței este determinat pe baza prețului de revânzare a produselor și serviciilor către entități independente, diminuat cu cheltuielile de comercializare și o rată de profit.

(5) Dintre metodele prevăzute la alin.(4) se va utiliza cea mai adecvată metodă, de la caz la caz.[...]"

Se reține faptul că, după cum rezulta din contractul mai sus menționat și din "Nota explicativă privind serviciile prestate de SC X Belgia în beneficiul X", SC X Belgia a fost înființată pentru a presta servicii și a acorda sprijin tuturor beneficiarilor din Europa, Africa și Orientul Mijlociu.

Pe de alta parte, se retine faptul ca, dupa cum rezulta din nota explicativa mentionata SC X face parte, la randul sau, din grupul X din Statele Unite ale Americii, iar conform actului administrativ atacat, contestatoarea are ca actionar unic firma X Statele Unite ale Americii.

In aceste conditii se retine ca organele de control nu au analizat daca in speta sunt aplicabilele prevederile legale privind tranzactiile dintre persoane asociate, in vederea estimarii valorii de piata a serviciilor prestate de SC X Belgia.

Pe baza considerentelor de mai sus se va desfiinta procesul verbal contestat si pentru suma reprezentand impozit pe profit aferent semestrului I 2003, urmand ca unitatea care a efectuat inspectia fiscala, prin alta echipa de control, sa intocmeasca un raport de inspectie fiscala potrivit prevederilor art.106 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in temeiul caruia sa se emita decizia de impunere potrivit art.82 si art.83 din acelasi act normativ.

La reverificare organele de control vor analiza si sustinerile privind achitarea impozitului pe profit constituit de societate.

Avand in vedere considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.82, art.83, art.106, art.185(1) si art.185(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

Desfiintarea procesului verbal din 04.08.2004 pentru suma reprezentand impozit pe profit, urmand ca organele de control din cadrul unitatii care a efectuat inspectia fiscala, prin alte persoane decat cele care au intocmit procesul verbal contestat, sa intocmeasca un raport de inspectie fiscala potrivit prevederilor art.106 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in temeiul caruia sa se emita decizia de impunere potrivit art.82 si art.83 din acelasi act normativ.

Prezenta decizie poate fi atacata in termen de 30 de zile de la comunicare la Curtea de Apel.

