



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



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

**DECIZIA NR. 233 / X.2010
privind soluționarea contestației formulate de
S.C..X. .X. SRL din .X.-.X. ,
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală
sub nr.907991/15.06.2010**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., prin adresa nr..X./04.06.2010, înregistrată sub nr.907991/15.06.2010, cu privire la contestația formulată de **S.C. .X. .X. SRL** cu sediul în .X.-.X., Calea .X. .X./-4, județul .X., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./22.04.2010, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./19.04.2010.

SC .X. .X. SRL contestă **suma de .X./ lei**, reprezentând:

- .X./ lei - impozit pe profit;
- .X./ lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X./ lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- .X./ lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată ;
- .X./ lei - impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente;
- .X./ lei - accesorii aferente impozitului pe venitul persoanelor juridice nerezidente.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de 27.05.2010, conform ștampilei aplicată de Registratura Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., față de data comunicării Deciziei de

impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./22.04.2010, conform mențiunii înscrisă pe decizia de impunere contestată “Am primit un exemplar 27.04.2010. .X./ .X./ .X./a- împuternicit”, cu semnătura și ștampila societății.

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 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 .X./ită să soluționeze contestația formulată de SC .X. .X. SRL din .X.-.X..

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./22.04.2010 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./19.04.2010, societatea susține următoarele:

Impozit pe profit

1.) În ceea ce privește suma de .X./ lei (.X./ lei cheltuieli cu manopera și .X./ lei cheltuieli cu marfa proprie), societatea susține că aceste cheltuieli au fost efectuate pentru amenajarea unui depozit închiriat. Astfel, în luna decembrie 2004 societatea a stornat suma de .X./ lei din totalul de .X./ lei rămânând suma de .X./ lei. Din această sumă .X./ lei s-a facturat către locator conform contractului astfel că, a rămas suma de .X./ lei ce reprezintă cheltuieli cu marfa proprie utilizată pentru lucrările de amenajare, deductibile la calculul profitului impozabil și nu suma de .X./ lei cât a constatat organul de inspecție fiscală.

De asemenea, societatea susține că aceste cheltuieli cu marfa proprie au fost angajate conform clauzelor contractului încheiat cu SC .X./ .X./ SRL și bonurilor de consum care au fost prezentate la inspecția fiscală, iar utilizarea mărfurilor pentru amenajarea depozitului poate fi verificată pe calea unei cercetări la fața locului în condițiile art.57 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

2.) Referitor la suma de .X./ lei aferentă anului 2004, suma de .X./ lei aferentă anului 2005, suma de .X./ lei aferentă anului 2006 și la suma de .X./ lei aferentă anului 2007, reprezentând contravaloare servicii de consultanță management, contestatoarea susține că potrivit pct.48 din HG NR.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, enumerarea actelor privitoare la justificarea prestării efective a serviciilor este exemplificativă și

nu limitativă. Ca urmare, societatea susține că și în situația în care nu a prezentat organelor de inspecție fiscală situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate sau de piață, *“prezentarea de orice alte materiale corespunzătoare”* este de natură a dovedi faptul că respectivele servicii au fost prestate efectiv.

În ceea ce privește dovedirea necesității acestor servicii societatea susține că nu există nici o normă legală care să impună contribuabilului o anumită probă în legătură cu acest aspect, astfel că, atât timp cât societatea a realizat un profit semnificativ nu se poate nega necesitatea serviciilor.

În ceea ce privește aspectul conform căruia prin contractul încheiat cu SC .X./ X SRL nu este prevăzut prețul serviciilor societatea recunoaște acest fapt, însă susține că există clauză privind negocierea acestuia în funcție de volumul serviciilor prestate prin acceptarea și înregistrarea în contabilitate a facturii astfel că, lipsa prețului din contract este acoperită.

Totodată, contestatoarea arată că în prezent legea fiscală nu mai impune cerința contractului în accepțiunea clasică serviciile putând fi prestate *“în baza oricărei forme contractuale prevăzută de lege”* deci inclusiv în baza unei facturi – contract în formă simplificată.

De asemenea, contestatoarea susține că, pe perioada 2006 – 2007, a achitat sume către asociatul majoritar unic cu titlu de cheltuieli de consultanță și management, în baza unor contracte, pe care le-a înregistrat ca fiind cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil astfel că, nu se poate reține incidența prevederilor pct.20 din HG NR.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal privitoare la serviciile de administrare și conducere din cadrul grupului. Ca urmare, societatea menționează că atât timp cât remunerațiile au la bază contracte și nu *“relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile între entități”* nu se poate impune deducerea la nivel central a acestor remunerații.

3.) În ceea ce privește suma de .X./ lei reprezentând diferența între valoarea rămasă neamortizată a unui mijloc fix vândut și venitul obținut din vânzarea acestuia, societatea susține că nu este vorba despre o vânzare sau scoatere din funcțiune a unui mijloc fix în sensul prevederilor art.24 alin.15 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare ci despre cesiunea drepturilor și obligațiilor derivate dintr-un contract de leasing.

Taxa pe valoarea adăugată

1.) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei dedusă pe bază de facturi fiscale ce nu au completate toate informațiile prevăzute de art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum și pe baza unor facturi fiscale de achiziții de băuturi alcoolice fiind încălcate prevederile art.145 alin.7 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au prezentat concret fiecare factură, cu menționarea lipsurilor și nu a precizat numărul acestor facturi astfel încât societatea este în imposibilitatea de a contesta titlul de creanță sub aceste aspecte.

Contestatoarea susține că în anexa 39 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.04.25010 sunt detaliate aceste facturi însă anexa nu face parte integrantă din actul administrativ-fiscal susceptibil de a fi supus cenzurii organului de soluționare a contestației și instanței de contencios fiscal ci dintr-un act preparator care nu poate fi contestat.

Ca urmare, societatea arată că lipsa motivelor de fapt care fundamentează măsura dispusă prin actul administrativ contravine prevederilor art.43 alin.2 lit.e) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și face imposibilă formularea unei apărări pertinente, dar și o reală verificare din partea organului de soluționare a contestației și a instanței de contencios fiscal.

Totodată, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au identificat facturile fiscale, au menționat pe acestea lipsurile constatate și au semnat, societatea fiind privată de dreptul conferit de art.81¹ alin.3 din HG NR.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv de a obține corectarea facturilor în timpul inspecției fiscale și de a beneficia de deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă.

2.) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei aferentă facturilor emise de SC .X./ X SRL, contestatoarea susține că nici art.145 din Codul fiscal și nici HG NR.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu reglementează modul în care contribuabilul trebuie să facă dovada că serviciul a fost efectiv prestat astfel că, societatea își menține argumentele prezentate la capitolul impozit pe profit.

De asemenea, societatea susține că necorelarea între serviciile prevăzute în contract și cele efectiv prestate nu echivalează cu o prezumție absolută de neprestare a acestor servicii.

3.) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei aferentă unor operațiuni de închiriere, contestatoarea susține că

notificarea prevăzută la pct.38 din HG NR.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal este o operațiune strict formală, importantă fiind exprimarea neechivocă de către locator a opțiunii prevăzută de art.141 alin.3 din Codul fiscal. Această opțiune a fost exprimată de către locator prin emiterea facturii cu taxa pe valoarea adăugată care a fost acceptată de societate prin achitarea contravalorii acesteia, precum și prin îndeplinirea de către locator a obligațiilor declarative cu privire la taxa pe valoarea adăugată colectată.

Impozitul pe venitul persoanelor juridice nerezidente

Referitor la impozitul pe venitul persoanelor juridice nerezidente în sumă de .X./ lei și accesoriile aferente în sumă de .X./ lei, contestatoarea susține că potrivit prevederilor pct.3 din HG NR.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, veniturile obținute din .X. din prestări servicii de management sau de consultanță, care nu sunt efectuate în .X., sunt impozabile atunci când nu sunt încheiate convenții de evitare a dublei impunerii între .X. și statul de rezidență al beneficiarului de venit. Ca urmare, serviciile achitate de societate nu au fost prestate în .X., societatea a prezentat documente care atestă rezidența fiscală a partenerilor din .X./, .X. și .X./ și există convenții de evitare a dublei impunerii încheiate între .X. și aceste state.

Astfel, contestatoarea menționează că prin Convențiile încheiate cu .X., .X./ și .X./ (aprobate prin Legile nr.6/1995, nr.37/1994 și nr.91/1994) se prevede la art.23 că elementele de venit al unui stat contractant, indiferent de unde provin, care nu sunt tratate la articolele precedente ale convenției vor fi impozitate numai în acel stat contractant.

De asemenea, contestatoarea susține că sumele achitate partenerilor străini nu reprezintă redevențe în sensul art.115 alin.1 lit.d) din Codul fiscal așa cum au menționat organele de inspecție fiscală în cuprinsul actului administrativ atacat ci venituri din prestarea de servicii de management sau de consultanță conform prevederilor art.115 alin.1 lit.i) din Codul fiscal .

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./22.04.2010 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.04.2010, astfel:

Perioada verificată: 01. 01.2004 – 31.12.2008.

IMPOZIT PE PROFIT

1). Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2004 societatea a închiriat un depozit de la SC .X./ SRL, situat în .X./, la care SC .X. .X. SRL a efectuat cheltuieli cu amenajarea depozitului.

Societatea a înregistrat cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil în sumă de .X./ lei, din care: .X./ lei cheltuieli cu lucrări de amenajare depozit .X./ efectuate de SC .X./ .X./ SRL în baza contractului încheiat cu aceasta și .X./ lei cheltuieli cu marfa proprie. În luna decembrie 2004 societatea a stornat o parte din aceste cheltuieli, respectiv suma de .X./ lei pe care societatea o amortizează pe perioada contractului de închiriere.

S-a constatat că pentru suma de .X./ lei reprezentând cheltuieli amenajare depozit din marfa proprie societatea a prezentat ca documente justificative nota contabilă .X./ privind înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor și bonurile de consum, fără să prezinte situații de lucrări care să justifice executarea lucrărilor.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X./ lei reprezintă cheltuielă nedeductibilă pe trim.III 2004 și ținând cont de suma de .X./ lei ce a fost stornată în trim.IV 2004, rămâne cheltuielă nedeductibilă la calculul profitului impozabil suma de .X./ lei, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.m) și art.24 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

2. S-a constatat că societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil o serie de cheltuieli cu prestările de servicii, astfel:

2.1) S-a constatat că în anul 2004 societatea a înregistrat, în baza facturii nr X/30.06.2004, cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil în suma de .X./ lei reprezentând servicii de consultanță pentru implementarea noilor produse inclusiv poziționarea produselor, evaluarea resurselor umane actuale la fiecare locație din cadrul companiei, consultanță în recrutarea și evaluarea noilor angajați, cu precădere a specialiștilor în vânzări, efectuate pe baza Contractului de consultanță din data de 01.05.2004 încheiat cu C-.X. .X. .X. z.o.o. .X..

Din Nota explicativă .X.17.03.2010 dată de reprezentanții societății reiese că documentul prin care se justifică prestarea serviciilor este factura fiscală din data de 30.06.2004, iar în ceea ce privește necesitatea serviciilor, răspunsul a fost *“conducerea societății a apreciat că serviciile prestate au fost necesare societății”*.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil conform prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și

pct.48 din HG .44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal având în vedere că nu au fost prezentate situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare și nu a justificat necesitatea efectuării acestor servicii.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere suma de .X. lei reprezentând cheltuieli de consultanță logistică, consultanță în dezvoltarea strategică și consultanță financiară, înregistrate în baza facturilor fiscale .X.30.09.2004 și .X.29.12.2004 emise în baza Contractului de consultanță încheiat la data de 14.01.2004 cu C-.X. .X. z.o.o. .X. având în vedere că societatea nu a prezentat documente care să justifice realitatea prestării și necesitatea unor astfel de servicii.

2.2) Totodată, pe anul 2004, nu au fost acceptate la deducere la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând servicii de consultanță senior management, servicii de consultanță și management, servicii de consultanță financiară efectuate în baza Contractului de servicii de management din data de 02.01.2001 încheiat cu SC .X. .X. .X..z.o.o. din .X./ care este acționar majoritar la SC .X. .X. SRL. Din Nota explicativă .X./16.03.2010 dată de reprezentanții societății reiese că aceste servicii reprezintă *“servicii de management în principal în ce privește relațiile cu principalii furnizori, consiliere și asistență în domeniul logisticii, cercetării de piață, servicii generale de consultanță și management, servicii de consultanță financiară”*, iar în ceea ce privește documentele care justifică prestarea efectivă a serviciilor se menționează că *“dovada prestării serviciilor și valoarea facturată lunar se face printr-un tabel centralizator care pune în evidență serviciile prestate și orele afectate; dovada prestării serviciilor se poate face prin informațiile transmise prin e-mail, fax, telefon inclusiv participarea periodică la CA a reprezentantului .X.”*. De asemenea, referitor la necesitatea acestor servicii reprezentanții societății precizează că societatea prestatoare este acționar majoritar al societății și are un reprezentant în Consiliul de Administrație iar locul prestării acestor servicii este .X..

Ca urmare, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli având în vedere că societatea nu a justificat cu documente prestarea efectivă a acestora, fiind prezentat un tabel centralizator din care rezultă serviciile prestate, orele alocate și locul prestării – .X., și nici necesitatea serviciilor conform prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.48 din HG .44./2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal .

Pe anul 2005 societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma de .X./ lei reprezentând servicii de consultanță senior management, servicii de consultanță și management și servicii de consultanță financiară în baza Contractului de management din data de 02.01.2001 încheiat cu SC .X. .X. .X..zo.o. din .X./, în justificare prezentând aceleași documente și argumente cu cele prezentate în cazul cheltuielilor cu astfel de servicii înregistrate pe anul 2004 astfel că nu au fost acceptate la deducere conform prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din HG .44./2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2005 SC .X. .X. .X..zo.o. din .X./, este acționar majoritar la SC .X. .X. SRL deținând 51% din părțile sociale până la data de 23.11.2005 după această dată procentul deținut fiind de 61%.

În baza prevederilor art.7 alin.1 pct.21 lit.c) din Codul fiscal s-a constatat că cele două societăți sunt persoane juridice afiliate, iar întrucât societatea mamă facturează filialei din .X. servicii de consultanță senior management, servicii de consultanță și management și servicii de consultanță financiară ce reprezintă în fapt *“servicii de management în principal în ce privește relațiile cu principalii furnizori, consiliere și asistență în domeniul logisticii, cercetării de piață, servicii generale de consultanță și management, servicii de consultanță financiară”* aceste cheltuieli sunt deductibile la societatea mamă, ținând seama că filiala nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost persoană juridică independentă.

Astfel, având în vedere prevederile pct.20 din HG .44./2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și pentru faptul că societatea nu a prezentat documente care să justifice realitatea prestării și necesitatea unor astfel de servicii, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli în sumă de .X./ lei.

De asemenea, având în vedere că pe **anul 2006 și pe anul 2007** SC .X. .X./ SRL a prezentat aceleași documente și argumente cu cele prezentate în cazul cheltuielilor cu astfel de servicii înregistrate pe anul 2004 și anul 2005, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile în sumă de .X./ lei și în sumă de .X./ lei conform prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.48, respectiv pct.41 din HG .44./2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Totodată, s-a constatat că până la data de 03.10.2006 SC .X. .X. .X..zo.o. din .X./, deținea 61% iar de la această dată până la data de 31.12.2007 deține 100% din părțile sociale ale SC .X. .X. SRL fapt pentru care organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere **cheltuielile cu**

servicii de consultanță principal management, servicii de consultanță și management, servicii de consultanță financiară și servicii consultanță în vânzări și consultant tehnic în sumă de .X./ lei înregistrate în baza Contractului de servicii de management din data de 01.09.2006 și cheltuielile cu servicii de consultanță principal management, servicii de consultanță și management, servicii de consultanță financiară și servicii consultanță în vânzări și consultant tehnic în sumă de .X./ lei, pe anul 2007, în baza Contractului de servicii de management din data de 01.09.2006, în baza art.7 alin.1 pct.21 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.20 din HG .44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

2.3) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil suma de .X./ lei reprezentând servicii în baza Contractului de prestări servicii .X./15.07.2003 încheiat cu SC .X./ .X./ SRL prin care prestatorul se obligă să asigure beneficiarului servicii de studiu al pieței de distribuție a materialelor de construcții importate și distribuite de beneficiar și lărgirea gamei de clienți a beneficiarului și a facturilor fiscale emise de prestator.

Ca documente justificative societatea a prezentat facturile fiscale și câte un proces verbal de predare-primire atașat fiecărei facturi fiscale care conține: data încheierii procesului verbal, factura la care se referă, documentația predată, descrierea serviciilor prestate (.X./ .X./, analiza datpornici, mini-.X./ filială, mini sales .X./ .X./) și valoarea prestației .

Din notele explicative .X./15.03.2010 și .X./17.03.2010 date de reprezentanții societății reiese că aceste servicii au constat în: *”analiza aprovizionărilor și vânzărilor de mărfuri în sistem teritorial (puncte de lucru) prin punerea în evidență a stocurilor pe vechimi precum și a celor cu mișcare lentă pentru care este necesar înregistrarea de ajustări (provizioane). Societatea a luat măsuri de valorificare a acestor stocuri prin redistribuirea lor către alte puncte de lucru la care existau cereri pentru astfel de mărfuri”*. În ceea ce privește documentele justificative prin Nota explicativă .X./17.03.2010 reprezentanții societății au precizat: *”documente furnizate :analiză distribuție stocuri pe filiale; .X./ .X./ .X./”* , referitor la tariful prestațiilor reprezentanții societății au precizat că părțile au convenit în contract negocierea lunară a acestuia în funcție de volumul lucrărilor iar în ceea ce privește necesitatea serviciilor s-a precizat că aceste servicii au fost utilizate pentru luarea unor decizii de regulă economice care au avut efect asupra rezultatelor societății iar externalizarea unor astfel de servicii au condus la reducerea cheltuielilor interne având drept consecință creșterea profiturilor.

Potrivit celor constatate organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile în sumă de .X./ lei din următoarele considerente:

- contractul de prestări servicii nu îndeplinește condițiile prevăzute de lege referitor la tarifele percepute pentru serviciile prestate, termene de execuție, valoarea totală a contractului ;

- societatea nu a justificat cu documente prestarea efectivă a acestor servicii, respectiv studiu pieței de distribuție, din documentele prezentate rezultând că serviciile efectuate nu au legătură cu obiectul contractului și având în vedere prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.48 din HG .44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Ca urmare a aceluiași constatări, **pe anul 2005**, nu au fost acceptate la deducere nici cheltuielile cu **serviciile efectuate în baza Contractului de prestări servicii .X./15.07.2003 încheiat cu SC .X./ .X./ SRL, în sumă de .X./ lei.**

2.4) Organele de inspecție fiscală au constatat că, pe anul 2005, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil suma de .X./ lei reprezentând servicii de analiză a rezultatelor financiare (lunare, trimestriale) și recomandări, întâlniri cu reprezentanții furnizorilor, coordonarea ședințelor de management efectuate în baza Contractului de servicii de management din data de 01.09.2005 încheiat cu SC .X. .X. .X. .X./ .X./ prezentând ca documente justificative facturile fiscale și câte un proces verbal de predare-primire atașat fiecărei facturi fiscale care conține: serviciile prestate, orele alocate, tarifele și locul prestării – .X..

În ceea ce privește necesitatea acestor servicii prin Nota explicativă .X./6/17.03.2010 dată de reprezentanții societății se precizează că *“.X. este asociat majoritar în societate și are în Consiliul de administrație al societății un reprezentant care pentru prestațiile în această calitate nu primește nici o remunerație. Politicile de management ale .X. sunt să coordoneze activitățile subsidiarelor din Europa și să aplice unitar aceste politici. Arătăm că în perioada de derulare societatea a realizat profituri semnificative la baza cărora au stat și serviciile primite de la .X.”* iar referitor la locul prestării se precizează că au fost prestate atât în .X. cât și în .X..

În baza prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.48 din HG .44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, și având în vedere că societatea nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea acestora organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil aceste cheltuieli.

De asemenea, nu au fost acceptate la deducere, **pe anul 2006**, cheltuielile cu serviciile de analiză a rezultatelor financiare (lunare, trimestriale) și recomandări, întâlniri cu reprezentanții furnizorilor, coordonarea ședințelor de management efectuate în baza Contractului de servicii de management din data de 01.09.2005 încheiat cu SC .X. .X. .X. .X./ X .X./, **în sumă de .X./ lei**, conform aceluiași constatări cu cele prezentate pentru anul 2005.

3). Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2005 societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de .X./ lei reprezentând valoarea rămasă neamortizată a mijloacelor fixe vândute care nu au fost valorificate prin unități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii, fapt recunoscut de reprezentanții societății care susțin că în urma valorificării mijloacelor fixe prin vânzare societatea a obținut venituri, dar în unele cazuri aceste venituri au fost mai mici decât valoarea rămasă neamortizată a acestora.

Ca urmare, s-a constatat că **suma de .X./ lei** reprezentând diferența dintre valoarea rămasă neamortizată a mijloacelor fixe vândute și veniturile obținute din valorificarea acestora reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil potrivit art.24 alin.15 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor art.21 alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare organele de inspecție fiscală au constatat că acestea nu sunt deductibile.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

1) Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada ianuarie 2004 – decembrie 2008, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei din facturi fiscale care nu cuprind toate informațiile prevăzute la art.155 alin.8 din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv: adresa, codul de identificare fiscală a beneficiarului de bunuri și servicii, prețul unitar fără TVA și baza de impozitare, precum și pe bază de facturi fiscale în copie.

De asemenea, s-a constatat că a fost dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de băuturi alcoolice destinate acțiunilor de protocol fiind încălcate prevederile art.145 alin.7 lit.b) și art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru neachitarea la termen au fost calculate **majorări de întârziere aferente în sumă de .X./ lei și penalități de întârziere în sumă de X lei**.

2) Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie – decembrie 2004 și luna iunie 2005, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei (.X./ lei pe anul 2004 și .X./ lei pe anul 2005) aferentă serviciilor facturate de SC .X./ .X./ SRL în baza Contractului de prestări servicii .X./15.07.2003 pentru care societatea nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a acestora în scopul operațiunilor taxabile, fiind încălcate prevederile art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei iar pentru neachitarea la termen au fost calculate majorări de întârziere aferente în sumă de .X./ lei și penalități de întârziere în sumă de .X./ lei.

3) S-a constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată pentru operațiuni de închiriere, scutite din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, pentru care, fie nu a prezentat notificările depuse de prestatori, fie au fost prezentate notificări depuse la o dată ulterioară datei la care s-a optat pentru taxarea acestor operațiuni, astfel:

3.1) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea are mai multe puncte de lucru în țară, majoritatea fiind închiriate. Pe perioada verificată, 01.01.2004 - 31.12.2008, societatea a încheiat mai multe contracte de închiriere în baza cărora a primit facturi cu contravaloarea chiriei aferentă spațiilor închiriate. Pentru o parte dintre locatori, respectiv SC .X./ .X./ SRL, SC .X./ .X./ SRL, SC .X./ .X./ SRL, SC .X./ .X./ SA, societatea verificată nu a prezentat notificări cu privire la opțiunea de taxare a operațiunilor de închiriere de bunuri imobile iar pentru altă parte au fost prezentate astfel de notificări.

Astfel, s-a constatat că în **perioada 2004 – 2006** societatea nu a prezentat notificări pentru justificare dreptului de deducere a **taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei pe anul 2004, în sumă de .X./ lei pe anul 2005 și în sumă de .X./ lei pe anul 2006**, conform prevederilor art.141 alin.2 lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.42 și pct.44 din HG NR.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care nu a fost acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată.

3.2) S-a constatat că societatea a încheiat Contractul de închiriere .X./26.02.2004 cu SC .X./ .X./ SA în baza căruia a dedus taxa pe valoarea adăugată, pe perioada aprilie 2004 – decembrie 2006, aferentă contravalorii chiriei facturate de locator, pentru care s-a

prezentat notificarea nr..X./29.01.2007 data de la care optează pentru taxare fiind 30.01.2007.

Organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit pct.38 alin.3 din HG .44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, operațiunea devine taxabilă începând cu data de 30.01.2007 astfel că, nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată pe perioada aprilie 2004 – decembrie 2006.

De asemenea, s-a constatat că societatea a prezentat și notificarea nr..X./12.02.2010, data de la care se optează pentru taxare fiind 01.02.2004.

Potrivit prevederilor art.141 alin.2 lit.e), respectiv art.141 alin.2 lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.42 și pct.44 din HG .44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea **nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei aferentă perioadei aprilie-decembrie 2004, în sumă de .X./ lei aferentă anului 2005 și în sumă de .X./ lei aferentă anului 2006.**

3.3) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încheiat Contractul de închiriere .X./12.03.2004 cu SC .X./ .X./ SRL în baza căruia a dedus taxa pe valoarea adăugată, pe perioada aprilie 2004 – noiembrie 2005, aferentă contravalorii chiriei facturate de locator, pentru care s-a prezentat notificarea nr..X./16.02.2010 data de la care optează pentru taxare fiind 15.04.2004.

Având în vedere data la care a fost depusă notificarea și faptul că pentru operațiunea de închiriere trebuie să se țină seama de prevederile legale în vigoare la momentul efectuării acestor operațiuni, respectiv art.141 alin.2 lit.e), art.141 alin.2 lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.42, precum și pct.44 din HG .44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a **taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei aferentă perioadei aprilie-decembrie 2004 și în sumă de .X./ lei aferentă perioadei ianuarie-noiembrie 2005.**

3.4) S-a constatat că societatea a încheiat Contractul de închiriere .X./01.11.2005 cu SC .X./ SRL în baza căruia a dedus taxa pe valoarea adăugată, pe perioada noiembrie 2005 – ianuarie 2006, aferentă contravalorii chiriei facturate de locator, pentru care s-a prezentat notificarea .X./16.02.2010, data de la care optează pentru taxare fiind 01.11.2005.

Având în vedere data la care a fost depusă notificarea și faptul că pentru operațiunea de închiriere trebuie să se țină seama de prevederile legale în vigoare la momentul efectuării acesteia, respectiv art.141 alin.2 lit.e) și art.141 alin.2 lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct.42 și pct.44 din HG .44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a **taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei aferentă perioadei aprilie-decembrie 2005 și în sumă de .X./ lei aferentă lunii ianuarie 2006.**

3.5) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încheiat Contractul de închiriere din data de 27.03.2007 cu SC .X./ SRL în baza căruia a dedus taxa pe valoarea adăugată, pe perioada aprilie – decembrie 2007, aferentă contravalorii chiriei facturate de locator, pentru care s-a prezentat notificarea nr..X./26.08.2008, data de la care optează pentru taxare fiind 01.06.2006.

Având în vedere prevederile pct.38 alin.3 din HG NR.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunea devine taxabilă începând cu data de 01.01.2008 și nu anterior acestei date.

Astfel, pentru operațiunea de închiriere trebuie să se țină seama de prevederile legale în vigoare la momentul efectuării acestor operațiuni, respectiv pct.38 alin.1 din HG NR.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.141 alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată prin HG nr.1579/19.12.2007, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a **taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X./ aferentă perioadei aprilie-noiembrie 2007.**

3.6) S-a constatat că societatea a încheiat Contractul de închiriere din data de 02.03.2006 cu SC .X./ SRL în baza căruia a dedus taxa pe valoarea adăugată, pe perioada martie – decembrie 2006, aferentă contravalorii chiriei facturate de locator, pentru care s-a prezentat notificarea nr..X./19.02.2007, data de la care optează pentru taxare fiind 01.03.2006.

Având în vedere data la care a fost depusă notificarea și faptul că pentru operațiunea de închiriere trebuie să se țină seama de prevederile legale în vigoare la momentul efectuării acesteia, respectiv pct.38 alin.3 din HG NR.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.141 alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată prin HG nr.1579/19.12.2007, operațiunea devine taxabilă de la data de 19.02.2007 și

nu anterior acestei date, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a **taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei.**

Conform celor constatate organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei, pe perioada ianuarie 2004 – decembrie 2007, din care:

- .X./ lei pe anul 2004;
- .X./ lei pe anul 2005;
- .X./ lei pe anul 2006;
- .X./ lei pe anul 2007.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere aferente în sumă de .X./ lei și penalități de întârziere aferente în sumă de .X./ lei.

IMPOZITUL PE VENITUL PERSOANELOR NEREZIDENTE

1) Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2004 societatea a încheiat Contractul de consultanță din data de 14.01.2004 cu C-.X. .X. z.o.o. .X. și Contractul de consultanță din data de 01.05.2004 cu C-.X. .X. – .X. în baza cărora a achitat suma de .X./ lei pentru care avea obligația calculării, reținerii și virării la buget a impozitului pe veniturile obținute de persoanele nerezidente din .X. conform art.116 alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală de a prezenta certificatul de rezidență fiscală pentru C-.X. .X. z.o.o. .X. societatea a prezentat certificatul de înregistrare ca plătitor de TVA, iar pentru C-.X. .X. – .X. s-a prezentat un document tradus din care reiese că societatea este înregistrată în scopuri fiscale în .X..

Potrivit celor de mai sus organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a calculat și reținut impozitul pe venitul persoanelor nerezidente astfel că s-a stabilit în sarcina societății impozit pe venitul persoanelor nerezidente obținut din .X. în sumă de .X./ lei. Pentru nevirarea la buget a acestui impozit au fost calculate dobânzi de întârziere în sumă de .X./ lei și penalități de întârziere în sumă de .X./ lei.

2). S-a constatat că în anul 2005 societatea a încheiat Contractul de servicii de management din 01.09.2005 cu .X. .X./ .X./ în baza cărora a achitat suma de .X./ lei pentru care avea obligația calculării, reținerii și virării la buget a impozitului pe veniturile obținute de persoanele nerezidente din .X. conform art.116 alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală de a prezenta certificatul de rezidență fiscală, potrivit prevederilor art.118 alin.1, 2 și 3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare pentru .X. .X./ .X./societatea a prezentat certificatul de rezidență fiscală din care reiese că societatea se află în evidența fiscală cu Codul fiscal X, valabil pe anul 2006 și nu pe anul 2005.

Potrivit celor de mai sus organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a calculat și reținut impozitul pe venitul persoanelor nerezidente astfel că s-a stabilit în sarcina societății impozit pe venitul persoanelor nerezidente obținut din .X. în sumă de .X./ lei. Pentru nevirarea la buget a acestui impozit au fost calculate dobânzi de întârziere în sumă de .X./ lei și penalități de întârziere în sumă de .X./ lei.

3) Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2004 – 2005 societatea a încheiat Contractul de servicii de management din 02.01.2001 cu SC .X. .X. .X. S.R.O. .X./ în baza căruia a achitat suma de .X./ lei pentru care avea obligația calculării, reținerii și virării la buget a impozitului pe veniturile obținute de persoanele nerezidente din .X. conform art.116 alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală de a prezenta certificatul de rezidență fiscală, potrivit prevederilor art.118 alin.1, 2, 3 și 4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare pentru SC .X. .X. .X. S.R.O. - .X./ societatea a prezentat certificatul de rezidență fiscală din care reiese că societatea are sediul fiscal în Republica .X./ și i se aplică Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între Republica .X./ și .X., fără să ateste că în perioada 2004 – 2005 societatea era plătitoare de impozite și taxe în .X./.

Potrivit celor de mai sus organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a calculat și reținut impozitul pe venitul persoanelor nerezidente astfel că, s-a stabilit în sarcina societății impozit pe venitul persoanelor nerezidente obținut din .X. în sumă de .X./ lei. Pentru nevirarea la buget a acestui impozit au fost calculate dobânzi de întârziere în sumă de .X./ lei și penalități de întârziere în sumă de .X./ lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

IMPOZIT PE PROFIT

1.) Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X./ lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu amenajarea depozitului închiriat, în sumă de .X./ lei, în condițiile în care contestatoarea susține că diferența de .X./ lei a fost refacturată către locator iar pentru diferența de .X./ lei, nici din raportul de inspecție fiscală și nici din contestație nu rezultă dacă "*marfa proprie*" a fost sau nu utilizată pentru lucrările de amenajare la depozitul închiriat.

Perioada verificată: anul 2004.

În fapt, societatea a efectuat cheltuieli cu amenajarea unui depozit situat în .X./, închiriat de la SC .X./ SRL, în sumă de .X./ lei. Suma de .X./ lei a fost înregistrată pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil în baza facturilor fiscale emise de SC .X./ .X./ SRL, din care .X./ lei reprezintă cheltuieli cu marfa proprie iar suma de .X./ lei reprezintă cheltuieli cu manopera.

În luna decembrie 2004 societatea a stornat din totalul cheltuielilor în sumă de .X./ lei, suma de .X./ lei reprezentând investiții ce urmează a fi amortizate pe durata contractului de închiriere.

Întrucât, pentru suma de .X./ lei reprezentând cheltuieli cu manopera, societatea a prezentat doar Nota contabilă .X./ și Bonurile de consum, fără să prezinte situații de lucrări din care să reiasă prestarea efectivă a serviciilor, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu au fost respectate prevederile art.21 alin.4 lit.m) și ale art.21 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale pct.48 din HG NR.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel că, suma de .X./ lei reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil pe trim.III 2004, iar pe trim.IV 2004, ținând cont de suma de .X./ lei, stornată, **rămân cheltuieli nedeductibile în sumă de .X./ lei.**

Societatea susține că suma de .X./ lei a fost refacturată către locator, suma de .X./ lei reprezintă investiții și a fost stornată iar diferența de .X./ lei reprezintă cheltuieli efectuate în baza Contractului încheiat cu SC .X./ .X./ SRL.

În drept, potrivit art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica

necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;”.

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

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Totodată, conform art.24 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea;”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului **și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora.**

De asemenea, conform prevederilor legale cheltuielile cu amenajarea spațiilor ce fac obiectul unui contract de închiriere pot constitui investiții efectuate la mijloacele fixe care majorează valoarea acestora și care se recuperează pe calea amortizării.

Din constatări reiese că societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal suma de .X./ lei reprezentând cheltuieli cu amenajarea depozitului închiriat, situat în .X./, din care .X./ lei reprezintă cheltuieli cu “marfa proprie”, iar suma de .X./ lei reprezintă contravaloarea facturilor fiscale emise de SC .X./ .X./ SRL în baza Contractului de prestări servicii.

De asemenea, în luna decembrie 2004 societatea a stornat suma de .X./ lei în vederea recuperării acesteia pe calea amortizării pe durata contractului de închiriere a spațiului.

Având în vedere că societatea nu a prezentat documente justificative, respectiv situații de lucrări, etc. din care să reiasă executarea efectivă a acestor lucrări, fiind prezentate doar Contractul încheiat cu SC .X./ .X./ SRL, Nota contabilă .X./ și Bonuri de consum, organele de inspecție fiscală au constatat că la trim.III 2004 suma de .X./ lei reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Potrivit celor constatate, se reține că, la momentul trim.III 2004, societatea nu trebuia să evidențieze pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil suma de .X./ lei dat fiind faptul că această sumă a fost considerată de societate investitie efectuată la depozitul închiriat, potrivit prevederilor art.24 alin.3 lit.a) din Codul fiscal, și care se recuperează pe calea amortizării, pe durata contractului de închiriere, conform prevederilor art.24 alin.11 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevăd:

“(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

c) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune de cel care a efectuat investitia, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz;”

Ca urmare, având în vedere că prin contestație societatea nu aduce argumente în sensul că aceste cheltuieli nu ar reprezenta cheltuieli cu investitii la depozitul închiriat se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X./ lei reprezintă cheltuieli nedeductibile pe trim.III 2004, sumă de care s-a ținut cont la calculul impozitului pe profit suplimentar pe trim.IV 2004, însă, din constatările organelor de inspecție fiscală nu rezultă cu claritate dacă, pentru perioada trim.III 2004 - trim.IV 2004, s-a acordat societății contestatoare drept de deducere pentru cheltuielile cu amortizarea investitiei efectuate, potrivit prevederilor legale menționate mai sus.

În ceea ce privește diferența de .X./ lei (.X./ lei – .X./ lei) prin contestație societatea susține că suma de .X./ lei a fost facturată locatorului, iar suma de .X./ lei reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil fiind cheltuieli cu “marfa proprie” utilizate la lucrările de amenajare.

Referitor la suma de .X./ lei, refacturată de societate către locator, se reține că prin raportul de inspecție fiscală nu există constatări cu privire la acest aspect însă prin adresa nr..X./04.06.2010 organele de inspecție fiscală menționează “precizăm faptul că această sumă a fost întradevăr refacturată, dar în luna mai 2004 societatea verificată înregistrează și alte cheltuieli cu amenajarea depozitului din .X./ în baza facturii .X./9/19.05.2004 – suma de .X./ lei și a facturii nr..X./24.05.2004 – suma de .X./ lei, emise de SC .X./ SRL, cheltuieli care au fost înregistrate în contabilitate în contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” și considerate de echipa de inspecție fiscală ca fiind cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit deoarece,

din explicațiile verbale date de dna. .X./ având calitatea de director economic al societății verificate, aceste cheltuieli au fost refacturate și nu o parte din cheltuielile înregistrate în contul 611"Cheltuieli de întreținere și reparații".

Ca urmare a celor prezentate reiese că organele de inspecție fiscală recunosc suma de .X./ lei ca fiind refacturată de societate locatorului însă prin adresa nr..X./04.06.2010 se face referire la suma de .X./ lei (.X./ lei + .X./ lei) care a fost acceptată de organele de inspecție fiscală ca deductibilă la calculul profitului impozabil întrucât conform explicațiilor directorului economic al societății " [...] *aceste cheltuieli au fost refacturate și nu o parte din cheltuielile înregistrate în contul 611"Cheltuieli de întreținere și reparații"* .

Referitor la cheltuielile în sumă de .X./ lei contestatoarea susține că reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil deoarece reprezintă contravaloare "*marfă proprie*" utilizată pentru efectuarea lucrărilor de amenajarea depozitului angajate de societate conform clauzelor contractului încheiat cu SC .X./ .X./ SRL și bonurilor de consum prezentate la inspecția fiscală.

Față de cele susținute de contestatoare se reține că nici contestatoarea și nici organele de inspecție fiscală nu au prezentat la dosarul cauzei Contractul încheiat cu SC .X./ .X./ SRL din care să rezulte obiectul și valoarea contractului și obligațiile părților în ceea ce privește realizarea acestuia, respectiv dacă societatea prestatoare urma să execute lucrările de amenajarea depozitului închiriat cu materialele clientului sau cu materiale proprii.

De asemenea, se reține că prin raportul de inspecție fiscală nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu "*marfa proprie*" fără să se analizeze în ce au constat lucrările de amenajare la depozitul închiriat, dacă acestea reprezintă investiții sau reparații având în vedere că au regim fiscal diferit, dacă lucrările s-au efectuat cu materialele clientului, în speță contestatoarea, sau dacă contravaloarea acestora a intrat în tariful lucrărilor executate și facturate de prestator, etc..

Ca urmare, nefiind analizate aceste aspecte organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la suma de .X./ lei considerată de societate ca deductibilă fiscal la calculul profitului impozabil pe motiv că reprezintă cheltuieli cu "*marfa proprie*" utilizată la lucrările de amenajare a depozitului închiriat, lucrări care, o parte au fost considerate ca fiind investiții ce nu se înregistrează pe cheltuieli ci majorează valoarea mijlocului fix urmând a fi recuperate pe calea amortizării, pe durata contractului de închiriere, iar o parte nu au fost analizate în vederea stabilirii dacă reprezintă reparații ce se evidențiază pe cheltuieli deductibile la momentul efectuării lor cu condiția de a se justifica cu documente prestarea efectivă a acestora.

Pe cale de consecință, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./22.04.2010 pentru impozitul pe profit în sumă de .X./ lei aferent sumei de .X./ lei reprezentând cheltuieli cu amenajarea depozitului închiriat cu care s-a reîntregit profitul impozabil, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze aceste cheltuieli în funcție de cele prezentate în decizie și de prevederile legale în vigoare și în funcție de cele constatate la reanalizare să stabilească cuantumul impozitului pe profit datorat bugetului de stat.

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X./ lei aferent cheltuielilor cu prestările de servicii

2.a) În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X./ lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este .X./ită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu serviciile de consultanță, management și analiza pieței în sumă de .X./ lei condițiile în care societatea nu prezintă documente care să justifice realitatea și necesitatea prestării acestor servicii.

Perioada verificată: anul 2004 .

În fapt, pe perioada verificată societatea a înregistrat în contul 628 *"Alte cheltuieli cu servicii executate de terți"* o serie de cheltuieli cu prestările de servicii, astfel:

- în baza Contractului de consultanță din data de 14.01.2004 încheiat cu C-.X. .X. z.o.o. .X. suma de .X./ lei și în baza Contractului de consultanță din data de 01.05.2004 încheiat cu C-.X. .X. .X. z.o.o. .X. suma de .X./ lei;
- în baza Contractului de prestări servicii .X./15.07.2003 încheiat cu **SC .X./ .X./ SRL suma de .X./ lei.**

Întrucât societatea nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a acestor servicii și necesitatea acestora, organele de inspecție fiscală nu au acceptat ca deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă de .X./ lei.

În drept, conform prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform căroră:

"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica

necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte”.

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

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

*- **serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;***

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

Față de prevederile legale citate mai sus se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului **și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora.**

Referitor la cheltuielile cu serviciile de consultanță în sumă de .X./ lei (.X./ lei + .X./ lei), evidențiate pe anul 2004, se reține că prin Contractul de consultanță din data de 01.05.2004 încheiat între **C-.X. .X. .X. z.o.o. .X.** în calitate de prestator și **SC .X. .X. SRL** în calitate de beneficiar, valabil pe perioada 01.05.2004 – 30.06.2004, la art.1 referitor la obiectul contractului, se prevede:

“Consultantul va presta următoarele servicii în conformitate cu termenii și condițiile acestui contract:

a. Va asigura consultanță pentru implementarea noilor produse, inclusiv poziționarea produselor ;

b. Evaluarea resurselor umane actuale la fiecare locație din cadrul companiei;

c.Va asigura consultanță în recrutarea și evaluarea noilor angajați, cu precădere a specialiștilor în vânzări;

d. Alte sarcini stabilite de comun acord.”

În ceea ce privește prețul contractului, la art.3 din contract, se prevede:

“Onorariul lunar al Consultantului va fi de 5.000 euro pentru un onorariu total de 10.000 euro. Onorariile suplimentare percepute pentru orele suplimentare

se aplică numai dacă au fost stabilite de comun acord în scris de ambele părți.

La terminarea contractului la data de 30 iunie 2004, Consultantul va prezenta o analiză detaliată a onorariului perceput și a orelor prestate și va emite o factură pentru întreaga sumă. Factura va trebui achitată în termen de 30 de zile.”

Din Nota explicativă .X.17.03.2010 dată de reprezentanții societății reiese că în ceea ce privește locul prestării “*Din informațiile pe care le-am obținut locul prestării serviciilor a fost atât în .X. cât și în .X.*”, documentul prin care se justifică prestarea serviciilor este factura fiscală din data de 30.06.2004 iar referitor la necesitatea serviciilor răspunsul a fost “conducerea societății a apreciat că serviciile prestate au fost necesare societății”.

De asemenea, Contractul de consultanță din data de 14.01.2004 încheiat între cele două societăți, valabil pe perioada 14.01.2004 - 31.12.2004, are ca obiect :” *“Consultantul va presta următoarele servicii în conformitate cu termenii și condițiile acestui contract:*

- a. Va stabili contractele cu producătorii ;*
- b. Va reprezenta Clientul în negocierea cu furnizorii;*
- c. Va asigura consultanță logistică;*
- d. Va asigura consultanță în dezvoltarea strategică;*
- e. Va asigura consultanță financiară;*
- f. Va realiza studii de piață.*

“Consultantul va presta servicii pentru o sumă care nu va depăși 150.000 euro pe parcursul anului 2004.

În ceea ce privește prețul contractului, la art.3 din contract, se prevede: “*Consultantul va presta servicii pentru o sumă care nu va depăși 150.000 euro pe parcursul anului 2004.*

Consultantul va prezenta o analiză detaliată a onorariului perceput și a orelor prestate. Factura va trebui achitată în termen de 30 de zile.”

Din Nota explicativă .X./5/17.03.2010 dată de reprezentanții societății reiese că în ceea ce privește locul prestării “*Din informațiile pe care le-am obținut locul prestării serviciilor a fost atât în .X. cât și în .X.*”, documentele prin care se justifică prestarea serviciilor sunt cele trei facturi fiscale emise pe anul 2004 în care este precizat timpul normat și tariful pe fiecare serviciu prestat, că serviciile prestate au constat în servicii de consultanță managerială, asistență în studierea pieței și servicii de consultanță logistică și financiară, iar în ceea ce privește necesitatea serviciilor răspunsul a fost “conducerea societății a apreciat că serviciile prestate au fost necesare societății”.

Conform celor de mai sus se reține că în baza celor două contracte societatea a achitat servicii de consultanță pentru implementarea noilor produse, inclusiv poziționarea produselor, consultanță în recrutarea și

evaluarea noilor angajați, cu precădere a specialiștilor în vânzări, evaluarea resurselor umane actuale la fiecare locație din cadrul companiei, consultanță managerială, asistență în studierea pieței și servicii de consultanță logistică și financiară.

Se reține că serviciile de consultanță constau în asistarea societăților pentru a-și analiza și redefini strategiile, a-și îmbunătăți eficiența operațiunilor și pentru a optimiza resursele umane și tehnologice.

Astfel, **consultanța managerială** reprezintă o activitate care își propune să optimizeze resursele, să îmbunătățească eficiența proceselor, trainingul, selecția și integrarea resurselor umane și tehnologice, în conformitate cu nevoile specifice ale activității economice ale societății în scopul obținerii unei valori adăugate cât mai mari iar **procesul de logistică** se ocupă de optimizarea operațiunilor și resurselor din domeniile aprovizionare, achiziții, stocuri, depozite, transport, servicii clienți, ș.a..

Ca urmare, serviciile facturate la data de 30.06.2004, potrivit celor precizate în notele explicative .X./4 și .X./5 din data de 17.03.2010, au constat în principal în servicii de consultanță managerială, asistență privind recrutarea și evaluarea noilor angajați, evaluarea resurselor umane actuale la fiecare locație din cadrul companiei, asistență în studierea pieței și servicii de consultanță logistică și financiară, pentru care avea obligația să prezinte documente care atestă realitatea prestării, respectiv rapoarte de activitate din care să reiasă concret în ce au constat serviciile de consultanță managerială și logistică și influența acestora în profiturile realizate de societate pe anul 2004, fișele de evaluare a angajaților din anul 2004, studii de piață și orice alte documente din care să rezulte prestarea efectivă a acestora.

Totodată, se reține că în ceea ce privește locul prestării serviciilor societatea menționează că „*din informațiile pe care le-am primit*” acestea ar fi fost prestate atât în .X., cât și în .X., iar referitor la necesitatea acestor prestări, explicația societății a constat în „*Conducerea societății a apreciat că [...] au fost necesare societății*” fără a se menționa alte argumente din care să rezulte concret necesitatea acestor servicii.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil nefiind respectate prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.48 din HG NR.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal întrucât nu au fost prezentate documente care să facă dovada realității și necesității acestor cheltuieli, condițiile trebuind a fi îndeplinite cumulativ.

Referitor la cheltuielile cu prestările de servicii în sumă de .X./ lei, pe anul 2004, se reține că prin Contractul de prestări servicii .X./15.07.2003 încheiat între **SC .X./ .X./ SRL din .X.-X.** în calitate prestator și **SC .X. .X. SRL** în calitate de beneficiar, valabil pe perioada de un an,

prelungită cu încă un an prin actul adițional din data de 15.07.2004, la art.I se prevede obiectul contractului ca fiind: *“Prestatorul se obligă să asigure Beneficiarului servicii de studiu al pieței de distribuție a materialelor de construcție importate și distribuite de beneficiar și lărgirea gamei de clienți a beneficiarului”* .

În ceea ce privește valoarea contractului, la cap.IV pct.4.1 se prevede: ***“Prețul convenit între părți pentru acordarea prestatoarei de specialitate se negociază lunar, în funcție de volumul serviciilor prestate”***.

La dosarul cauzei sunt prezentate procese verbale de predare-primire atașate facturilor fiscale emise, prin care este menționată data încheierii procesului verbal, factura la care se referă, valoarea prestației și documentele predate, descrierea serviciilor prestate și alte detalii, respectiv .X./ .X./ lunar, analiza datornici lunară, analiză trimestrială, mini.X./ filiale, .X./ .X./ anul 2004, .X./ .X./ .X./, raportare rezultate financiare pe anul 2004. Din Nota explicativă .X./15.03.2010 dată de reprezentanții societății reiese că serviciile prestate sunt cele prevăzute în contractul de prestări servicii, iar în ceea ce privește tarifele percepute și modul de negociere a acestora se precizează *“Părțile au convenit în contract că lunar se va negocia contravaloarea serviciilor prestate în funcție de volumul lucrărilor. În baza acestor dispoziții contractuale prestatorul a prezentat lunar Procesul verbal de predare primire care cuprinde: data încheierii procesului verbal, factura la care se referă, documentația predată, descrierea serviciilor prestate, persoana responsabilă și valoarea prestației. **Procesele verbale lunare au fost semnate de către prestator și de beneficiar în acest fel stabilindu-se valoarea prestației propusă de prestator și acceptată de beneficiar (tariful pe valoarea prestației)**”*.

De asemenea, potrivit răspunsului la întrebarea nr.7 din Nota explicativă .X./17.03.2003 dat de reprezentanții societății reiese că documentele furnizate sunt *“Analiza distribuție stocuri pe filiale”* și *“.X./ .X./ .X./”*, iar serviciile prestate au constat în *“analiza aprovizionărilor și vânzărilor de mărfuri în sistem teritorial (puncte de lucru) prin punerea în evidență a stocurilor pe vechimi, precum și a celor cu mișcare lentă pentru care este necesar înregistrarea de ajustări (provizioane)”* iar societatea a luat măsuri de valorificare a acestor stocuri prin redistribuirea lor către alte puncte de lucru la care existau cereri pentru aceste mărfuri.

Față de cele prezentate se reține că, deși prin nota explicativă .X./17.03.2003 societatea precizează că documentele care justifică aceste cheltuieli constau în *Analiza distribuție stocuri pe filiale* și *.X./ .X./ .X./*, **acestea nu au fost prezentate nici organelor de inspecție fiscală și nici nu sunt anexate la dosarul contestației**. Totodată, se reține că potrivit celor precizate prin Nota explicativă .X./15.03.2010 tariful prestației a fost stabilit pe baza proceselor verbale de predare primire atașate la facturile fiscale lunare,

semnate de prestator și acceptate de beneficiar fără ca societatea să prezinte documentele înscrise în aceste procese verbale, respectiv .X./ .X./ lunar, analiza datornici lunară, analiză trimestrială, mini.X./ filiale, .X./ .X./ anul 2004, .X./ .X./ .X./, raportare rezultate financiare pe anul 2004.

Ca urmare, societatea nu a prezentat documentele care să justifice prestarea efectivă a acestor servicii, iar în ceea ce privește necesitatea acestora prin Nota explicativă .X./15.03.2010 societatea precizează că din informațiile și documentele furnizate de prestator au fost utilizate de managementul societății pentru luarea unor decizii care au avut efect asupra rezultatelor însă *“cuantificarea veniturilor obținute este greu de realizat dar se pot face estimări”* fără a se prezenta o astfel de estimare a veniturilor obținute ca urmare a acestor prestări sau estimarea procentuală a creșterii profiturilor societății pe anul 2005 ca urmare a efectuării acestor cheltuieli.

De asemenea, societatea nu justifică nici necesitatea unor astfel de servicii, nefiind prezentate motive întemeiate, cu atât mai mult cu cât, din Nota explicativă nr. x/17.03.2010, din răspunsul de la întrebarea nr.3 *“Având în vedere faptul că 4 societăți (SC .X./ SRL, SC .X./ .X./ SRL, SC .X./ SRL, SC .X./ SRL) au prestat în același timp același tip de serviciu și anume Consultanță pentru investiții precum și consultanță [...]”* reiese că societatea avea încheiate contracte de consultanță cu alte 4 societăți pe aceeași perioadă.

Potrivit celor prezentate se reține că în mod legal nu au fost acceptate la deducere aceste cheltuieli având în vedere că societatea nu a prezentat documente care să justifice realitatea prestării serviciilor și nu a justificat necesitatea acestora.

Referitor la susținerea societății potrivit căreia în prezent legea fiscală nu mai impune cerința existenței contractului în accepțiunea clasică, serviciile putând fi prestate *“în baza oricărei forme contractuale prevăzută de lege”* deci inclusiv în baza unei facturi – contract în formă simplificată, se reține că potrivit prevederilor pct.48 din Hotărârea Guvernului .X./2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă până la data de 31.12.2007, *“Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

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

se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Astfel, textul de lege, aplicabil de altfel și perioadei supuse controlului, nu lasă loc nici unei interpretări în ceea ce privește documentul în baza căruia trebuie să fie prestate serviciile, respectiv în baza unui contract.

Începând cu data de 01.01.2008, potrivit prevederilor pct.48 din Hotărârea Guvernului .44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *“Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

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

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

Afirmația potrivit căreia *“serviciile ar fi prestate în baza oricărei forme contractuale prevăzută de lege, deci inclusiv în baza unei facturi care este un contract în formă simplificată”* nu poate fi reținută, întrucât în conformitate cu prevederile art.942 din Codul civil, cu modificările și completările ulterioare, *“Contractul este acordul între două sau mai multe persoane spre a constitui sau a stinge între dânșii un raport juridic”* pe când factura este un document contabil emis de o persoană (furnizor), către o altă persoană (client), document ce conține lista cu produsele vândute sau serviciile prestate clientului de către furnizor și care trebuie să cuprindă elementele obligatorii prevăzute de art.155 din Codul fiscal.

Totodată, menționăm că, pe anul 2005, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile în sumă de .X./ lei cu serviciile prestate de .X./ .X./ SRL, în baza aceluiași contract de prestări servicii, pentru care, prin contestație nu se aduc argumente cu privire la această sumă.

Ca urmare, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de .X./ lei **afere**nt cheltuielilor de consultanță și de studiu a pieței de distribuție a materialelor de construcții importate în sumă de .X./ lei.

2.b) Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la deductibilitatea la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu serviciile de consultanță, management în sumă de .X. lei în condițiile în care organele de inspecție fiscală au aplicat două regimuri fiscale diferite pentru aceeași categorie de cheltuieli.

Perioada verificată: 2005 - 2007.

În fapt, în anul 2005 societatea a înregistrat inițial în contul 621 "Cheltuieli cu colaborarii" cheltuieli de consultanță management pe care, în luna decembrie 2005, societatea le-a stornat din acest cont și le-a înregistrat în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" iar pe perioada 2006 – 2007 societatea a înregistrat în contul 621 "Cheltuieli cu colaborarii", în baza Contractelor de servicii de management încheiate cu .X. .X. .X. z.o.o. .X./, cheltuieli cu servicii de consultanță management în sumă de **.X. lei** (.X./ lei pe anul 2005 + .X. pe anul 2006 + .X./ pe anul 2007).

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil cheltuielile cu serviciile de consultanță management în sumă de .X. lei, întrucât nu au fost prezentate documente care să justifice realitatea și necesitatea serviciilor prestate, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.48 din HG NR.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli având în vedere și prevederile art.7 pct.21 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.20 respectiv pct.41 din HG NR.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal pe considerentul că nu pot fi deduse cheltuieli de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre acestea, ținând cont că nu ar fi folosit asemenea servicii dacă ar fi fost persoană independentă.

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

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

*- **serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract** care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

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

49. Pentru servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, la analiza tranzacțiilor pentru determinarea deductibilității cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza trebuie să aibă în vedere:

(i) părțile implicate;
(ii) natura serviciilor prestate;
(iii) elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii.”

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

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

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

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

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

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

Iar conform pct.20 din HG NR.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada 2005 – 2007:

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

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

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

Pentru aplicarea prezentelor norme metodologice, autoritățile fiscale vor lua în considerare și liniile directe privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”

Și potrivit prevederilor pct.41 din același act normativ, date în aplicarea prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

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

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

care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului **și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora.**

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

Astfel, se reține că prin Contractele de servicii de management din data de 02.01.2001, **valabil pe perioadele 2004 – 31.08.2005** și din data de 01.09.2006, **în vigoare de la data de 01.09.2006**, fără a fi anexate documente din care să rezulte data rezilierii contractului, încheiate între **.X. .X. .X. z.o.o. .X./** în calitate de prestator și **SC .X. .X. SRL** în calitate de **beneficiar**, la art.1 se prevede obiectul contractelor ca fiind :

“.X. va presta următoarele servicii în conformitate cu termenii și condițiile acestui contract:

a. Va asista sau va reprezenta WR în dezvoltarea și menținerea relațiilor cu furnizorii de materiale, relații esențiale pentru afacerile sale;

b. Va asista sau va reprezenta WR în negocierile cu furnizorii importanți legate de prețul materialelor și produselor;

c. Va asista sau va reprezenta WR în negocierile cu furnizorii importanți în alegerea termenilor de plată avantajoși în domeniul achiziționării de materiale și de produse;

d. Va acorda consiliere și asistență în domeniul logisticii;

e. Va acorda consiliere și asistență în domeniul cercetării de piață;

f. Va acorda consiliere și asistență în dezvoltarea gamei de produse a firmei, inclusiv, dar fără a se limita la cercetarea de noi produse și negocierea cu noii furnizori;

g. Servicii generale de consultanță în management;

h. Servicii de consultanță financiară, care includ, dar fără a se limita la controlul financiar și întocmirea bugetelor”.

În ceea ce privește tariful prestației acesta este stabilit prin anexele la contracte ca tarif fix pe oră în funcție de specialitate, respectiv consultant principal management, consultant management, consultant financiar principal, consultant financiar, consultant în vânzări și consultant tehnic.

Totodată, la dosarul contestației sunt anexate fișele analitice ale contului 621 "Cheltuieli cu colaborarii" pe perioada 2005 – 31.08.2005, 01.09.2006 – 31.03.2007, în care, pe perioada decembrie 2006 – martie 2007 apare înscris prestatorul .X. .X. .X. a.s., fiind înregistrate cheltuielile de consultanță în baza facturilor fiscale emise pe perioada 2004 – 2007 (pe perioada ianuarie – martie 2007 facturile fiscale sunt emise de .X. .X. .X. a.s) și rapoartelor de activitate atașate fiecărei facturi, în limba engleză.

Din Nota explicativă .X./16.03.2010 dată de reprezentanții societății reiese că documentele furnizate sunt factura fiscală lunară și un Tabel centralizator care pune în evidență serviciile prestate, orele afectate în conformitate cu prevederile din contract, precum și pe baza documentelor transmise pe e-mail, fax, inclusiv prin participarea periodică la Consiliul de Administrație a reprezentantului .X..

În ceea ce privește necesitatea acestor servicii, prin aceeași notă explicativă se precizează că : *“.X. este asociat majoritar în societate și are în Consiliul de administrație al societății un reprezentant care pentru prestațiile în această calitate nu primește nici o remunerație. **Politicile de management ale .X. sunt să coordoneze activitățile subsidiarelor din Europa și să aplice unitar aceste politici. Arătăm că în perioada de derulare a contractului societatea a realizat profituri semnificative la baza cărora au stat și serviciile primite de la .X.**”* .

Potrivit situației de fapt constatate și a documentelor prezentate în dosarul cauzei, din raportul de inspecție fiscală rezultă că pe perioada 2005 – 2007 aceste cheltuieli cu serviciile de consultanță au fost analizate atât din punct de vedere al deductibilității acestora la calculul profitului impozabil conform prevederilor art.21 alin.4 litm) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din HG NR.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cât și din punct de vedere al relație juridice de afiliere conform art.7 pct.21 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.20 respectiv pct.41 din HG NR.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Ca urmare, se reține că în ceea ce privește aplicarea a două regimuri fiscale diferite pentru aceeași categorie de cheltuieli contravine prevederilor art.5 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.”

Aplicarea numai a prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal pe anul 2004 în condițiile în care, pe perioada 2005 – 2007, pentru același tip de cheltuieli, efectuate în baza acelorași contracte de servicii de management, s-a efectuat aplicarea atât a prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cât și a prevederilor art.7 pct.21 alin.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal referitoare la relația de afiliere dintre cele două părți contractante, contravine prevederilor Codului de procedură fiscală, mai sus invocate.

Mai mult, la analizarea cheltuielilor cu serviciile de management, pe perioada 2005 – 2007 din punct de vedere al relației de afiliere dintre cele două societăți comerciale organele de inspecție fiscală deși au invocat prevederile pct.20 respectiv pct.41 din HG NR.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, prin raportul de inspecție fiscală nu au pus în aplicare aceste prevederi, potrivit cărora:

*“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, **autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.***

*(2) **În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.[...]**”*

De asemenea, se reține că, deși s-a constatat relația de afiliere dintre cele două societăți, organele de inspecție fiscală nu au analizat respectarea prevederilor pct.49 din HG NR.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și care se referă la servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului.

Potrivit celor reținute mai sus, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. .X./22.04.2010 pentru impozitul pe profit în sumă .X. lei urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze aceste cheltuieli și să stabilească dacă sunt sau nu deductibile la calculul profitului impozabil ca urmare a încadrării

acestora, fie în categoria cheltuielilor cu serviciile de management și asistență prestate de persoane juridice afiliate, fie în categoria cheltuielilor cu serviciile de consultanță prestate de o persoană juridică nerezidentă în calitate de prestator.

De asemenea, în funcție de încadrarea acestor cheltuieli în una din categoriile precizate mai sus se va proceda la reanalizarea naturii acestora avându-se în vedere că noțiunea de „*management*” reprezintă activitatea de a conduce într-un context dat, de către un grup de persoane care au de atins un obiectiv comun, în conformitate cu finalitățile organizației din care fac parte și care presupune utilizarea cunoștințelor personale pentru a adapta metodele, tehnicile specifice la un context determinat, iar noțiunea de „*asistență*” are înțeles de a secunda, a ajuta pe cineva să ducă la îndeplinire

o activitate începută, astfel că, aceste servicii nu întotdeauna pot fi cuantificate, putând consta în discuții, recomandări, îndrumări, punerea la dispoziție de către prestator a cunoștințelor și experienței proprii, etc. dar care pot conduce la obținerea de rezultate mai performante, așa cum rezultă și din rapoartele de activitate, prezentate în limba engleză și pentru care se va solicita traducerea autorizată, în care sunt înscrise asemenea servicii – coordonarea ședințelor de management, recomandări pe baza analizelor situațiilor financiare periodice, întâlniri cu reprezentanții furnizorilor, etc..

Totodată, la reanalizare se va avea în vedere că pe perioada ianuarie - martie 2007 facturile fiscale au fost emise de .X. .X. .X. a.s. .X./ și nu de .X. .X. .X. z.o.o. .X./ în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu se face nicio mențiune cu privire la această persoană juridică nerezidentă, iar din certificatele de rezidență fiscală prezentate la dosarul cauzei pentru cele două societăți reiese că acestea au sediul în .X. dar au adrese diferite ale sediului, respectiv .X. 8, .X., .X. X/3, X X pentru .X. .X. .X. a.s. și .X. 9, X, X CR pentru .X. .X. .X. S.R.O.

2.c) În ceea ce privește la impozitul pe profit în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la deductibilitatea la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu serviciile de consultanță management în sumă totală de .X. lei în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu s-a analizat natura acestor servicii prezentate în rapoartele de activitate atașate fiecărei facturi fiscale.

Perioada verificată:2004 – 2006.

În fapt, în anul 2004, societatea a evidențiat inițial în contul 621 „*Cheltuieli cu colaboratorii*” cheltuieli de consultanță management în sumă de

.X. lei, iar în luna decembrie 2004 societatea a stornat cheltuielile din acest cont și le-a înregistrat în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", în baza Contractului de servicii de management din data de 02.01.2001 încheiat cu **.X. .X. .X. z.o.o. .X./**, valabil pe perioada 2004 – 31.08.2005.

De asemenea, în **perioada 2005 – 2006**, societatea a evidențiat inițial în contul 621 "Cheltuieli cu colaboratorii" cheltuieli de consultanță management în sumă de **.X. lei**, iar în luna decembrie 2005 societatea a stornat cheltuielile din acest cont și le-a înregistrat în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", în baza Contractului de servicii de management din data de 01.09.2005 încheiat cu **.X. .X. .X. .X./ .X./**.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli întrucât nu au fost prezentate documente care să justifice realitatea și necesitatea serviciilor prestate, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.48 din HG NR.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

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

"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte".

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

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Față de prevederile legale invocate mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului **și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora.**

Așa cum s-a prezentat și la capitolul "Impozit pe profit" pct.2.b) din prezenta decizie, Contractul de servicii de management din data de 02.01.2001, **valabil pe perioadele 2004 – 31.08.2005**, încheiat între **.X. .X. .X. z.o.o. .X./** în calitate de prestator și **SC .X. .X. SRL în calitate de beneficiar**, la art.1 se prevede obiectul contractelor ca fiind :

“.X. va presta următoarele servicii în conformitate cu termenii și condițiile acestui contract:

a. Va asista sau va reprezenta WR în dezvoltarea și menținerea relațiilor cu furnizorii de materiale, relații esențiale pentru afacerile sale;

b. Va asista sau va reprezenta WR în negocierile cu furnizorii importanți legate de prețul materialelor și produselor;

c. Va asista sau va reprezenta WR în negocierile cu furnizorii importanți în alegerea termenilor de plată avantajoși în domeniul achiziționării de materiale și de produse;

d. Va acorda consiliere și asistență în domeniul logisticii;

e. Va acorda consiliere și asistență în domeniul cercetării de piață;

f. Va acorda consiliere și asistență în dezvoltarea gamei de produse a firmei, inclusiv, dar fără a se limita la cercetarea de noi produse și negocierea cu noii furnizori;

g. Servicii generale de consultanță în management;

h. Servicii de consultanță financiară, care includ, dar fără a se limita la controlul financiar și întocmirea bugetelor”.

Totodată, la dosarul contestației este anexată fișa analitică a contului 621 "Cheltuieli cu colaboratorii" pe anul 2004, facturile fiscale și rapoartele de activitate atașate fiecărei facturi, în limba engleză.

Din Nota explicativă .X./16.03.2010 dată de reprezentanții societății reiese că documentele furnizate sunt factura fiscală lunară și un Tabel centralizator care pune în evidență serviciile prestate, orele afectate în conformitate cu prevederile din contract, precum și pe baza documentelor transmise pe e-mail, fax, inclusiv prin participarea periodică la Consiliul de Administrație a reprezentantului .X..

În ceea ce privește necesitatea acestor servicii, prin aceeași Notă explicativă se precizează că : "[...] **Politicele de management ale .X. sunt să coordoneze activitățile subsidiarelor din Europa și să aplice unitar aceste politici. Arătăm că în perioada de derulare a contractului societatea**

a realizat profituri semnificative la baza cărora au stat și serviciile primite de la .X. .

Conform celor de mai sus se reține că la dosarul contestației sunt prezentate rapoarte de activitate, fiind considerate de organele de inspecție fiscală *“tabel centralizator din care reiese serviciile prestate, orele alocate, tarifele și locul prestării - .X.”* ce nu are calitatea de document justificativ, fără a se analiza prestările de servicii precizate în acestea.

Totodată, se reține că prin Contractul de servicii de management din data de 01.09.2005 încheiat între **.X. .X. .X. .X./ KFT .X./**, în calitate prestator și **SC .X. .X. SRL** în calitate de beneficiar, valabil pe perioada 01.09.2005 – 31.08.2006, la art.1 se prevede obiectul contractului ca fiind :

“.X.C va presta următoarele servicii în conformitate cu termenii și condițiile acestui contract:

a. Va asista sau va reprezenta WR în dezvoltarea și menținerea relațiilor cu furnizorii de materiale, relații esențiale pentru afacerile sale;

b. Va asista sau va reprezenta WR în negocierile cu furnizorii importanți legate de prețul materialelor și produselor;

c. Va asista sau va reprezenta WR în negocierile cu furnizorii importanți în alegerea termenilor de plată avantajoși în domeniul achiziționării de materiale și de produse;

d. Va acorda consiliere și asistență în domeniul logisticii;

e. Va acorda consiliere și asistență în domeniul cercetării de piață;

f. Va acorda consiliere și asistență în dezvoltarea gamei de produse a firmei, inclusiv, dar fără a se limita la cercetarea de noi produse și negocierea cu noii furnizori;

g. Servicii generale de consultanță în management;

h. Servicii de consultanță financiară, care includ, dar fără a se limita la controlul financiar și întocmirea bugetelor”.

În ceea ce privește tariful prestației acesta este stabilit prin anexa la contract ca tarif fix pe oră în funcție de specialitate, respectiv consultant principal management, consultant management, consultant financiar principal, consultant financiar, consultant în vânzări și consultant tehnic.

Totodată, la dosarul contestației sunt anexate fișele analitice a contului 621 *“Cheltuieli cu colaboratorii”* pe perioada 2005 – 2006 în care au fost înregistrate inițial aceste cheltuieli, facturi și rapoarte de activitate pe întreaga perioadă a contractului, în limba engleză, rapoarte de activitate care nu sunt analizate prin raportul de inspecție fiscală.

Din Nota explicativă *.X./6/17.03.2010* dată de reprezentanții societății reiese că documentele furnizate sunt Raportul de activitate întocmit de prestator care pune în evidență serviciile prestate și orele afectate, iar serviciile prestate au constat în coordonarea ședințelor de management,

întâlniri cu reprezentanții furnizorilor, analiza rezultatelor financiare și recomandări, locul acestora fiind atât în .X. cât și în .X..

În ceea ce privește necesitatea acestor servicii, prin aceeași notă explicativă se precizează: “.X. este asociat majoritar în societate și are în Consiliul de administrație al societății un reprezentant care pentru prestațiile în această calitate nu primește nici o remunerație. **Politicile de managemnt ale .X. sunt să coordoneze activitățile subsidiarelor din Europa și să aplice unitar aceste politici. Arătăm că în perioada de derulare a contractului societatea a realizat profituri semnificative la baza cărora au stat și serviciile primite de la .X.**”.

Conform celor de mai sus se reține că la dosarul contestației sunt prezentate rapoarte de activitate, fiind considerate de organele de inspecție fiscală “*tabel centralizator din care reiese serviciile prestate, orele alocate, tarifele și locul prestării - .X.*” ce nu au calitatea de document justificativ, fără a se analiza prestările de servicii precizate în acestea.

În ceea ce privește natura serviciilor de consultanță de management se reține că, având în vedere definiția noțiunii de „*management*” fiind activitatea de a conduce într-un context dat, de către un grup de persoane care au de atins un obiectiv comun, în conformitate cu finalitățile organizației din care fac parte și care presupune utilizarea cunoștințelor personale pentru a adapta metodele, tehnicile specifice la un context determinat și definiția noțiunii de „*asistență*” ce are înțeles de a secunda, a ajuta pe cineva să ducă la îndeplinire o activitate începută, aceste servicii nu întotdeauna pot fi cuantificate, putând consta în discuții, recomandări, îndrumări, punerea la dispoziție de către prestator a cunoștințelor și experienței, etc. dar care pot conduce la obținerea de rezultate mai performante. Astfel, în vederea stabilirii realității prestării serviciilor se impune ca necesară analizarea atât a serviciilor ce pot fi cuantificate, cât și a celor necuantificabile conform celor menționate în rapoartele de activitate atașate facturilor fiscale emise de prestator precum și analizarea rezultatelor societății respectiv, dacă, urmare a acestor servicii de consultanță și asistență prestate de .X. .X. .X. .X./ .X./și de .X. .X. .X. z.o.o. .X./ a crescut cifra de afaceri a SC .X. .X. SRL, respectiv profitul realizat.

Pe cale de consecință, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./22.04.2010 pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent sumei de **lei reprezentând cheltuieli de consultanță management și de asistență** urmând ca organele de inspecție fiscală să analizeze serviciile menționate în rapoartele de activitate, în urma traducerii legalizate a acestora, și a rezultatelor financiare ale societății în funcție de cele menționate în decizie și

să stabilească dacă societatea are drept de deducere total sau parțial a acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil.

3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța ca deductibilitatea cheltuielilor cu valoarea rămasă neamortizată a mijloacelor fixe vândute în sumă .X./ lei, în condițiile în care din constatări nu rezultă cu claritate situația de fapt.

Perioada verificată: anul 2005

În fapt, s-a constatat că societatea a înregistrat în contul 6583 *“Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”* suma de .X./ lei reprezentând valoarea rămasă neamortizată a mijloacelor fixe vândute care nu au fost valorificate prin unități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii. În urma valorificării mijloacelor fixe societatea a obținut venituri, dar în unele cazuri acestea au fost mai mici decât cheltuiala cu valoarea rămasă neamortizată. Ca urmare s-a stabilit **suma de .X./ lei, reprezentând diferența dintre veniturile mai mici obținute din vânzarea mijloacelor fixe, fără ca vânzarea să fie efectuată prin licitație sau unități specializate și valoarea rămasă neamortizată mai mare a acestora ca fiind cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil.**

Contestatoarea susține că în cazul de față nu este vorba despre vânzare sau scoatere din funcțiune, ci despre cesiunea drepturilor și obligațiilor derivate dintr-un contract de leasing.

În drept, potrivit art.24 alin.15 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

*“(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă și orice reevaluare contabilă a acestora. **Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea sau din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală. Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la 31 decembrie 2003, amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată. Valoarea rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, este deductibilă la calculul profitului impozabil în situația în care acestea sunt valorificate prin unități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii.***

Potrivit pct.71⁵ din HG NR.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“71⁵. În categoria unităților specializate, conform art. 24 alin. (15) din Codul fiscal, se încadrează persoanele juridice care, potrivit obiectului de

activitate, intermediază înstrăinarea de proprietăți imobiliare și a altor mijloace fixe, departamentele specializate aflate în structura organizatorică a contribuabililor și alte unități cu activități similare.

Prin valoarea fiscală rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, se înțelege diferența dintre valoarea de intrare fiscală și valoarea amortizării fiscale, din care se scad sumele rezultate în urma valorificării acestora.

Pentru determinarea valorii rămase neamortizate, în cazul mijloacelor fixe cu valoare contabilă evidențiată în sold la 31 decembrie 2003, în valoarea de intrare fiscală se includ și reevaluările efectuate, potrivit legii, până la acea dată.”

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că valoarea fiscală rămasă neamortizată aferentă mijloacelor fixe amortizabile reprezintă diferența dintre valoarea de intrare fiscală și valoarea amortizării fiscale, din care se scad sumele rezultate în urma valorificării acestora, iar câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale.

Totodată, reiese că valoarea rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, este deductibilă la calculul profitului impozabil dacă acestea sunt valorificate prin unități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii.

Din analiza anexei 20 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.04.2010 reiese că valoarea rămasă neamortizată, neacoperită prin vânzarea mijloacelor fixe a fost stabilită ca diferență între valoarea rămasă neamortizată a mijloacelor fixe, respectiv .X./stivuitor, electrostivuitor, autoturism x, autoturism x 406, autoturism .X., autoturism x, și veniturile obținute din valorificarea acestora. La poziția “autoturism .X.” este înscrisă valoarea rămasă neamortizată de .X. lei iar la poziția “Electrostivuitor BK 3,5 to” este înscrisă valoarea rămasă neamortizată de .X. lei în timp ce la rubrica “venit obținut în urma valorificării” valoarea este “0” deși la rubrica explicații este înscrisă mențiunea “Vânzarea nu s-a efectuat prin unități specializate sau prin licitație publică”.

Potrivit celor prezentate mai sus reiese că pentru mijloacele fixe mai sus menționate nu s-au realizat venituri din livrarea acestora.

În ceea ce privește “*autoturism .X.*”, din anexa 20 –pag.2 la Raportul de inspecție fiscală nr..*X.*/19.04.2010, reiese că a avut loc operațiunea de “*cedare leasing*” fapt confirmat și de Fișa analitică a contului 658.02 “*Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital*” unde este înscrisă mențiunea “*Cedare Leasing .X. NC 13*”.

Referitor la acest aspect prin adresa nr..*X.*//04.06.2010 organele de inspecție fiscală precizează: “*Din cele prezentate reiese clar faptul că suma de .X./ lei reprezintă diferența dintre valoarea rămasă neamortizată a mijloacelor fixe vândute (xBK 3,5 topne, autoturism x x, autoturism x x) și veniturile obținute din vânzarea acestora și doar suma de .X. lei este aferentă scoaterii din funcțiune a mijlocului fix autoturism .X..[...], precizăm că societatea verificată a înregistrat pe cheltuială suma de .X. lei în contul 658.03 “Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital” [...] astfel aceasta nu poate fi considerată drept “o cesiune a drepturilor și obligațiilor derivate dintr-un contract de leasing” ci o scoatere din funcțiune a unui mijloc fix.”*

De asemenea, referitor la mijlocul fix “*Electrostivuitoare BK 3,5 to*” din anexa 20 –pag.2 la Raportul de inspecție fiscală nr..*X.*/19.04.2010, reiese că a avut loc stornarea operațiunii de vânzare în luna iunie 2005 cu factura fiscală nr..*X.* emisă de SC .*X.* .*X.*/ SRL iar din Fișa analitică a contului 658.02 “*Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni*” reiese că suma de .*X.* lei înregistrată în baza facturii fiscale nr..*X.*/01.03.2005 emisă de SC .*X.* .*X.*/ SRL a fost stornată la data de 01.06.2005.

Potrivit celor prezentate mai sus se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de valoare rămasă neamortizată a mijloacelor fixe vândute, neacoperită prin prețul de vânzare, ca fiind cheltuieli nedeductibile pe motiv că acestea nu au fost vândute prin licitație sau prin unități specializate în condițiile în care pentru două mijloace fixe nu există valoare de vânzare, operațiunea fiind stornată sau a avut loc operațiunea de cedare leasing.

Ca urmare, încadrarea efectuată de organele de inspecție fiscală în prevederile art.24 alin.15 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ca fiind cheltuieli cu valoarea rămasă neamortizată, neacoperită prin valoarea de vânzare a mijloacelor fixe mai sus prezentate, nu este legală, având în vedere că nu s-a analizat operațiunea de stornare a vânzării mijlocului fix *Electrostivuitoare BK 3,5 to* în sensul dacă acesta a fost scos din gestiune și nici operațiunea de cedare leasing în cazul mijlocului fix *autoturism .X.* în sensul dacă a avut loc numai transferul dreptului de folosință la data cedării sau, în funcție de tipul contractului de leasing – financiar sau operațional - dacă a avut loc transferul de proprietate precum și forma acestui transfer, respectiv dacă acesta s-a efectuat cu plată sau fără plată.

Astfel, simplul fapt că societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil valoarea rămasă neamortizată a unor mijloace fixe în condițiile în care, din situația de fapt prezentată prin raportul de inspecție fiscală, nu rezultă dacă acestea au fost sau nu vândute la o valoare mai mică decât valoarea rămasă neamortizată, din constatări reieșind doar că aceste cheltuieli au fost înregistrate în urma “*scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe*” sau a stornării operațiunii de vânzare, organul de soluționare nu se poate pronunța cu privire la caracterul deductibil sau nedeductibil la calculul profitului impozabil a acestor cheltuieli.

Ca urmare, întrucât din constatări nu rezultă nici condițiile în care a avut loc operațiunea de cedare leasing în cazul mijlocului fix *autoturism .X.* și nici dacă urmare a stornării operațiunii de vânzare a mijlocului fix *Electrostivuator BK 3,5* to acesta a fost scos din gestiune sau nu, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra acestor cheltuieli.

Pe cale de consecință, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..*X./22.04.2010* pentru impozitul pe profit în sumă de *.X.* lei aferent sumei de *.X./* lei **reprezentând cheltuieli cu valoarea rămasă neamortizată**, neacoperită prin prețul de vânzare, în funcție de cele menționate în decizie și să se stabilească dacă societatea datorează total sau parțial impozitul pe profit stabilit prin actul administrativ fiscal.

4. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei, Agenția Natională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor, este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu studiul de piață în sumă de *.X./* lei în condițiile în care deși este contestat impozitul pe profit nu se aduc argumente cu privire la aceste cheltuieli.

Perioada verificată : anul 2005.

În fapt, deși societatea contestă impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2005 în sumă de *.X./* lei prin contestație prezintă argumente numai pentru impozitul pe profit în suma de *.X.* lei, iar pentru diferența de impozit pe profit în sumă de *.X.* lei stabilită suplimentar ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor cu serviciile de studiu de piață efectuate de SC *.X./ .X./ SRL* în sumă de *.X./* lei, pe anul 2005, societatea nu aduce argumente.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.a) și lit.d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“ (1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

- a) *motivele de fapt și de drept; [...]*
- d) *dovezile pe care se întemeiază;*”

coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.a) din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevăd :

“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

Potrivit prevederilor legale de mai sus și având în vedere că organul de soluționare nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste diferența de impozit pe profit în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile pct.2.4 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se va respinge contestația ca nemotivată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei stabilit pe anul 2005.

5.) Referitor la suma de .X./ lei, reprezentând:

- **.X. lei - majorari de intarziere impozitului pe profit;**
- **.X. lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar,**

cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra accesoriilor aferente impozitului pe profit datorat bugetului în condițiile în care din anexele la raportul de inspecție fiscală nu se poate stabili cuantumul acestora.

În fapt, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina societății majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

Societatea contestă impozitul pe profit în sumă de .X./ lei astfel că pentru diferența de impozit pe profit în sumă de .X. lei, necontestată, societatea datorează accesoriile aferente.

În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X./ lei așa cum s-a analizat la pct.2.a) de la capitolul *“Impozit pe profit”* din prezenta decizie urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și așa cum s-a analizat la pct.4 de la capitolul *“Impozit pe profit”* prin prezenta decizie urmează a se respinge contestația ca nemotivată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei.

Având în vedere cele de mai sus se reține că potrivit principiului de drept conform căruia “accesoriul urmează principalul” societatea datorează și accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de .X./ lei pentru care urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată și

accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei pentru care urmează a se respinge contestația ca nemotivată.

Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei conform celor analizate capitolul “*Impozit pe profit*” pct.1, pct.2.b), pct.2.c) și pct.3 din prezenta decizie urmează a se desființa decizia de impunere pentru a se reanaliza și recalcula impozitul pe profit, motiv pentru care vor fi reanalizate și recalculate și accesoriile aferente.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

Și ale art.120 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

„(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv” .

Față de prevederile legale de mai sus și întrucât din anexele la raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată nu se poate defalca cuantumul accesoriilor aferente impozitului pe profit pentru care urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată și nici cuantumul accesoriilor pentru care urmează a se respinge contestația ca nemotivată se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./22.04.2010 pentru majorările de întârziere în sumă de .X. lei și pentru penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei urmând ca organele de inspecție fiscală să recalculeze cuantumul accesoriilor datorate bugetului de stat în funcție de cele reținute și stabilite prin prezenta decizie.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

1. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- .X./ lei -taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

- .X./ lei -majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată ;
- .X. lei -penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este .X./ită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată evidențiată în facturi fiscale ce nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, respectiv au fost prezentate în copie sau care nu conțin toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale, precum și din facturile fiscale de achiziție a băuturilor alcoolice utilizate pentru acțiuni de protocol .

Perioada verificată: 2004 – 2008.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei înscrisă în facturi fiscale în copie sau care nu aveau completate toate informațiile cerute de lege, precum și taxa pe valoarea adăugată din facturi fiscale de achiziție a băuturilor alcoolice utilizate pentru acțiuni de protocol.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată pe considerentul că facturile fiscale nu au calitatea de document justificativ, iar în cazul achizițiilor de băuturi alcoolice nu au fost respectate prevederile art.145 alin.7 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.3 lit.a), alin.7 lit.b și alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 2004 - 2006, conform cărora:

“ (3) *Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:*

a) *taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;*

[...]

(7) *Nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată pentru:*

b) *băuturi alcoolice și produse din tutun destinate acțiunilor de protocol.[...]*

(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de

deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, **cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. [...]**”.

Conform pct.50 (3) și pct.51(1) și (2) din HG NR.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“50. (3) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat, prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

51. (1) Justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal[...].

(2) Deducerea taxei pe valoarea adaugata trebuie justificata cu documentele prevazute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal si/sau cu alte documente specifice aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind întocmirea si utilizarea acestora, cu modificarile ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finantelor publice emise în baza Hotararii Guvernului nr. 831/1997, cu modificarile ulterioare.”

Începând cu data de 01.01.2007 sunt în vigoare prevederile art.145 alin.2 lit.a) și alin.5 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;[...]

(5) Nu sunt deductibile:

b) taxa datorată sau achitată pentru achizițiile de băuturi alcoolice și produse din tutun, cu excepția cazurilor în care aceste bunuri sunt destinate revânzării sau pentru a fi utilizate pentru prestări de servicii.”

și ale art.146 alin.1 lit.a din același act normativ, care prevăd:

“ (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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (5);

Coroborate cu pct.46 alin.1 din HG NR.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

Din punctul de vedere al cumpărătorului dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se justifică cu factura fiscală conținând elementele prevăzute de art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“ART.155

8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:

a) seria și numărul facturii;
b) data emiterii facturii;
c) numele, adresa și codul de identificare fiscală ale persoanei care emite factura;

d) numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;

e) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;

f) prețul unitar fără taxa pe valoarea adăugată și baza de impozitare pentru fiecare cotă sau scutire;

g) cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată sau mențiunile: scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil, supus regulilor

speciale, după caz. Pentru operațiunile supuse taxării inverse se menționează obligatoriu "taxare inversă";

h) suma taxei pe valoarea adăugată de plată, pentru operațiunile taxabile, cu excepția cazurilor în care se aplică reguli speciale prevăzute prin norme metodologice.”

Și respectiv, cele prevăzute de art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(5) *Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

a) *numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;*

b) *data emiterii facturii;*

c) *denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;*

[...]

e) *denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;*

[...]

k) *denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, [...]*

l) *data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;*

m) *baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;*

n) *indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:*

[...]

p) *orice altă mențiune cerută de acest titlu.”*

Având în vedere prevederile legale de mai sus rezultă că exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, pe perioada 2004 – 2008 se realizează **numai în baza documentului original al facturii** și în baza facturilor fiscale ce conțin toate informațiile cerute de lege.

Mai mult decât atât, prin Decizia V din 15.01.2007 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție – Secțiunile Unite, se precizează că toate actele normative anterioare sau ulterioare adoptării Codului fiscal au prevăzut obligativitatea prezentării de documente întocmite “*legal*” sau “*conform legii*”, însă prin Codul fiscal s-a reglementat unitar atât obligativitatea prezentării documentelor justificative, cât și mențiunile sau informațiile pe care acestea trebuie să le cuprindă.

Având în vedere aceste aspecte, Înalta Curte de Casație și Justiție,

constituită în Secții Unite, a concluzionat că **“în aplicarea corectă a dispozițiilor art.21 alin.4 lit.f și ale art.145 alin.8 lit.a și b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale art.6(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, se impune să se considere că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea acestei taxe.”**

Prin urmare, din anexa 39 la raportul de inspecție fiscală reiese că organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturi fiscale prezentate în copie și în facturi fiscale ce nu au completate toate informațiile prevăzute de lege, respectiv: adresa, codul de identificare fiscală a beneficiarului de bunuri și servicii, prețul unitar fără TVA și baza de impozitare, precum și pe bază de facturi fiscale în copie.

Astfel că, aceste documente nu pot avea calitatea de document justificativ ce stă la baza dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și pe cale de consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat neacordând drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi fiscale.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia anexa 39 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.04.25010 nu face parte integrantă din actul administrativ fiscal susceptibil de a fi supus cenzurii organului de soluționare a contestației și instanței de contencios fiscal ci dintr-un act preparator care nu poate fi contestat și pe cale de consecință că lipsa motivelor de fapt care fundamentează măsura dispusă prin actul administrativ contravine prevederilor art.43 alin.2 lit.e) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală face imposibilă formularea unei apărări pertinente nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, potrivit prevederilor art.109 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal, iar raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere.

Potrivit cap.6 și cap.7 din Ordinul ANAF nr.1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală:

“Raportul de inspecție fiscală stă la baza întocmirii următoarelor acte administrativ fiscale:

- decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală;

Raportul va fi întocmit în 3 (trei) exemplare, dintre care unul pentru contribuabil, unul pentru organele de inspecție fiscală și unul pentru

organul fiscal de administrare competent, unde contribuabilul este luat în evidență ca plătitor de impozite și taxe.

Raportul de inspecție fiscală se anexează la actul administrativ fiscal emis, după caz, respectiv la decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, la decizia de nemodificare a bazei de impunere sau la dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.[...]

Cap.7

Anexe

Pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție verificată, la Raportul de inspecție fiscală se vor anexa situații, tabele, copii de pe documente, note explicative, necesare susținerii constatărilor, fiind parte integrantă din Raportul de inspecție fiscală”.

Acest aspect a fost precizat și la pag.43 din Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.04.2010 respectiv ”Anexele 1-.91 fac parte integrantă din prezentul Raport de inspecție fiscală”.

De asemenea, conform prevederilor art.43 alin.2 lit.e) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) *Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:*

e) *motivele de fapt”*, prin raportul de inspecție fiscală și anexa 39 la acesta sunt prezentate facturile fiscale ce au înscrisă taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere, precum și motivele de fapt, prezentate pentru fiecare factură fiscală.

În ceea ce privește argumentul contestatoarei conform căruia societatea este privată de dreptul conferit de art.81¹ alin.3 din HG NR.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv de a efectua corectarea facturilor în timpul inspecției fiscale și de a beneficia de deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă, menționăm că acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât prevederile art.81¹ alin.3 din HG NR.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform căroră:

“3) Organele de inspecție fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art.155 alin. (5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu art.159 din Codul fiscal. Furnizorul/prestatorul are dreptul să aplice prevederile art.159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informații din factură care sunt obligatorii conform art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, care au fost omise sau

înscrise eronat, dar care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor, sau nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial, chiar dacă au fost supuși unei inspecții fiscale - această factură va fi atașată facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar.”, se referă la corectarea informațiilor înscrise în facturi, de către furnizor, în perioada desfășurării inspecției fiscale, or, în cazul în speță SC .X. .X./ SRL nu a prezentat astfel facturi corectate de furnizor în perioada în care s-a desfășurat inspecția fiscală.

De asemenea, se reține că în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată din facturile fiscale de achiziție a băuturilor alcoolice, neacceptata la deducere întrucât acestea au fost utilizate pentru acțiuni de protocol societatea nu aduce argumente din care să rezulte contrariul celor constatate.

Astfel, având în vedere că legea prevede expres că nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții în mod legal au procedat organele de inspecție fiscală.

Prin urmare, având în vedere cele menționate se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de .X./ lei.

Potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru suma de .X./ lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, precum și pentru suma de .X. lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- .X./ lei -taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- .X./ lei -majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată ;
- .X./ lei -penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investita să se pronunțe asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu prestările de servicii facturate de SC .X./ .X./ SRL în condițiile în care societatea nu a prezentat documente care să justifice realitatea prestărilor de servicii și utilizarea acestora în scopul operațiunilor taxabile.

Perioada verificată: 2004 – 2005.

În fapt, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată din facturile fiscale emise de SC .X./ .X./ SRL pentru servicii constând în studiu de piață privind desfacerea materialelor achiziționate din import și lărgirea

gamei de clienți pentru care nu au fost prezentate documente care să justifice realitatea prestațiilor.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe motiv că societatea nu a justificat realitatea prestației și utilizarea acestora în scopul operațiilor taxabile.

În drept, sunt incidente prevederile art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestațiile de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”

Iar la pct.50 alin.3 din HG NR.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal: “

(3) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat, prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus se reține că, pentru a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu serviciile, societatea trebuie să facă dovada că acestea au fost prestate efectiv și au fost utilizate în scopul operațiilor taxabile.

Prin Contractul de prestări servicii .X./15.07.2003 încheiat între **SC .X./ .X./ SRL din .X.-.X.**, în calitate prestator și **SC .X. .X. SRL**, în calitate de beneficiar, obiectul contractului a constat în: “[...]servicii de studiu al pieței de distribuție a materialelor de construcție importate și distribuite de beneficiar și lărgirea gamei de clienți a beneficiarului” .

La dosarul cauzei sunt prezentate procese verbale de predare-primire atașate facturilor fiscale emise, prin care este menționată data încheierii procesului verbal, factura la care se referă, valoarea prestației și documentele predate, descrierea serviciilor prestate și alte detalii, respectiv .X./ .X./ lunar, analiza datornici lunară, analiză trimestrială, mini.X./ filiale, .X./ .X./ anul 2004, .X./ .X./ .X./, raportare rezultate financiare pe anul 2004, iar

prin Nota explicativă .X./15.03.2010 dată de reprezentanții societății reiese că serviciile prestate sunt cele prevăzute în contractul de prestări servicii.

Potrivit răspunsului la întrebarea nr.7 din Nota explicativă .X./17.03.2003 dată de reprezentanții societății reiese că documentele furnizate sunt Analiza distribuție stocuri pe filiale și .X./ .X./ .X./, iar serviciile prestate au constat în analiza aprovizionărilor și vânzărilor de mărfuri în sistem teritorial (puncte de lucru) prin punerea în evidență a stocurilor pe vechimi, precum și a celor cu mișcare lentă pentru care este necesar înregistrarea de ajustări (provizioane), fără ca **acestea să fie prezentate organelor de inspecție fiscală sau să fie anexate la dosarul contestației.**

Totodată, se reține că potrivit celor precizate prin Nota explicativă .X./15.03.2010 **tariful prestației a fost stabilit pe baza proceselor verbale de predare primire atașate la facturile fiscale lunare, semnate de prestator și acceptate de beneficiar fără ca societatea să prezinte documentele înscrise în aceste procese verbale, respectiv .X./ .X./ lunar, analiza datornici lunară, analiză trimestrială, mini.X./ filiale, .X./ .X./ anul 2004, .X./ .X./ .X./, raportare rezultate financiare pe anul 2004.**

Ca urmare, se reține că nu au fost prezentate documente care să justifice prestarea efectivă a acestor servicii și utilizarea acestora în scopul operațiunilor taxabile.

Pe cale de consecință, nu este îndeplinită condiția prevăzută de lege cu privire la acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor facturate de SC .X./ .X./ SRL, respectiv aceea ca serviciile să fie prestate în scopul operațiunilor taxabile, astfel că, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru suma de .X./ lei.

De reținut este și faptul că deși societatea contestă întreaga sumă a cheltuielilor cu prestările de servicii nu aduce argumente decât pentru serviciile prestate în anul 2004, pe anul 2005 nefiind prezentate argumente așa cum s-a analizat la pct.4 de la capitolul "Impozit pe profit" din prezenta decizie, astfel că, potrivit prevederilor pct.2.4 și pct.12.1 lit.b) din Ordinul ANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea [titlului IX](#) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

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

[...]

12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării.

Prin urmare, având în vedere cele menționate se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de .X./ lei.

Potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de .X./ lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată și pentru suma de .X./ lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

3. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- .X./ lei -taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- .X./ lei -majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată ;
- .X./ lei -penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

3.1. Referitor .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra măsurii de neacordare a dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de închiriere bunuri imobile, scutite fără drept de deducere, de către organele de inspecție fiscală, facturate contestatoarei în perioada 2004 – 2006, în condițiile în care societatea nu a prezentat notificări care să justifice aplicarea regimului de taxare a acestei operațiuni.

Perioada verificată : 2004 - 2006

În fapt, pe perioada 2004 – 2006 societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei pe anul 2004, în sumă de .X./ lei pe anul 2005 și în sumă de .X./ lei pe anul 2006, aferentă operațiunilor de închiriere facturate de SC .X./ .X./ SRL, SC .X./ .X./ SRL, SC .X./ .X./ SRL, SC .X./ .X./ SA, pentru care nu a prezentat notificări pentru justificare dreptului de deducere a taxei.

Potrivit prevederilor art.141 alin.2 lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.42 și pct.44 din HG NR.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În drept, potrivit art.141 alin.(2) lit.k) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“(2) Alte operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată:

k) arendarea, concesiunea și închirierea de bunuri imobile, cu următoarele excepții:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. serviciile de parcare a vehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate în bunurile imobile;

4. închirierea seifurilor;

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. k), în condițiile stabilite prin norme.”

Potrivit pct.42 alin.3 și pct.44 din HG NR.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“(3) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pot opta pentru aplicarea regimului de taxare pentru orice operațiune prevăzută la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal. **Opțiunea de aplicare a regimului de taxare se notifică organelor fiscale teritoriale pe formularul prevăzut în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și se aplică de la data înscrisă în notificare. În situația în care numai o parte dintr-un imobil este utilizată pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal și se optează pentru taxarea acestora, în notificarea transmisă organului fiscal se va înscrie în procente partea din imobil destinată acestor operațiuni.[...]***

44. Scutirile de taxă pe valoarea adăugată prevăzute de art. 141 din Codul fiscal sunt obligatorii, cu excepția operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal pentru care art 141 alin. (3) din Codul fiscal prevede dreptul de opțiune pentru aplicarea regimului de taxare. Scutirile de taxă pe valoarea adăugată se aplică livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii realizate de orice persoană impozabilă. Dacă o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată a facturat în mod eronat cu taxa pe valoarea adăugată livrări de bunuri și/sau prestări de servicii scutite de taxa pe valoarea adăugată către beneficiari care au sediul activității economice sau un sediu permanent ori, în lipsa acestuia, domiciliul sau reședința obișnuită în .X., este obligată să storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, aplicată în mod eronat pentru o operațiune scutită; aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxa pe valoarea adăugată și emiterea unei noi facturi fără taxa pe valoarea adăugată.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că închirierea este o operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată, iar în cazul în care se optează pentru taxarea acestei operațiuni, persoanele impozabile respectiv prestatorii trebuie să depună o notificare în acest sens la organul fiscal teritorial, taxarea operațiunii aplicându-se potrivit prevederilor legale în vigoare pe perioada 2004 – 2006, de la data înscrisă în notificare. De asemenea, dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxă pe valoarea adăugată prestări de servicii scutite conform art.141 din Codul fiscal, este obligată să storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operațiuni trebuie să solicite prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă.

Potrivit celor constatate se reține că pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dedusă de societatea contestatoare în baza facturilor fiscale emise de locatorii SC .X./ .X./ SRL, SC .X./ .X./ SRL, SC .X./ .X./ SRL, SC .X./ .X./ SA nu a prezentat organelor de inspecție fiscală notificări pentru taxarea operațiunilor de închiriere facturate cu taxa pe valoarea adăugată.

Se reține și faptul că, potrivit prevederilor legale, până la data de 01.01.2008, legislația în domeniul TVA nu prevedea obligativitatea prestatorului care a dat spre închiriere bunuri imobile de a transmite clientului o copie de pe notificarea privind opțiunea de taxare.

Prin urmare, beneficiarul respectivelor operațiuni nu avea posibilitatea să verifice dacă prestatorul serviciilor de închiriere și-a îndeplinit sau nu obligațiile formale privind exercitarea opțiunii de taxare a operațiunilor menționate anterior.

Exercitarea unui drept presupune existența acestuia condiționată de respectarea prevederilor legale, în cazul în speță dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere nu numai prin deținerea unei facturi, care trebuie să conțină toate informațiile prevăzute de legea fiscală, și în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată, **ci și prin existența unei notificări depuse de către prestator, care certifică faptul că dreptul de deducere există**, taxa pe valoarea adăugată fiind înscrisă în mod legal de prestator în factura emisă și acceptată de către beneficiar.

În același sens este și punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA, exprimat prin adresa nr. .X./08.01.2010, aflat la dosarul cauzei, prin care se precizează că „ [...]pâna la data de 1 ianuarie 2008, legislația în domeniul TVA nu prevedea obligativitatea prestatorului care a dat spre închiriere/leasing bunuri imobile de a transmite clientului său o copie de

pe notificarea privind opțiunea de taxare. [...] În aceste condiții, pornind de la premisa că beneficiarii serviciilor în cauză au acționat cu bună credință, opinăm că aceștia își puteau exercita dreptul de deducere aferent acestor operațiuni, în condițiile prevăzute de lege, chiar dacă nu dețineau o copie de pe notificarea opțiunii de taxare”.

Întrucât legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată nu prevedea în perioada 2004 - 2006 obligativitatea prestatorului de a transmite clientului său o copie de pe notificarea privind opțiunea de taxare dar prevedea în mod expres necesitatea existenței unei notificări pentru ca închirierea, care este o operațiune scutită, să poată fi facturată cu taxa pe valoarea adăugată iar beneficiarul să își poată exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală trebuiau să verifice dacă prestatorii de servicii și-au exprimat opțiunea de taxare a închirierii prin depunerea unor notificări.

Astfel, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare” coroborate cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede: **“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ”**

Având în vedere cele precizate mai sus precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, urmează să se desființeze Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./22.04.2010 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să reanalizeze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de închiriere, respectiv dacă au fost depuse de către SC .X./ .X./ SRL, SC .X./ .X./ SRL, SC .X./ .X./ SRL și SC .X./ .X./ SA notificări, dacă aceste notificări sunt valabile, în condițiile legii, pentru taxarea operațiunilor de închiriere facturate în perioada 2004 – 2006, având în vedere că legislația în domeniul TVA nu

prevedea obligativitatea prestatorilor de a transmite clientului o copie a notificării.

3.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată evidențiată în facturi fiscale pentru operațiuni de închiriere a imobilelor, scutite fara drept de deducere conform prevederilor legale, în condițiile în care notificarea opțiunii de taxare a fost depusă ulterior operațiunii.

În fapt, pe perioada 2004 – 2007 societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferenta contravalorii chiriilor facturate de locatori pentru spatii comerciale, astfel:

- pe perioada **aprilie 2004 – noiembrie 2005**, a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei aferentă perioadei aprilie-decembrie 2004 și în sumă de .X./ lei aferentă perioadei ianuarie-noiembrie 2005, pentru chirii facturate de SC .X./ .X./ SRL în baza Contractului de închiriere .X./12.03.2004, pentru care s-a prezentat notificarea nr..X./16.02.2010, data de la care se optează pentru taxare fiind 15.04.2004;

- pe perioada **noiembrie 2005 – ianuarie 2006**, a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei aferentă perioadei aprilie-decembrie 2005 și în sumă de .X./ lei aferentă lunii ianuarie 2006, pentru chirii facturate de SC .X./ SRL în baza Contractului de închiriere .X./12.03.2004, pentru care s-a prezentat notificarea .X./16.02.2010 data de la care se optează pentru taxare fiind 01.11.2005;

- pe perioada **martie – decembrie 2006**, a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei pe perioada martie – decembrie 2006, pentru chirii facturate de SC .X./ SRL în baza Contractului de închiriere din data de 02.03.2006, pentru care s-a prezentat notificarea nr..X./19.02.2007 data de la care se optează pentru taxare fiind 01.03.2006;

- societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată, pe perioada **aprilie 2004 – decembrie 2006**, aferentă contravalorii chiriei facturată de SC .X./ .X./ SA în baza Contractului de închiriere .X./26.02.2004 pentru care s-a prezentat notificarea nr..X./29.01.2007, data de la care se optează pentru taxare fiind 30.01.2007, precum și notificarea nr..X./12.02.2010, data de la care se optează pentru taxare fiind 01.02.2004;

- societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată, pe perioada **aprilie – decembrie 2007**, aferentă contravalorii chiriei facturate de SC .X./ SRL în baza Contractului de închiriere din data de 27.03.2007, pentru care s-a prezentat notificarea nr..X./26.08.2008, data de la care se optează pentru taxare fiind 01.06.2006.

Având în vedere data la care a fost depusă notificarea și faptul că pentru operațiunea de închiriere trebuie să se țină seama de prevederile legale în vigoare la momentul efectuării acesteia, respectiv pct.38 alin.3 din HG NR.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.141 alin.2 lit.k) respectiv lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată prin HG nr.1579/19.12.2007, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe motiv că **operațiunea devine taxabilă de la data depunerii notificării respectiv din anii: 2007, 2008 sau 2010 și nu anterior acestei date.**

a. În drept, pentru facturile fiscale de chirie emise în perioada 2004 - 2006, sunt aplicabile prevederile art.141 alin.(2) lit.k și alin.(3) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal:

“(2) Alte operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată:

k) arendarea, concesiunea și închirierea de bunuri imobile, cu următoarele excepții:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. serviciile de parcare a vehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate în bunurile imobile;

4. închirierea seifurilor;”

“(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. k), în condițiile stabilite prin norme.”

În conformitate cu prevederile pct.42 alin.(3) din HG.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal:

“(3) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pot opta pentru aplicarea regimului de taxare pentru orice operațiune prevăzută la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal. Opțiunea de aplicare a regimului de taxare se notifică organelor fiscale teritoriale pe formularul prevăzut în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și se aplică de la data înscrisă în notificare.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că închirierea este o operațiune scutită prin efectul legii de taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere, iar în cazul în care se dorește taxarea acestei operațiuni prestatorul poate să opteze prin depunerea unei notificări la organul fiscal teritorial, **taxarea aplicându-se de la data înscrisă în notificare.**

Până la data aderării, dreptul persoanelor impozabile de a exercita opțiunea de taxare în cazul închirierii de bunuri imobile nu era condiționat de

data depunerii notificării, cu condiția ca până la data notificării să nu fi fost efectuat un control al organelor fiscale care să constate că societatea nu a depus notificarea până la data inspecției fiscale.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societățile prestatoare au depus notificări la organele fiscale, astfel:

- în cazul SC .X./ .X./ SRL s-a prezentat notificarea nr..X./16.02.2010, data de la care se optează pentru taxare fiind 15.04.2004;

- în cazul SC .X./ SRL s-a prezentat notificarea .X./16.02.2010 data de la care se optează pentru taxare fiind 01.11.2005.

- în cazul SC .X./ SRL s-a prezentat notificarea nr..X./19.02.2007 data de la care optează pentru taxare fiind 01.03.2006.

- în cazul SC .X./ .X./ SA s-a prezentat notificarea nr..X./29.01.2007, data de la care se optează pentru taxare fiind 30.01.2007 precum și **notificarea nr..X./12.02.2010, data de la care se optează pentru taxare fiind 01.02.2004.**

Astfel, notificările au fost depuse de prestatori în anul 2007 și în anul 2010, iar data de la care s-a optat pentru taxarea operațiunii se referă la perioada 2004 – 2006.

De asemenea, din dosarul cauzei rezultă că inspecția fiscală a fost efectuată în perioada 26-28.10.2009, 02,03,10.11.2009, 08,10,11,15,16,17,18,21,22,28,29,30.12.2009, 01, 04-08,20-22,25-29.10.2010, 01-05, 22-24.10.2010, 02-05, 08-12, 15-19, 22-24, 30-31.10.2010, 01-02, 05,13-16, **19.04.2010 și a cuprins perioada 2004-2008, așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală.**

Având în vedere cele de mai sus, rezultă că până la data finalizării inspecției fiscale, prestatorul optase pentru taxarea operațiunilor de închiriere prin notificările depuse la data de 19.02.2007, 12.02.2010 și 16.02.2010, chiar dacă perioada supusă inspecției fiscale a fost până la 19.04.2010, fapt pentru care depunerea cu întârziere a notificării nu va anula opțiunea de taxare a operațiunilor de închiriere, pentru operațiunile de închiriere efectuate înainte de aderare.

În acest sens este și punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice comunicat Direcției generale de soluționare a contestațiilor cu adresa .X./81878/06.11.2008 anexată la dosarul cauzei.

Din analiza Contractelor de închiriere prezentate la dosarul cauzei, pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere pe perioada 2004-2006 a taxei pe valoarea adăugată în valoare de X lei rezultă că obiectul acestora îl reprezintă:

- în cazul SC .X./ .X./ SRL, obiectul Contractului de închiriere .X./12.03.2004 constă în închiriere suprafață de 5.000 mp. reprezentând platformă betonată pe o suprafață de 3.680 mp, hală depozitare materiale de construcție în suprafață de 1.164 mp și spații birouri și show-room în suprafață de 312,5 mp. Imobilul închiriat este situat în Str. .X. .X./-4, .X...X.;

- în cazul SC .X./ SRL, obiectul Contractului de închiriere .X./01.11.2005 constă în **închirierea suprafeței de 1.450 mp.din imobilul situat în comuna .X./, Prelungirea X nr.33A, compus din hală, depozit și birouri;**

- în cazul SC .X./ SRL, obiectul Contractului de închiriere din data de 02.03.2006 constă în închiriere a unui spațiu de depozitare și birouri situat în comuna X de Jos, Str. X de centură .X./, Jud. X;

- în cazul SC .X./ .X./ SA, obiectul Contractului de închiriere .X./26.02.2004 constă în **închiriere a unui depozit în suprafață de 280 mp. și a unui birou în suprafață de 17 mp. în incinta SC .X./ .X./ SA, strada interioară numărul 3.**

Prin raportul de inspecție fiscală nu s-au analizat notificările depuse de societățile prestatoare la organul fiscal teritorial și a contractelor de închiriere în vederea identificării dacă pentru fiecare obiectiv prevăzut în contractele de închiriere a fost notificată opțiunea de taxare.

Mai mult, din contractul de închiriere dintre proprietar, respectiv SC .X./ SRL, rezultă că obiectul Contractului de închiriere .X./01.11.2005 constă în închirierea suprafeței de 1.450 mp. din imobilul situat în comuna .X./, Prelungirea X nr.33A, compus din hală, depozit și birouri, iar în cazul SC .X./ .X./ SA, obiectul Contractului de închiriere .X./26.02.2004 constă în închiriere a unui depozit în suprafață de 280 mp. și a unui birou în suprafață de 17 mp. în incinta SC .X./ .X./ SA, strada interioară numărul 3, iar din Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.04.2010 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./22.04.2010, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au procedat la o analiză temeinică a situației de fapt și nu au verificat dacă societatea respectă dispozițiile art.145 alin. (3) lit.a) și alin.(8) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 01.01.2007 privind condițiile de exercitare a dreptului de deducere, care precizează:

“ (3) *Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:*

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii

care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;[...]

(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.”

Întrucât prin raportul de inspecție fiscală nu s-a efectuat o analiză a situației de fapt, respectiv a facturilor din punct de vedere al îndeplinirii condițiilor de deductibilitate prevăzute de art.145 din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, urmează să se desființeze parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./22.04.2010 prin care s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară pentru facturile emise în perioada 2004 – 2006 în valoare de .X. lei cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.04.2010 pentru aceeași taxă, vizând aceeași perioadă și ținând cont de considerentele prezentei decizii, în vederea determinării taxei pe valoarea adăugată datorată, în temeiul prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

b. În drept, pentru facturile de chirie emise pe perioada aprilie- noiembrie 2007, sunt aplicabile prevederile art.141 alin.(2), lit.e și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare începând cu 01.01.2007, care precizează:

„ART. 141

Scutiri pentru operatiuni din interiorul țării[...]

(2) Următoarele **operațiuni** sunt, de asemenea, **scutite de taxă**:

[...]

e) arendarea, concesiunea, **închirierea** și leasingul de bunuri imobile, cu următoarele excepții:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;

4. închirierea seifurilor; [...]

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.”

Aceste prevederi legale se coroborează cu prevederile pct.38, alin.(1), alin.(3) și alin.(5) din Hotărârea Guvernului .X./2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

„38. (1) În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art. 161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia din operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia, construit, achiziționat, transformat sau modernizat la sau după data aderării, în condițiile prevăzute la alin. (2) - (9). Pentru bunurile imobile sau părți ale acestora, construite, achiziționate, transformate sau modernizate înainte de data aderării se aplică prevederile tranzitorii de la art. 161 din Codul fiscal. În sensul prezentelor norme sunt luate în considerare operațiunile de transformare sau modernizare care conduc la majorarea valorii bunului imobil.

[...]

(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înscrisă în notificare. În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul imobil, această parte din bunul imobil care se intenționează a fi utilizat pentru operațiuni taxabile, exprimată în procente, se va comunica în notificarea transmisă organului fiscal.[...]

(5) Persoana impozabilă care a optat pentru regimul de taxare în condițiile alin. (1) poate aplica regimul de scutire de taxă prevăzut la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, de la data înscrisă în notificarea prevăzută la alin. (7).

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, se reține că închirierea este o operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată, iar în cazul în care se optează pentru taxarea acestei operațiuni, persoanele impozabile respectiv prestatorii trebuie să depună o notificare în acest sens la organul fiscal teritorial, **taxarea operațiunii aplicându-se la data depunerii notificării sau de la o dată ulterioară înscrisă în notificare.**

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține faptul că societatea contestatoare a prezentat inspecției fiscale notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art.141 alin.(2) lit.k) din Codul fiscal” depusă de SC .X. SRL, înregistrată sub nr..X./26.08.2008 prin care notifică opțiunea de taxare începând cu data de 01.03.2006 pentru închirierea spațiului comercial compus din depozit, birouri, vestiar, toaletă în suprafață de 1.260 mp., în x, Str, x 12, Jud. x, deci ulterior datei la care se optează pentru taxare.

În acest sens este și opinia Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice comunicată Direcției generale de soluționare a contestațiilor cu adresa .X./X/06.11.2008 anexată la dosarul cauzei, care arată că “depunerea cu întârziere a notificării prevăzute la art.141 alin.(3) din Codul fiscal, nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare, dar pentru anul 2007 organele fiscale trebuie să aplice legislația așa cum era.”

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. .X. SRL pentru suma de .X./ lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă în baza facturilor de închiriere emise pe perioada aprilie - noiembrie 2007.

3.3. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- .X./ lei - majorari de intarziere aferente TVA;

- .X./ lei - penalitati de intarziere aferente TVA, cauza

supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului majorărilor de intarziere aferente taxei pe valoarea adăugată pentru care a fost respinsă contestația, datorate bugetului de stat, în condițiile în care din anexa 65 la raportul de inspecție fiscală nu se poate efectua calculul acestora.

În fapt, pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în cuantum de .X./ lei au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X./ lei și penalități de întârziere aferente în sumă de .X./ lei .

Se reține că din anexa nr.65 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.04.2010 organul de soluționare nu poate determina cuantumul majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei pentru care urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată așa cum

s-a analizat la capitolul "Taxa pe valoarea adăugată" pct.3.2. lit.b) din prezenta decizie, majorări de întârziere care sunt datorate bugetului de stat.

De asemenea, organul de soluționare nu poate determina cuantumul accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care, conform cap. "Taxa pe valoarea adăugată" pct.3.1 și 3.2 lit.a) din prezenta decizie, urmează a se desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./22.04.2010.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 alin.1 și ale art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"ART.119

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

ART.120

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv" .

Față de prevederile legale de mai sus și întrucât din anexa 65 la raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere nu se poate defalca cuantumul accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată pentru care urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată și nici cuantumul accesoriilor pentru care urmează a se desființa decizia de impunere, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./22.04.2010 pentru majorările de întârziere în sumă de .X./ lei și pentru penalitățile de întârziere în sumă de .X./ lei urmând ca organele de inspecție fiscală să recalculeze cuantumul accesoriilor datorate bugetului de stat în funcție de cele reținute prin prezenta decizie, având în vedere prevederile legale în vigoare pe perioada verificată.

IMPOZIT PE VENITUL PERSOANELOR NEREZIDENTE

Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- .X./ lei - **impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente;**

- .X./ lei - **accesorii aferente impozitului pe venitul persoanelor**

juridice nerezidente, cauza supusă soluționării este dacă pentru plățile la extern derulate în perioada verificată contestatoarei îi sunt aplicabile prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de .X./ cu statele de rezidență ale beneficiarilor de venit în condițiile în care

societatea depune în susținerea contestației traducerea legalizată a certificatelor de rezidență fiscală.

Perioada verificată: 2004 – 2005

În fapt, în perioada verificată societatea contestatoare a efectuat plăți la extern pentru servicii de consultanță și management, astfel:

- **în anul 2004 societatea a încheiat Contractul de consultanță din data de 14.01.2004 cu C-.X. .X. z.o.o. .X. și Contractul de consultanță din data de 01.05.2004 cu C-.X. .X. – .X.** în baza cărora a achitat suma de .X./ lei pentru care avea obligația calculării, reținerii și virării la bugetul statului a impozitului pe veniturile obținute de persoanele nerezidente din .X. conform art.116 alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **în anul 2005 societatea a încheiat Contractul de servicii de management din 01.09.2005 cu .X. .X./ .X./** în baza căruia a achitat suma de .X./ lei pentru care avea obligația calculării, reținerii și virării la bugetul statului a impozitului pe veniturile obținute de persoanele nerezidente din .X. conform art.116 alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **în perioada 2004 – 2005 societatea a încheiat Contractul de servicii de management din 02.01.2001 cu SC .X. .X. .X. S.R.O. .X./** în baza căruia a achitat suma de .X./ lei pentru care avea obligația calculării, reținerii și virării la bugetul de stat a impozitului pe veniturile obținute de persoanele nerezidente din .X. conform art.116 alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât pentru plățile efectuate către persoanele juridice nerezidente societatea nu a prezentat certificatele de rezidență fiscală ale acestora organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe veniturile persoanelor nerezidente datorat prin aplicarea cotelor de impozitare prevăzute prin legislația internă.

Prin contestație, societatea susține că potrivit prevederilor pct.3 din HG NR.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, veniturile obținute din .X. din prestări servicii de management sau de consultanță, care nu sunt efectuate în .X., sunt impozabile atunci când nu sunt încheiate convenții de evitare a dublei impuneri între .X. și statul de rezidență al beneficiarului de venit, or serviciile achitate de societate nu au fost prestate în .X., **au fost prezentate documente care atestă rezidența fiscală a partenerilor din .X./, .X. și .X./ și există convenții de evitare a dublei impuneri încheiate între .X. și aceste state.**

Ca urmare, contestatoarea menționează că prin Convențiile încheiate cu .X., .X./ și .X./ (aprobate prin Legile nr.6/1995, nr.37/1994 și nr.91/1994) se prevede la art.23 că elementele de venit al unui stat contractant, indiferent de unde provin, nu sunt tratate la articolele precedente ale convenției și vor fi impozitate numai în acel stat contractant.

În drept, art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri

(1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care .X. a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din .X. nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplică asupra acelui venit, potrivit alin. (2). În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit certificatul de rezidență fiscală.”

Conform pct.13 (1), (2) și (3) din HG NR.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe anul 2004:

“13. (1) Nerezidentul beneficiar al veniturilor din .X. trebuie să justifice în .X. dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între .X. și statul său de rezidență, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea competentă fiscală din statul respectiv. În cazul când nerezidentul beneficiar al veniturilor din .X. prezintă un alt document prin care se atestă rezidența fiscală, acest document va fi vizat de organul fiscal al statului său de rezidență.

(2) Nerezidenții care sunt beneficiarii veniturilor din .X. vor depune la plătitorul de venit originalul sau copia certificatului de rezidență fiscală ori documentul menționat la alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din .X..

(3) În cazul în care nerezidentul beneficiar al venitului din .X. nu a prezentat originalul sau copia tradusă și legalizată a certificatului de rezidență fiscală sau a documentului prevăzut la alin. (1), se vor aplica prevederile titlului V din Codul fiscal, și nu cele din convențiile de evitare a dublei impuneri.”

Și conform prevederilor aceluiași act normativ, în vigoare pe anul 2005:

“13. (1) Nerezidentul beneficiar al veniturilor din .X. trebuie să justifice în .X. dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, încheiată între .X. și statul său de rezidență, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv. Pentru dovedirea rezidenței se poate prezenta și un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței conform legislației interne a aceluia stat.

(2) Nerezidenții care sunt beneficiarii veniturilor din .X. vor depune la plătitorul de venit originalul sau copia certificatului de rezidență fiscală ori documentul menționat la alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din .X..”

De asemenea, art.23 din Legea nr. 6 din 10 ianuarie 1995 privind ratificarea Acordului dintre Guvernul României și Guvernul Republicii X pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital și a protocolului anexat, semnate la Varșovia la 23 iunie 1994, se prevede:

“Alte venituri

1. Elementele de venit ale unui rezident al unui stat contractant care nu sunt tratate la articolele precedente ale prezentului acord vor fi impozabile numai în acel stat contractant.

2. Prevederile paragrafului 1 nu se vor aplica asupra veniturilor, altele decât veniturile provenind din proprietățile imobiliare, așa cum sunt definite în paragraful 2 al art. 6, dacă primitorul unor astfel de venituri, fiind un rezident al unui stat contractant, desfășoară activitate de afaceri în celălalt stat contractant printr-un sediu permanent situat acolo, sau exercită în acel celălalt stat contractant profesii independente printr-o bază fixă situată acolo și dreptul sau proprietatea în legătură cu care venitul este plătit sunt efectiv legate de un asemenea sediu permanent sau bază fixă. În această situație se vor aplica prevederile art. 7 sau 15, după caz.

Prevederi similare se regăsesc și la art.22 din Legea nr.37/1994 pentru ratificarea Convenției dintre Guvernul României și Guvernul Republicii X. pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, semnată la .X. la 8 noiembrie 1993 și la art.23 din Legea nr.91/1994 privind ratificarea Convenției dintre .X. și Republica Ungară pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital.

Față de prevederile legale de mai sus reiese că pentru a putea beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate de un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu .X./ beneficiarul venitului are obligația de a prezenta, **in termenul de prescripție**, certificatul de rezidență fiscală valabil prin care să se ateste că este rezident al statului

respectiv, act eliberat de autoritatea fiscală din țara de rezidență a beneficiarului de venit, așa cum se prevede la pct.2 din Decizia .X./2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, convențiile de evitare a dublei impuneri, impozitul pe venit și probleme de procedură fiscală:

“2. În baza convențiilor de evitare a dublei impuneri, coroborate cu legislația internă în materie:

În situația prezentării, în termenul de prescripție, a certificatului de rezidență fiscală care atestă că beneficiarul venitului are rezidența fiscală într-un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu .X., veniturile obținute de acest nerezident din .X. sunt impozabile potrivit convenției, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în acel stat contractant pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile, producând efecte inclusiv asupra calculului de obligații fiscale accesorii aferente, acestea calculându-se numai pentru impozitul calculat conform convenției și neachitat în termen.”

Astfel, pentru plățile efectuate către firmele a căror rezidență fiscală a fost probată prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală a statului de rezidență, valabil în perioada de derulare a platilor la extern, contestatoarei îi sunt aplicabile prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de .X./ cu statele respective.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezultă următoarele:

Referitor la plățile efectuate la extern, în anul 2004, către **C-.X. .X. z.o.o. .X.**, societatea a prezentat Certificatul de rezidență fiscală pentru C-.X. Sp. Z.o.o., eliberat de Șeful Oficiului Fiscal din .X. din .X., ce atestă ca firma respectivă este rezidentă în .X. și era înregistrată în scopuri fiscale pe anul 2004, în statul de rezidență.

De asemenea, referitor la plățile efectuate la extern, în anul 2005, către **.X. .X./ .X./** societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală Certificatul de rezidență fiscală eliberat de Direcția Generală din .X. de Nord – Secția de Administrare Fiscală, la data de 04.04.2006, prin care se certifică că **.X.**, cu sediul la aceeași adresă menționată în Contractul de consultanță, apare în evidența acestei instituții cu codul fiscal 11790183-2-51, data începerii activității fiind 30 noiembrie 1998. Certificatul a fost eliberat la cererea contribuabilului pentru procedura **.X. .X./ SRL** în scopul relației economice.

Referitor la plățile efectuate la extern, în anii 2004 și 2005, către **SC .X. .X. .X. S.R.O. .X./** societatea a prezentat certificatele de rezidență fiscală eliberate de Administrația Financiară .X., la data de 15.03.2010 și la data de 24.03.2010, prin care se confirmă că pe perioada 2004 – 2005 **.X. .X. .X. a.s.** avea sediul social în Republica **.X./**.

De asemenea, prin adresa nr..X./06.07.2010, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.908365/27.07.2010 societatea precizează „*Menționăm că SC .X. .X. .X. SPOL S.R.O. din Republica .X./ și-a schimbat denumirea*”.

Având în vedere faptul că societatea a probat rezidența fiscală a beneficiarilor de venit cu certificatele de rezidență fiscală, se impune reanalizarea plăților la extern în funcție de natura acestora, iar în situația în care plățile reprezintă contravaloarea unor prestări servicii pentru care convenția prevede impozitarea în statul de rezidență al beneficiarului de venit, societății ii pot fi aplicate prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri.

Întrucât organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat asupra încadrării platilor derulate la extern în prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri pe motiv că la momentul inspecției fiscale societatea nu a prezentat certificatele care atestă rezidența fiscală pentru beneficiarii de venituri din .X./, acestea fiind prezentate la dosarul contestației și ca urmare a adresei nr.907991/25.06.2010 a Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și potrivit prevederilor art.213 alin.4 din OG nr.92/2003 privind Cod, potrivit căroră: “(4) *Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora*”, organul de soluționare va face aplicațiunea art.216 (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sensul ca se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./22.04.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./19.04.2010 pentru suma de .X./ lei reprezentând impozit pe veniturile nerezidenților și suma de .X./ reprezentând accesorii aferente, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea cauzei în funcție de cele precizate prin prezenta decizie și de argumentele contestatoarei.

Pentru considerentele arătate în prezenta decizie și în temeiul art.205, art.206 alin.1 lit.a și d), art.207, art. 20, art.119 alin.1 și art.120(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale pct.2.4, pct.12.1 și pct.12.7 din Ordinul ANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precum și ale art.7 pct.21 lit.c), art.21(4) lit.m), art.24(3)a), art.24(15), art.118 alin.1 și 2, art.141 alin.2 lit.k și lit.e), art.145 alin.2 lit.a, alin.3, alin.5 lit.b) alin.8 lit.a), alin.7 lit.b), alin.12, art.155(5) din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.13(1), (2), (3), pct.20, pct.38 alin.1, 3 și 5, pct.42(3), pct.44, pct.46.1, pct.48, pct.49, pct.50(3), pct.51(1) și (2) din HG NR.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se

DECIDE

1. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./22.04.2010 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. **pentru suma de .X. lei, reprezentând:**

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X./ lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X./ lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- .X. lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată ;
- .X./ lei - impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente;
- .X./ lei - accesorii aferente impozitului pe venitul persoanelor juridice nerezidente,

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

2. Respingerea contestației formulată de SC .X. .X./ SRL ca neîntemeiată pentru suma de .X. lei, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./22.04.2010, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X./ lei - taxa pe valoarea adaugata;
- .X. lei - majorări/penalități de întârziere aferente TVA.

3. Respingerea contestației formulată de SC .X. .X./ SRL ca nemotivată pentru suma de .X. lei, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./22.04.2010, reprezentând impozit pe profit.

4. Respingerea contestației formulată de SC .X. .X./ SRL ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de .X. lei, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./22.04.2010, reprezentând:

- .X./ lei - taxa pe valoarea adaugata;
- X lei - majorări/penalități de întârziere aferente TVA.

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

x
DIRECTOR GENERAL