

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor**

DECIZIA NR. 85 / 2004
privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. X S.A.

Directia generala de solutionare a contestatiilor din Ministerul Finantelor Publice a fost sesizata asupra contestatiei formulata de **S.C. X S.A.**

Contestatia a fost formulata impotriva procesului verbal incheiat in data de 13.08.2003 de catre Directia generala de administrare a marilor contribuabili si priveste taxa pe valoarea adaugata, majorarile de intarziere / dobanzile aferente taxei pe valoarea adaugata, penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, precum si **masura** de diminuare a pierderii fiscale.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 4 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, aprobata prin Legea nr. 506/2001.

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 1 si art. 5 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice coroborate cu prevederile art. 196 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este competenta sa solutioneze contestatia.

I. Societatea contesta masurile dispuse prin procesul verbal incheiat in data de 13.08.2003 de catre organele de control ale Directiei generale de administrare a marilor contribuabili, precizand urmatoarele :

1. Referitor la diferentele de **taxa pe valoarea adaugata**, societatea considera ca fiind eronata constatarea organelor de control potrivit careia nu exista limite pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor de reclama si publicitate, in conditiile in care actele normative ce reglementau impozitul pe profit in perioada supusa verificarii limitau

deductibilitatea fiscala a acestor cheltuieli de reclama si publicitate in functie de existenta unui contract in forma scrisa.

In sustinerea cauzei, societatea invoca si adresa Ministerului Finantelor Publice din data 14.05.2003 care confirma, in opinia societatii, faptul ca avea dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor de reclama si publicitate, limitarea dreptului de deducere fiind data de existenta unui contract in forma scrisa.

Totodata, societatea considera ca organele de control au ignorat prevederile Deciziei Comisiei Centrale Fiscale din 2003.

Societatea considera ca si faptul ca organele de control au majorat eronat cuantumul penalitatilor de intarziere.

2. Referitor la masura de **diminuare a pierderii fiscale**:

a) In ceea ce priveste **cheltuielile cu comisioanele**, platite firmei olandeze Y, societatea precizeaza ca la art. 4 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se mentioneaza o serie de cheltuieli nedeductibile fiscal, printre care nu se regasesc insa si comisioanele pentru imprumuturile si creditele contractate de contribuabili.

Societatea considera ca aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal, fiind aferente veniturilor intrucat reprezinta un cost al imprumutului contractat si utilizat pentru finantarea activitatii. Totodata, societatea precizeaza ca aceste imprumuturi au fost autorizate de catre Banca Nationala a Romaniei.

Societatea precizeaza faptul ca bancile din Romania solicita comisioane pentru imprumuturile contractate, invocand in acest sens corespondenta cu o banca comerciala din Romania.

Societatea considera ca aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal si datorita faptului ca organele de control nu au precizat temeiul legal care limiteaza dreptul de deducere al cheltuielilor cu comisioanele.

b) In ceea ce priveste **cheltuielile cu serviciile de consultanta, training si importul de ghiduri**, inregistrate in baza contractului incheiat cu firma Z, societatea precizeaza ca tarifele sunt mentionate in anexa A a contractului, precum si la pct. 3.1 si pct. 3.4 din contract.

Totodata, societatea precizeaza ca valoarea fiecarui serviciu poate fi determinata in functie de numarul de ore efectuate de reprezentantii consultantului, care sunt prezentate in rapoartele

anexate la facturi si tarifele orare ale persoanelor care au prestat serviciul.

Referitor la termenele de receptionare a serviciilor, contestatoarea considera ca nu exista proceduri de receptionare a unor servicii si, mai mult, nici organele de control nu au invocat o astfel de procedura.

Societatea considera ca organele fiscale nu au tinut cont de celelalte servicii cuprinse in facturile in cauza, pe langa serviciile de consultanta, training si importul de ghiduri, nefacand comentarii si ne reprezentand temeiul legal pe care isi fundamenteaza masura de neadmitere a deductibilitatii acestor cheltuieli.

Societatea sustine ca organele de control au considerat plata facuta pentru importul de ghiduri pe anul 1998 ca fiind o cheltuiala cu serviciile prestate.

Contestatoarea precizeaza ca serviciile prestate de firma israeliana au contribuit la realizarea veniturilor, fiind strans legate de activitatea S.C. X S.A., invocand in acest sens prevederile art. 4 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit si art. 9 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit.

Referitor la serviciile de introducere si de personalizare a softului folosit pentru activitatea de productie, societatea sustine ca acestea nu au reprezentat cheltuieli curente ci au fost capitalizate ca active necorporale, recuperarea acestora facandu-se pe calea amortizarii.

Referitor la serviciile de consultanta si studii prestate de firma israeliana, societatea precizeaza ca acestea au vizat infiintarea, dezvoltarea si actualizarea bazei de date ce cuprinde informatiile care stau la baza editarii ghidurilor si cartilor, precum si realizarea de traininguri in Romania si in strainatate pentru personalul societatii, considerand astfel ca aceste cheltuieli sunt absolut necesare desfasurarii activitatii si obtinerii de venituri si ca indeplinesc conditiile de deductibilitate prevazute de art. 4 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit si art. 9 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit.

Referitor la comisionul de 12% platit firmei israeliene pentru serviciile aferente ghidurilor tiparite in strainatate, societatea precizeaza ca acestea au fost prevazute la pct. 2.2 din contract, considerand astfel ca aceste cheltuieli sunt absolut necesare desfasurarii activitatii si obtinerii de venituri si ca indeplinesc conditiile de deductibilitate prevazute de art. 4 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit si art. 9 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit.

Referitor la cheltuielile cu materialele promotionale achizitionate de la firma israeliana, societatea precizeaza ca aceste cheltuieli reprezinta contravaloarea calendarelor - materiale promotionale si nu contravaloarea unui serviciu.

Referitor la serviciile de training efectuate de firma israeliana in Romania pentru agentii de vanzari ai S.C. X S.A., societatea considera ca aceste cheltuieli sunt absolut necesare desfasurarii activitatii si obtinerii de venituri si ca indeplinesc conditiile de deductibilitate prevazute de art. 4 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit si art. 9 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit.

Referitor la serviciile de cazare si transport platite pentru directorii si agentii de vanzari care au participat in Israel la trainingul organizat de firma israeliana, societatea precizeaza ca aceste sume reprezinta in fapt recuperarea unor costuri ale firmei Z din Israel.

II. Prin procesul verbal incheiat in data de 13.08.2003, organele de control ale Directiei generale de administrare a marilor contribuabili au constatat urmatoarele :

Controlul a vizat perioada 01.01.1998 - 30.06.2003.

1. In ceea ce priveste impozitul pe profit :

S-a constatat ca societatea a contractat mai multe imprumuturi pe termen lung cu firma olandeza Y - actionarul principal al S.C. X S.A.

Pe langa dobanda negociata - LIBOR + 2%, societatea a platit in perioada 1999 - 2002 comisioane.

S-a stabilit ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal, in conformitate cu prevederile art. 4 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

S-a constatat ca in anii 1998, 1999, 2002 si 2003, societatea a efectuat plati catre firma Z din Israel, pentru servicii de consultanta, training si pentru importul de ghiduri pentru anul 1998, in baza unui contract din care nu rezulta tarifele practicate pentru serviciile contractate, termenele de receptie a acestor servicii si valoarea fiecarui serviciu prestat. Totodata, societatea nu a prezentat dovezi pentru a justifica punerea in practica a contractului si nici pentru faptul ca serviciile de consultanta au contribuit la realizarea veniturilor.

S-a stabilit ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal, in conformitate cu prevederile art. 4 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 9 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit.

Urmare a celor de mai sus s-a procedat la diminuarea pierderii fiscale inregistrata de societate in perioada supusa verificarii.

2. In ceea ce priveste **taxa pe valoarea adaugata** :

S-a stabilit ca societatea nu avea dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile emise de furnizorii de reclama si publicitate sau pentru produsele promotionale, intrucat nici un act normativ in vigoare in perioada supusa verificarii nu precizeaza plafoanele si limitele invocate la art. 18 lit. c) din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 18 lit. c) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata si art. 22 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata.

A rezultat astfel o diferenta de taxa pe valoarea adaugata pentru care au fost calculate majorari de intarziere / dobanzi, precum si penalitati de intarziere.

III. Luand in considerare constatarile organului de control, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si de organele de control, se retin urmatoarele :

1. In ceea ce priveste **taxa pe valoarea adaugata**, majorarile de intarziere / dobanzile aferente taxei pe valoarea adaugata, penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor a fost investita sa se pronunte daca societatea avea dreptul sa deduca in perioada 01.01.1998 - 30.06.2003 taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile emise de furnizorii de reclama si publicitate si, respectiv, daca avea obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta produselor promotionale acordate in aceasta perioada.

In fapt, in perioada 01.01.1998 - 30.06.2003, societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile emise de furnizorii de reclama si publicitate. Totodata, societatea a acordat produse promotionale constand in calendare, agende, pixuri, pungi de plastic, brelocuri, fara a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta, in conditiile in care a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor produse promotionale achizitionate de la diversi furnizori.

Prin actul de control contestat, organele de control au constatat ca **societatea a obtinut venituri din reclama si publicitate, prin publicarea cartilor si a ghidurilor, colectand taxa pe valoarea adaugata aferenta**. In ceea ce priveste insa **actiunile proprii de reclama si publicitate ale societatii**, organele de control au stabilit ca aceasta nu avea dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile emise de furnizorii de reclama si publicitate sau pentru produsele promotionale intrucat nici un act normativ in vigoare in perioada supusa verificarii nu precizeaza plafoanele si limitele de deductibilitate a acestor cheltuieli.

In drept, in ceea ce priveste dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta serviciilor de reclama si publicitate prestate de terti, la art. 18 lit. c) din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata, aplicabila pana la data de 14.03.2000, se precizeaza :

“Plătitorii de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării de :

[...] c) acțiuni de sponsorizare, **reclamă și publicitate**, precum și pentru alte acțiuni prevăzute în legi, cu respectarea plafoanelor și destinațiilor prevăzute în acestea.

De asemenea, in ceea ce priveste materialele promotionale acordate, la art. 2 din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata, aplicabila pana la data de 14.03.2000, se precizeaza :

“[...] Sunt asimilate cu livrările de bunuri și prestările de servicii, în sensul prezentei ordonanțe, și următoarele operațiuni :

[...] 2.2. preluarea de către agentul economic a unor bunuri în vederea folosirii, sub orice formă, în scop personal sau pentru a fi puse la dispoziția altor persoane fizice sau juridice în mod gratuit. Același regim se aplică și prestărilor de servicii.

Se exceptează de la prevederile de mai sus bunurile și serviciile acordate în mod gratuit în limitele și potrivit destinațiilor prevăzute prin lege [...].”

Aceste prevederi se regasesc si la art. 18 lit. c) si respectiv art. 2 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, aplicabila in perioada 15.03.2000 - 31.05.2002.

Totodata, la art. 22 alin. (4) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, aplicabil incepand cu data de 01.06.2002, se precizeaza :

“Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de :

[...] c) **acțiuni de sponsorizare, publicitate, protocol, precum și pentru alte acțiuni prevăzute în legi, cu respectarea limitelor și destinațiilor prevăzute în acestea [...].”**

Or, in perioada supusa verificarii, respectiv 01.01.1998 - 30.06.2003, nici un act normativ nu prevedea limite sau plafoane pentru actiunile de reclama si publicitate.

De asemenea, la art. 3 alin. (4) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, aplicabil incepand cu data de 01.06.2002, se precizeaza :

“Este asimilată livrărilor de bunuri preluarea de către persoane impozabile a bunurilor achiziționate sau fabricate de către acestea pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane fizice sau juridice în mod gratuit, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial. Se exceptează de la aceste prevederi bunurile acordate în mod gratuit, în limitele și potrivit destinațiilor prevăzute prin lege”.

Or, acordarea de materiale promotionale nu poate fi considerata o operatiune asimilata livrarilor de bunuri conform art. 3 alin. (4) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, intrucat bunurile in cauza au fost utilizate in scopul desfasurarii activitatii economice.

Se retin astfel argumentele contestatoarei potrivit carora in perioada supusa verificarii, singurele conditii prevazute in acest sens erau cele care conditionau deductibilitatea acestui tip de cheltuieli de existenta unui contract in forma scrisa. De altfel, prin adresa din data de 07.11.2003, anexata la dosarul cauzei, Directia generala de administrare a marilor contribuabili a comunicat faptul ca

societatea a prezentat organelor de control contracte scrise pentru cheltuielile de reclama si publicitate pentru perioada 01.01.1998 - 30.06.2003.

Prin urmare, in perioada supusa verificarii societatea avea dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile emise de furnizorii de reclama si publicitate si totodata nu avea obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta produselor promotionale acordate in cadrul actiunilor de publicitate, intrucat acestea au fost utilizate in scopul desfasurarii activitatii economice.

In acest sens este si adresa din **26.05.2003**, anexata in copie la dosarul cauzei, prin care directia de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice, a comunicat **Directiei controlului fiscal din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili** urmatoarele :

“[...] Conform prevederilor art. 3 alin. (4) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, cu modificarile si completarile ulterioare, este asimilată livrărilor de bunuri preluarea de către persoane impozabile a bunurilor achiziționate sau fabricate de către acestea pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane fizice sau juridice în mod gratuit, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial. Se exceptează de la aceste prevederi bunurile acordate în mod gratuit, în limitele și potrivit destinațiilor prevăzute prin lege. **Bunurile achizitionate sau fabricate de persoana impozabila care sunt acordate in mod gratuit in cadrul actiunilor de publicitate, sunt utilizate in scopul desfasurarii activitatii economice.**

Preluarea de către persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată a unor bunuri din activitatea proprie pentru a fi utilizate în scopul desfășurării activității economice a acestora nu este considerată livrare de bunuri potrivit prevederilor art. 4 alin. (3) din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 598/2002.

Persoana impozabila isi poate exercita dreptul de deducere, potrivit art. 22 - 25 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru bunurile si / sau serviciile achizitionate in vederea realizarii de actiuni de publicitate, fiind cheltuieli permise de lege fara a fi limitate.

Cheltuielile de publicitate sunt definite la pct. 9.1 din Instructiunile privind metodologia de calcul a impozitului pe profit,

aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 859/2002, astfel cum a fost completat prin Hotararea Guvernului nr. 22/2003.

Tototdata mentionam ca in situatia in care un act normativ ar interzice efectuarea cheltuielilor de publicitate, persoana impozabila nu ar beneficia de drept de deducere. Daca ar exista o limitare a acestor cheltuieli, prin legea bugetara anuala sau prin alte acte normative, atunci potrivit art. 22 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 345/2002, persoana impozabila ar avea drept de deducere in aceasta limita [...]."

De asemenea, prin adresa din data de 14.05.2003, anexata de societate in sustinerea contestatiei, directia de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice, a comunicat S.C. X S.A. urmatoarele:

"[...] In conformitate cu prevederile art. 3 alin. (4) din Legea nr. 345/2002 este asimilată livrărilor de bunuri preluarea de către persoane impozabile a bunurilor achiziționate sau fabricate de către acestea pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane fizice sau juridice în mod gratuit, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial. Se exceptează de la aceste prevederi bunurile acordate în mod gratuit, în limitele și potrivit destinațiilor prevăzute prin lege.

Preluarea de către o persoana impozabila a unor bunuri achizitionate sau fabricate de catre aceasta, pentru a fi acordate in mod gratuit pentru actiuni de publicitate, nu se considera livrare de bunuri sau o operatiune asimilata livrării de bunuri, acestea fiind prevazute prin lege, limitele fiind stabilite la nivelul contractelor incheiate. Actiunile de publicitate sunt cele definite la pct. 9.1 din Instructiunile privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 859/2002, cu modificarile ulterioare.

Persoana impozabila isi poate exercita dreptul de deducere, potrivit art. 22 - 25 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru bunurile si / sau serviciile achizitionate in vederea realizării de actiuni de publicitate, cheltuielile respective fiind prevazute de acte normative in vigoare, respectiv de Hotararea Guvernului nr. 22/2003 pentru abrogarea unor dispoziții legale, precum și pentru modificarea și completarea unor metodologii contabile și fiscale, limitele fiind stabilite la nivelul contractelor incheiate.

Totodata mentionam ca operatiunile de mai sus au beneficiat de acelasi regim, in conformitate cu prevederile

Ordonantei Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata cu modificarile si completarile ulterioare si Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, incepand cu anul 1998.

Totodata, prin adresa din data de 28.10.2003, anexata la dosarul cauzei, directia de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice, a invocat aceleasi prevederi legale mentionate anterior, comunicand Directiei generale de solutionare a contestatiilor urmatoarele :

[...] Din analiza cadrului legislativ prezentat apreciem ca rezulta fara dubii posibilitatea exercitarii dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta prestarilor de servicii facturate de catre prestatorii de reclama si publicitate.

[...] Taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor si / sau serviciile achizitionate in scopul realizarii de produse promotionale este deductibila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata daca tranzactiile cu produsele pentru care se efectueaza popularizarea sunt taxabile [...].

Mai mult, prin Decizia Comisiei Centrale Fiscale nr. 8/2003 pentru aprobarea solutiilor privind aplicarea unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe venit, referitor la prevederile art. 3 alin. (4) și art. 22 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, se precizeaza :

“1. Nu se consideră livrare de bunuri sau o operațiune asimilată livrării de bunuri, în sensul art. 3 alin. (4) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare, acordarea de către persoana impozabilă a bunurilor achiziționate sau fabricate de către aceasta, în mod gratuit, pentru acțiuni de publicitate, acestea fiind utilizate în scopul desfășurării activității economice a persoanei impozabile.

2. Persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere, potrivit prevederilor art. 22 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare, pentru bunurile și/sau serviciile achiziționate în vederea realizării de acțiuni de publicitate, fiind cheltuieli permise de lege fără a fi limitate”.

Totodata, prin Decizia Comisiei Centrale fiscale nr. 1/2004, aprobata prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 430/2004, s-au precizat urmatoarele :

“Solutia aprobata la pct. IV din Decizia Comisiei Centrale fiscale nr. 8/2003 se aplica si pentru perioada reglementata prin Ordonanta Guvernului nr. 3/1992 privind taxa

pe valoarea adaugata, republicata, cu modificarile ulterioare, si prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, cu modificarile ulterioare, avand in vedere continutul similar al textelor de lege. Prevederile pct. IV din Decizia Comisiei Centrale fiscale nr. 8/2003 sunt aplicabile tuturor persoanelor impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata care achizitioneaza bunuri si servicii in vederea realizarii unor actiuni de reclama si publicitate”.

Se retine si faptul ca prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, Directia generala de administrare a marilor contribuabili a recunoscut interpretarea eronata de catre organele de control a prevederilor legale mentionate anterior, propunand admiterea contestatiei pentru acest capat de cerere.

Avand in vedere cele de mai sus, rezulta ca organele de control in mod eronat au stabilit in sarcina contestatoarei taxa pe valoarea adaugata si, pe cale de consecinta, majorarile de intarziere / dobanzile aferente taxei pe valoarea adaugata si penalitatile de intarziere, aferente taxei pe valoarea adaugata, contestatia urmand sa fie admisa pentru acest capat de cerere.

2. In ceea ce priveste **penalitatea de intarziere** aferente taxei pe valoarea adaugata, se retin urmatoarele :

Asa cum rezulta din procesul verbal contestat si din anexa nr. 13 a acestuia, organele de control au stabilit in sarcina societatii penalitatile de intarziere. Cu toate acestea, la capitolul “concluzii” din actul de control contestat s-a precizat faptul ca societatea datoreaza penalitati de intarziere.

Se retine astfel ca diferenta de suma reprezinta o eroare de aditie, contestatia urmand sa fie admisa pentru acest capat de cerere.

3. In ceea ce priveste **masura de diminuare a pierderii fiscale**, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor a fost investita sa se pronunte daca sunt deductibile fiscal cheltuielile cu comisioanele platite unei firme olandeze, in conditiile in care in contractele incheiate nu s-a prevazut natura serviciilor prestate, pentru care au fost percepute aceste comisioane.

In fapt, societatea a contractat mai multe imprumuturi pe termen lung cu firma olandeza Y - **actionarul principal al S.C. X**

S.A. Pe langa dobanda negociata - **LIBOR + 2%**, in unele contracte incheiate cu firma olandeza, anexate in copie la dosarul cauzei, s-a prevazut plata unui comision de 1% pentru imprumutul dat, **“in plus fata de orice dobanda”**.

Astfel, societatea a platit in perioada 1999 - 2002, pe langa dobanzi, comisioane, cheltuieli considerate de contestatoare ca fiind deductibile fiscal.

In drept, la art. 4 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, asa cum a fost modificat si completat prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 217/1999, se precizeaza :

“(4) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dac̃a sunt aferente realizării veniturilor.

(6) În înțelesul alin. (1) cheltuielile nedeductibile sunt :
 [...] p) **cheltuielile cu dobânzile aferente împrumuturilor, altele decât cele acordate de bănci și de alte persoane juridice autorizate potrivit legii, care depășesc dobânzile active (medii) ale băncilor, comunicate de Banca Națională a României;**

r) **cheltuielile cu serviciile, inclusiv de management sau consultanță, în situația în care nu sunt justificate de un contract scris și pentru care nu pot fi verificați prestatorii în legătură cu natura acestora. Nu sunt deductibile serviciile facturate de persoane fizice și juridice nerezidente, în situația în care plata acestora determină pierdere la nivelul unui exercițiu financiar sau în situația în care aceste servicii nu sunt aferente activității entității din România [...].”**

Modificarile ulterioare ale art. 4 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicata au pastrat, in esenta, prevederile de mai sus.

Se retine faptul ca in aplicarea art. 4 alin. (6) lit. r) din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, Instrucțiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 402/2000 prevad urmatoarele :

“[...] În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile prestate să se facă în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului [...].”

Se retine si faptul ca in aplicarea art. 4 alin. (6) lit. p) din Ordonanta Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit,

republicata, a fost emisa Decizia Ministerului Finantelor Publice nr.3/2002 pentru aprobarea soluțiilor referitoare la aplicarea unor prevederi privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, prin care se reglementează inclusiv situația deductibilității fiscale a cheltuielilor cu dobânzile aferente împrumuturilor în moneda străină.

De asemenea, la art. 9 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, aplicabilă începând cu 01.07.2002, se precizează :

“(1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile.

[...] (7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:

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

În legătură cu aceste prevederi, la pct. 9.14 din Instrucțiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 859/2002, se precizează :

“[...] În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului [...].”

Totodată, la art. 10 alin. (5) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, aplicabilă începând cu 01.07.2002, se precizează :

“În cazul împrumuturilor obținute de la alte entități decât instituțiile de credit autorizate, dobânda deductibilă este limitată la :

a) nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, pentru împrumuturile în lei;

b) nivelul ratei dobânzii EURIBOR plus două puncte procentuale, pentru împrumuturile în euro;

c) nivelul ratei dobânzii LIBOR plus două puncte procentuale, pentru împrumuturile în alte devize”.

Prin urmare, în perioada supusă verificării, perioada în care S.C. X S.A. a achitat firmei olandeze atât dobânzi pentru împrumuturile acordate cât și comisioane “în plus față de orice dobândă”, actele normative ce reglementau impozitul pe profit

prevedeau anumite conditii pentru deductibilitatea cheltuielilor cu dobanzile si a cheltuielilor aferente altor prestari de servicii.

Or, daca in ceea ce priveste cheltuielile cu dobanzile, organele de control nu au avut nici o obiectie referitoare la deductibilitatea acestora, constatand ca au fost indeplinite conditiile prevazute de actele normative mentionate mai sus, se retine ca, **in ceea ce priveste cheltuielile cu comisioanele, nu se pot identifica serviciile care au dus la plata acestor comisioane, astfel incat nu se poate stabili daca aceste cheltuieli sunt aferente veniturilor, pentru a putea fi deductibile fiscal.**

Astfel, in unele din contractele incheiate cu firma olandeza, anexate in copie la dosarul cauzei, s-a prevazut ca “ **va plati DSE un comision de 1 % pentru imprumutul dat. Comisionul va fi platit in plus fata de orice dobanda**”, fara sa se precizeze insa **natura serviciilor pentru care s-a platit acest comision, asa cum prevedeau actele normative mentionate anterior.**

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei argumentul potrivit caruia aceste comisioane reprezinta un cost al imprumutului contractat si utilizat pentru finantarea activitatii intrucat, **prin definitie, dobanda reprezinta suma convenita creditorului pentru creditul acordat, in timp ce comisionul reprezinta suma convenita prestatorului pentru serviciul prestat.** Astfel, **comisionul presupune prestarea unor servicii, altele decat acordarea unui credit, or contestatoarea nu a facut dovada existentei unor astfel de servicii.**

Se retine argumentul contestatoarei potrivit caruia unele banci din Romania solicita comisioane, inasa acestea reprezinta **plata pentru anumite servicii conexe prestate de banci**, fapt recunoscut de altfel si de societate prin invocarea adresei primite din partea banci comerciale din Romania, anexata in copie la dosarul cauzei, in care se precizeaza ca “**la creditele acordate, banca percepe in mod uzual un comision de administrare a creditului. Acest comision este independent de dobanda perceputa pentru creditul respectiv si poate avea valori de pana la 2%**”.

Se retine si faptul ca, in situatia in care aceste comisioane ar fi asimilate unui cost al imprumutului si ar reprezenta, in fapt, tot dobanda convenita firmei olandeze pentru creditul acordat, **aceste cheltuieli nu ar fi fost deductibile fiscal intrucat, tinand cont si de nivel dobandii convenit cu firma olandeza, respectiv LIBOR + 2%, nu s-ar mai fi respectat conditiile legale privind deductibilitatea cheltuielilor cu dobanzile, mentionate anterior.**

In ceea ce priveste argumentul societatii potrivit caruia cheltuielile cu comisioanele sunt deductibile intrucat imprumuturile in

cauza au fost autorizate de catre Banca Nationala a Romaniei, se retine ca **autorizarea unui imprumut nu presupune automat si deductibilitatea cheltuielilor legate de acest imprumut, societatea avand obligatia de a respecta conditiile prevazute in actele normative mentionate anterior pentru a putea beneficia de deductibilitatea cheltuielilor in cauza.**

Avand in vedere cele de mai sus rezulta ca organele de control in mod legal au stabilit ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile cu comisioanele platite firmei olandeze, cu consecinta diminuarii pierderii fiscale, contestatia urmand sa fie respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

4. In ceea ce priveste **masura de diminuare a pierderii fiscale**, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor a fost investita sa se pronunte daca sunt deductibile la calculul rezultatului fiscal cheltuielile inregistrate in baza facturilor emise de firma Z din Israel, in conditiile in care contractul incheiat cu partenerul extern nu prevede nici termenele de executie si nici tarifele individuale si totale pentru fiecare serviciu in parte, respectiv valoarea globala a contractului, iar contestatoarea nu face dovada prestarii acestor servicii si nici a faptului ca acestea au fost necesare desfasurarii activitatii, respectiv ca au fost aferente veniturilor.

In fapt, S.C. X S.A. a incheiat cu firma Z din Israel un contract datat 10.02.1998 in care se prevede prestarea de catre firma israeliana a urmatoarelor servicii : tiparirea unor carti, carti combinate - art. 2.1; paginarea si celelalte procese de care este nevoie pentru tiparirea cartilor - art. 2.2; asistarea S.C. X S.A. in dezvoltarea unei baze de date, inclusiv personalizarea si introducerea softului necesar - art. 2.3; pregatirea planurilor anuale de afaceri, inclusiv a planurilor de marketing si vanzari - art. 2.4; oferirea instructiunilor de vanzari pentru agentii de vanzari, remunerarea vanzarilor, ajutoare promotionale, formulare, etc. - art. 2.5; oferirea unor cursuri de pregatire pentru personalul din vanzari - art. 2.6; furnizarea informatiilor si metodelor necesare operarii activitatilor din Romania - art. 2.7. Totodata, prin acest contract s-a prevazut ca firma israeliana va primi costurile de tiparire, hartie si transport si alte cheltuieli aparute, plus un onorariu de 12% pentru publicarea, administrarea si pentru alte actiuni necesare producerii cartilor - art. 3.1. De asemenea, prin contract s-a prevazut ca firma israeliana va avea dreptul la rambursarea cheltuielilor de calatorie si cazare a personalului ce calatoreste in Romania - art. 3.3 si ca plata serviciilor

prevazute la art. 2.3 si 2.6 se va face in conformitate cu orele actuale de lucru efectuate de personalul sau.

In anii 1998, 1999, 2002 si 2003, societatea a efectuat plati catre firma Z din Israel, in baza facturilor din 15.07.1998, 25.11.1998, 03.12.1998, 31.12.1998, 01.07.1999, 14.07.1999, 04.10.1999, 05.12.1999, 03.10.2002, 15.12.2002 si 21.04.2003, anexate la dosarul cauzei. Se retine ca defalcarea sumelor se face prin anexele acestor facturi, **anexe nesemnate si nestampilate de partenerul extern**. Prin aceste anexe se prevede, in limba engleza, ca sumele in cauza privesc servicii de consultanta, studii, cursuri agenti, comision de 12%, transport, cazare, software si materiale promotionale - calendare. Societatea a considerat ca fiind deductibile fiscal cheltuielile mentionate mai sus.

Organele de control au stabilit insa ca cheltuielile nu sunt deductibile fiscal intrucat din contractul incheiat cu firma israeliana nu rezulta **tarifele practicate pentru serviciile contractate, termenele de receptie a acestor servicii si valoarea fiecarui serviciu prestat, iar societatea nu a prezentat dovezi pentru a justifica punerea in practica a contractului si nici pentru faptul ca serviciile de consultanta au contribuit la realizarea veniturilor**.

In drept, la art. 4 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, asa cum a fost modificat si completat prin Ordonanta Guvernului nr. 40/1998, se precizeaza :

“Pentru determinarea profitului impozabil, cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor și cele considerate deductibile conform prevederilor legale în vigoare.

[...] (3) **Pentru determinarea profitului impozabil, cheltuielile pentru care nu se admite deducerea sunt :**

[...] s) **orice alte cheltuieli care nu sunt aferente realizării veniturilor”.**

De asemenea, la art. 4 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, asa cum a fost modificat si completat prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 217/1999, se precizeaza :

“(4) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor.

(6) În înțelesul alin. (1) cheltuielile nedeductibile sunt :

[...] r) **cheltuielile cu serviciile, inclusiv de management sau consultanță, în situația în care nu sunt justificate de un contract scris și pentru care nu pot fi verificate prestatorii în legătură cu natura acestora. Nu sunt deductibile**

serviciile facturate de persoane fizice și juridice nerezidente, în situația în care plata acestora determină pierdere la nivelul unui exercițiu financiar sau în situația în care aceste servicii nu sunt aferente activității entității din România.

În același sens vor fi analizate și furnizările de bunuri și de servicii între persoanele juridice controlate în comun sau care participă sub orice formă la conducerea ori la controlul beneficiarului acestora [...].

Modificările ulterioare ale art. 4 din Ordonanța Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicată au păstrat, în esență, prevederile de mai sus.

Se reține faptul că în aplicarea art. 4 alin. (6) lit. r) din Ordonanța Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, Instrucțiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 402/2000, prevăd următoarele :

“[...] În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile prestate să se facă în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului.

Sunt nedeductibile cheltuielile cu serviciile facturate de persoane fizice sau juridice nerezidente, inclusiv cele de management și consultanță, care determină pierdere și nu se regăsesc în costul complet al produselor, lucrărilor și serviciilor realizate, potrivit Regulamentului de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991.

În situația în care pierderea declarată la sfârșitul exercițiului financiar este determinată de cheltuieli financiare și/sau excepționale, aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil [...].

De asemenea, la art. 9 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, aplicabilă începând cu 01.07.2002, se precizează :

“(1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile.

[...] (7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt :

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

În legatura cu aceste prevederi, la pct. 9.14 din Instrucțiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 859/2002, se precizează :

“[...] În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului

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

Or, așa cum au constatat și organele de control, din contractul încheiat cu firma israeliană, anexat în copie la dosarul cauzei, **nu rezulta tarifele practicate pentru serviciile contractate, termenele de recepție a acestor servicii și valoarea fiecărui serviciu prestat, iar societatea nu a prezentat dovezi pentru a justifica punerea în practică a contractului și nici pentru faptul că serviciile în cauză au contribuit la realizarea veniturilor.**

Se reține că, în ceea ce privește serviciile de consultanță, studii, cursuri agenți, recuperarea cheltuielilor cu transportul și cazarea reprezentanților firmei israeliene, contractul nu prevede nici termenele de execuție și nici tarifele individuale și totale pentru fiecare serviciu în parte, nefiind prevăzută o valoare globală a contractului. În plus, societatea nu face dovada prestării acestor servicii și nici a faptului că acestea au fost necesare desfășurării activității, respectiv că au fost aferente veniturilor. Astfel, tabelele cu persoanele care au participat la cursuri, anexate la dosarul cauzei, nu au date de identificare și semnături personalizate, iar societatea nu a prezentat documente din care să reiasă că reprezentanții firmei israeliene s-au deplasat în România pentru a susține cursurile în cauză.

De asemenea, în ceea ce privește serviciile pentru care s-a perceput comisionul de 12%, prin contract nu s-au prevăzut nici termenele de execuție și nici tarifele individuale și totale pentru fiecare serviciu în parte, respectiv valoarea globală a contractului, iar societatea nu face dovada prestării acestor

servicii si nici a faptului ca acestea au fost necesare desfasurarii activitatii, respectiv ca au fost aferente veniturilor.

In ceea ce priveste argumentul contestatoarei potrivit caruia in sumele cuprinse in facturile analizate de organele de control ce reprezinta contravaloarea unor materiale promotionale - calendare si nu contravaloarea unui serviciu, se retine ca **nici la data controlului si nici in vederea solutionarii contestatiei societatea nu a prezentat documente care sa dovedeasca faptul ca a importat astfel de bunuri de la firma israeliana.**

In ceea ce priveste argumentul contestatoarei potrivit caruia contravaloarea serviciilor de introducere si de personalizare a softului folosit pentru activitatea de productie a fost capitalizata ca activ necorporal, iar recuperarea acestei sume s-a facut pe calea amortizarii, se retine ca prin adresa nr. 341706/02.10.2003, anexata la dosarul cauzei, s-au solicitat precizari in acest sens organelor de control. Astfel, prin adresa de raspuns nr. 566380/03.10.2003, anexata la dosarul cauzei, Directia generala de administrare a marilor contribuabili a comunicat faptul ca **aceste cheltuieli au fost inregistrate pe cheltuieli**, respectiv in contul 628 "cheltuieli cu serviciile executate de terti", conform fisei contului. Mai mult, **nici la data controlului si nici in vederea solutionarii contestatiei societatea nu a prezentat documente care sa dovedeasca faptul ca aceasta suma a majorat valoarea activelor necorporale.**

Avand in vedere cele de mai sus rezulta ca organele de control in mod legal au stabilit ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile facturate de firma Z din Israel, cu consecinta diminuarii pierderii fiscale, contestatia urmand sa fie respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 2 si art. 18 din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata, art. 2 si art. 18 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, art. 3 si art. 22 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, prevederile Deciziei Comisiei Centrale Fiscale nr. 8/2003 pentru aprobarea solutiilor privind aplicarea unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adaugata si impozitul pe venit, prevederile Deciziei Comisiei Centrale fiscale nr. 1/2004, aprobata prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 430/2004, art. 4 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prevederile Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit,

aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 402/2000, art. 9 si art. 10 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, pct. 9.14 din Instrucțiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 859/2002 coroborate cu art. 7 si art. 9 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, aprobata prin Legea nr. 506/2001, se

DECIDE

1. Admiterea contestatiei formulata de **S.C. X S.A.** pentru capatul de cerere privind taxa pe valoarea adaugata, majorarile de intarziere / dobanzile si penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

2. Admiterea contestatiei formulata de **S.C. X S.A.** pentru capatul de cerere privind penalitatile de intarziere, reprezentand eroare de aditie.

3. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **S.C. X S.A.** pentru capatul de cerere privind **masura** de diminuare a pierderii fiscale.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 30 zile de la comunicare, conform prevederilor legale.