

NR.398/2011/IL

Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice,a fost sesizat de Activitatea de Inspectie Fiscala -Serviciul Inspectie Fiscala nr.... prin adresa nr..... cu privire la contestatia formulata de..... cu sediul social in localitatea,judetul ... si inregistrata la Oficiul National al Registrului Comertului,cod unic de inregistrare

Prin contestatia formulata SC contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..... si Raportul de inspectie fiscala nr.

Obiectul contestatiei se refera la suma de lei reprezentand :

- impozit profit lei ;

- majorari de intarziere impozit profit ... lei.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 din OG 92/2003 ® privind Codul de procedura fiscala in raport cu data comunicarii titlului de creanta contestat, respectiv potrivit semnaturii de primire de pe confirmarea aflata in copie la dosarul cauzei si de data postei de pe plicul cu care a fost transmisa contestatia, aflat in original la dosarul cauzei, respectiv

Directia Generala a Finantelor Publiceprin Biroul de Solutionare a Contestatiilor, constatind ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 (R) privind Codul de procedura fiscala, este competent sa solutioneze prezenta contestatie.

I.-SC cu sediul social in localitatea,judetul, avand nr. de ordine in registrul comertului:, C.I F.:, reprezentata de, in calitate de, in temeiul art. 205 si art. 207 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala a formulat contestatie impotriva :

- Raportului de inspectie fiscala nr incheiat la data de

-Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. incheiata la data de

Contestatoarea solicita admiterea contestatiei si recunoaterea ca deductibila a sumei de lei reprezentand cheltuieli cu serviciile de management si consultanta ,si anulara Deciziei de impunere pentru suma de lei impozit profit si accesoriile fiscale aferente lei.

In sustinere societatea arata ca in temeiul pct.48 din Normele de aplicare a art.21 alin.(4)lit.m)din Codul fiscal”pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta,asistenta etc trebuie sa (se) indeplineasca cumulativ mai multe conditii printre care:defalcarea cheltuielilor sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectivului contractului.” nu mai este valabil invocand ca pct.48 din Normele de aplicare a Codului Fiscal a fost modificat prin Hotararea Guvernului nr.1579/2007astfel incat nu se mai precizeaza despre “*defalcarea cheltuielilor*”.

Societatea mai arata ca inspectorii fiscali au considerat ca”cheltuielile cu contractul de administrare si management au fost inregistrate in totalitate in luna ...

fapt ce a contribuit la diminuarea considerabila a profitului si intrarea Societatii pe pierdere”se mai precizeaza deasemenea ca “Cheltuielile cu serviciile de consultanta si management sunt menite sa imbunatatesca si sa indrume activitatea societatii spre un profit mai mare si nu sa realizeze pierdere”.

Facturarea serviciilor de management si administrare in luna ... de societatea sustine ca este corecta deoarece la sfarsitul anului ... avea o evidenta centralizata a tuturor serviciilor pe care le-a prestat in anul ... catre societate.Se mai spune ca este nefondata afirmatia ca serviciile de consultanta trebuie sa genereze ,in mod obligatoriu,obtinerea de profit.Se mai sustine ca nu aceste servicii au determinat intrarea societatii pe pierdere ci ansamblul cheltuielilor care au fost superioare veniturilor.

In legatura cu afirmatia inspectorilor ca “in anexa nr..... se specifica lucrarile,perioada lor si numarul de ha fara insa a fi calculat onorariul de mai sus pe fiecare categorie de lucrari mentionata.Calculul este prezentat pe total la sfarsitul contractului astfel: asistenta si supervizare ..,asistenta si supervizare in procesul de recoltare,fara a se explica clar ce reprezinta aceste ore,cand au fost efectuate,in ce perioada unde pentru ce categorii de culturi etc..”

Societatea sustine ca inspectorii fiscali nu au luat in considerare documentele anexate facturii care atesta prestarea efectiva a serviciilor ca o conditie necesara pentru a beneficia de deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m)din Codul Fiscal si a Hotararii Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal,cu modificarile si completarile ulterioare.

Mai mentioneaza ca in anexa la factura nr...din data ... a fost prezentata inspectorilor unde exista o detaliere exacta a paragrafului anterior dupa cum urmeaza :

a) sunt specificate categoriile de lucrari agricole care au fost supervizate de catre reprezentantii(fertilizat,discuit,semanat,erbicidat,recoltat).

b)este specificata perioada cand au fost efectuate serviciile de management/supervizare pe fiecare luna calendaristica,in conformitate cu categoriile de lucrari specifice fiecarei luni evaluata in mod individual.

c) in legatura cu sensul notiunii “unde” societatea demonstreaza faptul ca reprezentantii furnizorului de servicii de administrare s-au aflat in ... in interes de serviciu pe tot parcursul anului ... (anexa nr... – centralizator al deplasarilor in interes de serviciu din .. in ...)

De asemenea sustine ca argumentul inspectorilor nu corespunde realitatii si nu poate constitui temei valabil pentru respingerea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management si consultanta.

Societatea in calitate de beneficiar a incheiat in data de “Contractul de administrare si management nr. .. cu societatea ... care in mod indirect detine o parte importanta din actiuni (aproximativ ..) din actiunile societatii contestatare si ca are interes in obtinerea unui randament cat mai ridicat al terenurilor cultivate.

Intentia societatii .. este de a se implica in coordonarea activitatii si de asemenea mentioneaza ca nu dispune de angajati proprii specializati in evaluarea

terenurilor/culturilor si stabilirea strategiei pentru cultivarea/dezvoltarea optima a acestora.

In concluzie ,contestatara mentioneaza ca in mod nelegal organele de inspectie fiscala au respins deductibilitatea cheltuielilor in suma de lei(echivalentul a..... aferente serviciilor de management si administrare prestate de si solicita recunoastrea ca deductibila a acestei sume.

II. Activitatea de inspectie fiscala prin referatul cu propuneri de solutionare nr.... considera ca sumele stabilite suplimentar cu privire la impozit profit in suma de .. lei si majorari impozit profit in suma de ... lei sunt stabilite legal deoarece pentru anul .. societatea a declarat o pierdere in suma de ...,iar la verificare s-a stabilit un profit impozabil in suma de .. lei cu un impozit pe profit in suma de ... lei.

Diferenta se compune din :

- suma de lei cheltuiala cu impozitul pe profit inregistrat in contul 691 care nu a fost luata in calcul la calculul profitul impozabil.
- suma de ... lei cheltuiala cu amortizarea unor cladiri inregistrate eronat in contul 681.
- suma de lei cheltuiala cu serviciile de consultanta si management externe cu privire la lucrarile agricole din factura nr..... de la

Organele de control mai sustin ca potrivit art.48 din H.G. 44/2004 republicata, pentru a deduce cheltuielile de management,consultanta,asistenta etc.trebuie sa indeplineasca cumulativ mai multe conditii printre care: -defalcarea cheltuielilor sa se faca pe intreaga durata a contractului sau pe durata realizarii obiectivului contractului.Mai afirma ca ,cheltuielile cu contractul de administrare nr..... au fost inregistrate in totalitate in luna ... fapt ce a contribuit la diminuarea considerabila a profitului si intrarea societatii pe pierdere.

Deasemeni ,se mai arata ca la data depunerii Declaratiei "101" pentru anul ...in data de ...,societatea nu inregistrase acesta factura de consultanta,situatie in care societatea a inregistrat profit.

Se mai specifica ca in contractul mai sus mentionat la punctele ... si ... onorariul de administrare este in quantum de ... respectiv ... iar in anexa la factura nr. ... se specifica lucrarile,perioada lor si numarul de ha fara insa a fi calculat onorariul de mai sus pe fiecare categorie de lucrare mentionata.Se mai arata ca acest calcul este prezentat pe total la sfarsitul contractului astfel: asistenta si supervizare ...,asistenta si supervizare in procesul de recoltare ...,fara a se explica clar ce reprezinta aceste ore,cand au fost efectuate,in ce perioada,unde,pe pentru ce categorii de culturi etc.

Un alt motiv pe care organele de control il invoca este ca societatea nu justifica realitatea si necesitatea acestui serviciu de consultanta si management deoarece lucrarile agricole aferente terenului societatii verificate sunt infiintate in totalitate si facturate de catre S.C..... care este societate afiliata la societatea verificata si sustin ca, cheltuielile cu serviciile de consultanta si management au fost facute in favoarea actionarului majoritar.

III.-Luand in considerare constatările Activității de Inspectie Fiscala, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de control se retin următoarele :

Organele de inspectie fiscala au efectuat verificarea privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale, analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informații proprii sau din alte surse la S.C.

Pentru anul .. societatea contestatara a declarat o pierdere în suma de .., iar la verificare organele de inspectie fiscala au stabilit un profit impozabil în suma de ... lei cu un impozit pe profit în suma de ... lei.

În urma verificării a fost emisă Decizia de impunere .. nr.... cu privire la suma de ... lei reprezentând impozit pe profit ... lei și majorări de întârziere aferente ... lei.

Perioada verificată cu privire la impozitul pe profit a fost

In fapt-Organele de inspectie fiscala au stabilit în urma verificării efectuate la S.C.. suma de ... lei impozit pe profit , suma ce se datorează următoarelor cheltuieli ce nu au fost acceptate ca și deductibile la calculul impozitului pe profit:

a)-suma de ... lei cheltuiala cu impozitul pe profit înregistrat în contul 691 care nu a fost luată în calcul la stabilirea profitului impozabil;

b)-suma de lei cheltuiala cu amortizarea unor clădiri înregistrate eronat în contul 681;

c)-suma de ... lei cheltuiala cu serviciile de consultanță și management externe cu privire la lucrările agricole din factura nr.... de la

A)-Cu privire la suma de ... lei cheltuiala cu impozitul pe profit înregistrat în contul 691 care nu a fost luată în calcul la stabilirea profitului impozabil și suma de .. lei cheltuiala cu amortizarea unor clădiri înregistrate eronat în contul 681, contestatara nu motivează și nu prezintă documente prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspectie fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestia.

În drept, potrivit prevederilor art. 206 lit.(c) și lit.(d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la forma și conținutul contestației:

“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

iar la pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se prevede:

“11.1. 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;”

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestația formulată societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste această sumă, în conformitate cu prevederile pct.2.5 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“2.5. 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.”

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, acest capat de cerere va fi respins ca nemotivat.

B)-Cu privire la suma de ... lei cheltuiala cu serviciile de consultanta si management externe aferenta lucrarilor agricole din factura nr.... de la

In fapt- S.C.... are ca asociat majoritar o societate privata cu capital romanesc ,..... , entitate care are ca asociat unic societatea de nationalitate

Activitatea principala a societatii contestatoare consta in cultivarea cerealelor(cu exceptia orezului),a plantelor leguminoase si a plantelor de seminte oleaginoase.In scopul realizarii activitatii pentru care a fost infiintata societatea contestatara cultiva terenuri aflate in proprietate si in arenda.

Intre ... si S.C.... a fost incheiat **Contractul de administrare si management nr. ... in baza caruia a fost emita Factura nr. ..** din care reiese o cheltuiala in suma de .. lei(echivalentul a),cheltuiala ce face obiectul contestatiei.

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca cheltuiala in suma de... lei justifica realitatea si necesitatea serviciilor de consultanta si management din Contractul de administrare si management nr. ...

In sustinere, contestatara arata ca a justificat cu documente prestarea efectiva a serviciilor de catre reprezentantii si modul de derulare a Contractului de administrare si consultanta si ca inregistrarea in evidenta contabila a societatii la finele anului ..nu s-a facut cu scopul de a anula profitul impozabil realizat de societate pe parcursul anului ... cu consecinta eliminarii obligatiilor de a achita la bugetul de stat impozit pe profit.

In drept-spetei in cauza ii sunt incidente prevederile art. 21 alin. 4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,(actualizată până la data de 1 ianuarie 2010*), care precizează :

“ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile : m) cheltuielile cu serviciile de management, consultantă, asistentă 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”.

coroborate cu pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (actualizată până la data de 1 ianuarie 2010*), care prevede :

“ 48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultantă, asistentă 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.

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la [art. 21](#) alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”.

Avand in vedere prevederile mai sus mentionate se retine ca pot fi deduse la calculul profitului impozabil cheltuielile cu serviciile numai in cazul in care aceste cheltuieli sunt justificate pe baza de documente si indeplinesc urmatoarele conditii:societatea dovedeste necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatii pe care o desfasoara si serviciile sa fie efectiv prestate in baza unui contract scris in care se precizeaza serviciile prestate, termenele de executie, tarifele percepute iar justificarea prestarii serviciilor se face prin situatii de lucrari, rapoarte de lucru sau alte materiale corespunzatoare.

S.C. ... a prezentat in sustinerea contestatiei pentru justificarea serviciilor prestate: rapoarte privind analize efectuate asupra cantitatii de nutrienti din sol pe diverse tipuri de plante ,anexa la factura nr. ... cu privire la serviciile prestate pe parcursul anului ..,lista de exemple pentru un ingrasamant potrivit pentru stropire pentru indeplinirea cerintelor de micronutrienti cat si corespondenta prin email.

Din analiza documentelor mentionate si aflate la dosarul cauzei se constata ca rapoartele de analiza **nu sunt completate** la rubrica *analiza rezultatului*,la rubrica “*interpretarea nivelului in planta* “este in scris “*nicio analiza* “iar la comentariu “*niciun comentariu*”.Deasemenea acestea nu prezinta **nici un element de identificare.**

Din anexa la factura nr.... reiese: perioade, lucrari agricole si un calcul sumar **“asistenta si supervizare in procesele de infiintare si intretinere a culturilor :...,respectiv ...”** fara a se prezenta documentul si modul de calcul din care rezulta suma de .. lei din factura ce face obiectul contestatiei .

De asemenea sunt anexate comentarii ce contin termeni agricoli fara elemente de identificare(societate, data etc) .

Iar cat priveste corespondenta din mail-uri putem spune ca aceasta reprezinta o discutie sau o informare cu privire la culturile agricole care nu intotdeauna poate fi cuantificata, dar in vederea stabilirii realitatii se impune ca necesar,pe langa analiza documentelor prezentate si analiza rezultatelor societatii respective,respectiv obtinerea de rezultate mai performante, ceea ce societatea contestatara nu demonstreaza aceasta la finele anului ... , drept pentru care aceasta corespondenta nu este relevanta in sustinerea cauzei.

Fata de cele prezentate si avand in vedere textele de lege mentionate mai sus, deductibilitatea acestor categorii de cheltuieli **este conditionata de probarea prestarii efective a serviciilor** ceea ce din documentele anexate in sustinerea cauzei nu se poate retine ca acestea au fost efectiv prestate, ele nu demonstreaza ca suma de ...lei este aferenta cheltuielilor cu servicii de consultanta si management specifice activitatii desfasurate.

In concluzie, avand in vedere cele prezentate mai sus, se retine ca S.C. ... a inregistrat cheltuieli in suma de ... lei aferente serviciilor de consultanta si management fara a respecta prevederile legale in materie de deductibilitate, respectiv **nu a prezentat documente care sa ateste realitatea prestarii** ,fapt pentru care ,**in mod legal**, aceste cheltuieli au fost incadrate ca fiind nedeductibile fiscal,**motiv pentru care se va respinge ca neantemeiata contestatia pentru capatul de cerere reprezentand impozit pe profit in suma de ... lei.**

In drept-pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”

In ceea ce priveste suma de .. lei reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe profit contestat,se retine ca acestea reprezinta masura accesorie in raport cu debitul conform principiului de drept “ accesorium sequitur principale “.

Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul de natura impozitului pe profit in suma de .. lei aceasta datoreaza si accesoriile aferente acestuia in suma de lei , **drept pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa si pentru acest capat de cerere ca neintemeiata .**

In ceea ce priveste faptul ca petenta contesta si Raportul de inspectie fiscala nr...., mentionam ca sunt aplicabile prevederile art. 109 din Codul de

procedura fiscala , unde referitor la Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale se precizeaza :

Art.109-"(1)Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat intr-un raport scris , in care se vor prezenta constatarile inspectiei din punct de vedere faptic si legal.

(2)La finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferente in plus sau in minus , dupa caz , fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale."

Totodata in conformitate cu pct. 107.1 din HG 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Ordonantei Guvernului nr. 92/2003](#) privind Codul de procedura fiscala "**titlul de creanta este actul prin care , potrivit legii, se stabileste si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, intocmit de organele competente sau de alte persoane indreptatite potrivit legii.Asemenea titluri pot fi :**

a)decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii;"

Fata de cadrul normativ sus-citat se retine ca impozitele, taxele si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc numai printr-o decizie de impunere care constituie titlu de creanta si care este susceptibil de a fi contestat ,deoarece aceasta creaza o situatie juridica prin stabilirea obligatiilor fiscale in sarcina contestatorului, la baza emiterii acesteia stand constatarile din Raportul de inspectie fiscala.

Astfel , se retine ca Raportul de inspectie fiscala nu creeaza prin el insusi o situatie juridica el fiind supus avizarii sefului de serviciu si aprobarii organului de inspectie fiscala si nu este susceptibil de a fi contestat, el este un act premergator ce sta la baza emiterii titlului de creanta respectiv a deciziei de impunere motiv pentru care contestatia cu privire la acest capat de cerere va fi respinsa ca inadmisibila .

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor pct.11.1 lit.a) lit.c) din Ordinul nr. 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX , art. 21 al(4) lit.m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (actualizatã pânã la data de 1 ianuarie 2010*), pct. 48 din Hotãrãrea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (actualizatã pânã la data de 1 ianuarie 2010*) , coroborat cu art. 205, art. 206, art. 209, art. 213 si art. 216 al(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata,se

DECIDE :

Art.1.-Respingerea contestatiei S.C. cu privire la Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .. pentru suma de.. lei reprezentand :

-Impozit pe profit =.. lei;

-majorari de intarziere impozit pe profit=.. lei;

Art.2.- Respingerea contestatiei ca inadmisibila cu privire la Raportul de inspectie fiscala nr......

Art.3 -Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ... in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV,

.....