

DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII

DECIZIA nr. 364 din 24.05.2013 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,
cu sediul in str., Bucuresti,
reinregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./17.05.2013

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./09.05.2013, inregistrata sub nr./17.05.2013 de catre Directia Generala a Finantelor Publice a judetului cu privire la reluarea procedurii de solutionare a contestatiei SC ABC nr./17.06.2010, formulata prin avocat in baza imputerniciri avocatile nr.2010.

Obiectul contestatiei, inregistrata initial la D.G.F.P.M.B. sub nr./.....2010, astfel cum a fost precizata prin adresa inregistrata sub nr./.....2010 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. decimp/17.05.2010, emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. in baza raportului de inspectie fiscala nr. decimp/17.05.2010 si comunicata sub semnatura in data de 19.05.2010 pentru suma totala de TSC lei, din care:

- IP lei impozit pe profit;
- ACCP lei majorari de intarziere aferente.

Prin decizia nr./.....2010 solutionarea contestatiei a fost suspendata pana la solutionarea laturii penale, iar prin sentinta civila nr. SC1 Curtea de Apel Bucuresti a anulat, in parte, decizia nr./.....2010 si a obligat Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti sa solutioneze in fond contestatia. Cu adresa nr./09.05.2013 Directia Generala a Finantelor Publice a judetului a comunicat organului de solutionare a contestatiei faptul ca sentinta civila nr. SC1 a ramas irevocabila prin decizia Inaltei Curti de Casatie si Justitie nr. DEC1/2013.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si avand in vedere hotararile judecatoresti antementionate, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Incepand cu data de 22.03.2010 organele fiscale ale Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii au efectuat inspectia fiscala la SC ABC SRL, in baza avizului de inspectie fiscala nr. / 2009.

In urma verificarii au fost intocmit raportul de inspectie fiscala nr. decimp/17.05.2010, in baza caruia a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. decimp/17.05.2010 prin care organele fiscale au stabilit in sarcina societatii obligatii fiscale suplimentare in suma totala de OT lei reprezentand impozit pe profit, impozit pe veniturile persoanelor nerezidente si accesorii aferente, din care societatea contesta suma de TSC lei.

II. Prin contestatia formulata SC ABC SRL arata ca sumele neacceptate la deducere din profitul impozabil din perioada 2008-2009 reprezinta cheltuieli evidentiata in contul 628 "Cheltuieli cu serviciile executate de terti" in baza contractului de comision nr. 1/15.03.2008, a actelor aditionale si a facturilor emise de BM,, Cipru.

Societatea sustine ca organele de control au incadrat eronat cheltuielile drept cheltuieli de consultanta nedeductibile in baza art. 21 alin. 4 lit. m) din Codul fiscal, desi contractul de comision se incadreaza in sfera prestarilor de servicii, fiind indeplinite toate conditiile prevazute de pct. 48 din Normele de aplicare, respectiv:

- exista un contract de comision pentru produse farmaceutice, la care se adauga contractul de agentie comerciala din 01.01.2008, in baza caruia contractele de vanzare-cumparare de medicamente sunt perfectate direct cu furnizorii;

- nu este necesara documentatia solicitata (rapoarte de lucru, studii), care este specifica doar activitatilor de consultanta, nu si activitatilor de comisionare, avand in vedere activitatea specifica desfasurata, de comert cu ridicata al produselor farmaceutice si, oricum, efectuarea si realitatea serviciilor este justificata prin contractele incheiate cu furnizorii, realizarea comenzilor si actele aditionale la contractul de comision incheiate punctual la fiecare practicare de discount;

- activitatea de comisionare a avut un aport semnificativ la obtinerea discounturilor comerciale de la producatorii/distribuitoarii de medicamente, cosmetice sau dispozitive medicale;

- facturile emise respecta prevederile art. 155 alin. 5 din Codul fiscal.

SC ABC SRL invoca ca organele fiscale nu au apreciat corect probele detinute de societate, conform prevederilor art. 49 alin. 1 lit. c) coroborate cu cele ale art. 6 si art. 7 alin. 2 din Codul de procedura fiscala.

3.1. Referitor la impozitul pe profit

Cauza supusa solutionarii este daca sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu serviciile de comisionare si de agentie facturate de un prestator extern, in conditiile in care societatea contestatoare nu probeaza cu documente realitatea prestarii serviciilor.

In fapt, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii au verificat SC ABC SRL pentru perioada 01.01.2007-31.12.2009, constatarile fiind consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. decimp/17.05.2010 in baza caruia a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. decimp/17.05.2010 prin care s-a stabilit diferenta suplimentara de impozit pe profit in suma de IPT lei, din care IP lei ce face obiectul contestatiei.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca aceasta diferenta este aferenta cheltuielilor evidentiata de societate in contul 628 "Cheltuieli cu serviciile executate de terti" in baza contractului de comision nr. 1/15.03.2008, a actelor aditionale si a facturilor emise de BM,, Cipru, avand ca obiect intermedierea si obtinerea de catre comisionar (BM) a unui discount comercial pentru produsele comercializate de catre comitent (SC ABC SRL) de la producatori/distribuitori de medicamente.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca realitatea prestarilor de servicii facturate de BM nu este confirmata intrucat nu exista o documentatie corespunzatoare justificativa, pe facturi nu este specificata denumirea serviciilor si perioada la care se refera, contravaloarea lor nu a fost achitata, nu exista documente semnate bilateral (contracte, facturi) intre comisionar si furnizorii de medicamente care sa dovedeasca ca, intr-adevar, serviciile de comisionare au fost efectiv prestate, iar in contractele incheiate de societate direct cu furnizorii nu este prevazuta acordarea de discounturi financiare si comerciale, ceea ce inlatura posibilitatea ca BM sa fi efectuat demersuri in vederea obtinerii de discounturi.

Totodata, organele de inspectie fiscala au mentionat ca, in facturile emise de BM nu exista in scris un cod de inregistrare fiscala, iar din verificarea efectuata pe diverse site-uri nu au fost obtinute rezultate privind existenta acestei firme.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibile fiscale cheltuielile aferente facturilor emise de BM,, Cipru, in temeiul art. 21 alin. (1) si alin. (4) lit. m) din Codul fiscal si pct. 48 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, pentru suma de S1 lei in anul 2008 si suma de S2 lei in anul 2009.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.

(4) **Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte".

coroborate cu prevederile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Titlului II din Codul fiscal, astfel cum au fost aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se specifica:

"48. **Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii :**

- serviciile trebuie sa fie **efectiv prestate**, sa fie executate in baza **unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare**;

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin **specificul activitatilor desfasurate**".

Ca atare, in cazul serviciilor de management, consultanta, asistenta sau **orice alte prestari de servicii**, pentru a fi deductibile in sensul legii fiscale cheltuielile aferente trebuie sa indeplineasca mai multe **conditii cumulative**, respectiv **sa aiba la baza contracte economice si sa fie justificate prin prisma prestarii efective a serviciilor si a necesitatii lor in raport de specificul activitatilor desfasurate.**

In speta, SC ABC SRL in calitate de comitent a incheiat in data de 01.01.2008 cu BM,, Cipru in calitate de agent contractul de agentie comerciala, ce are ca obiect procurarea de comenzi (oferte) si negocierea de tranzactii cu terte persoane, in scopul facilitarii comercializarii de catre comitent a produselor farmaceutice distribuite, modalitatile de distributie/vanzare-cumparare urmand a fi perfectate direct de comitent cu tertii. Valoarea comisionului si modalitatea de plata se vor stabili punctual pentru fiecare client intermediat de agent prin act aditional, calculul si plata comisionului urmand a se face cu al doilea an contractual. La acest contract au fost incheiate patru acte aditionale, respectiv nr. 1/15.01.2008 pentru comisionul de 4% din valoarea vanzarilor catre clientul AA, nr. 2/01.07.2008 pentru comisionul de 4% din valoarea vanzarilor catre clientul WH, nr. 3/03.06.2009 pentru comisionul de 13,25% din valoarea vanzarilor incepand cu luna iulie 2009 catre cei doi clienti si nr. 4/10.09.2009

pentru comisionul de 10,5% din valoarea vanzarilor incepand cu luna iulie 2009 catre clientii NS, PD si CP.

In baza contractului de agentie comerciala societatea contestatoare a prezentat trei facturi cu valoarea serviciilor de intermediere emise de BM in suma de ET euro, respectiv nr. 08/30.06.2009 (ET1 euro), nr. 09/28.09.2009 (ET2 euro) si nr. 10/18.12.2009 (ET3 euro), precum si liste pentru calculul comisioanelor de ET4 euro, ET5 euro, ET6 euro, ET7 euro, ET8 euro, ET9 euro, ET10 euro si ET11 euro (in total de ET12 euro).

Totodata, intre SC ABC SRL in calitate de comitent si BM,, Cipru in calitate de comisionar a fost incheiat contractul de comision nr. 1/15.03.2008 al carui obiect il constituie intermedierea si obtinerea de catre comisionar a unui discount comercial pentru produse comercializate de catre comitent de la producatori/distribuitori autorizati de medicamente, cosmetice sau dispozitive medicale. Valoarea comisionului va fi stabilita prin act aditional pentru fiecare contract de vanzare-cumparare de marfuri incheiat intre comitent si producator/distribuitor.

La contractul de comision au fost incheiate un numar de 4 acte aditionale pentru comisionul din valoarea discountului comercial obtinut de catre comisionar de la producator/distribuitor (nr. 1/01.04.2008 – EX1 euro, facturat EX2 euro cu factura nr. 01/10.04.2008; nr. 2/01.05.2008 – EX3 euro, facturat EX4 euro cu factura nr. 02/14.05.2008; nr. 3/01.06.2008 – EX5 euro, facturat EX6 euro cu factura nr. 03/10.06.2008 si nr. 4/01.09.2008 – EX7 euro, facturat EX8 euro cu factura nr. 24/30.09.2008) si 3 acte aditionale pentru comisionul din valoarea adaosului comercial obtinut de catre comisionar de la client/distribuitor (nr. 5/25.10.2008 – EX9 euro, facturat EX10 euro cu factura nr. 25/25.10.2008; nr.6/16.11.2008 – EX11 euro, facturat EX12 euro cu factura nr. 26/16.11.2008 si nr. 7/18.12.2008 – EX13 euro, facturat EX14 euro cu factura nr. 27/18.12.2008).

Fata de cele anterior prezentate si de documentele existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

In contractele de agentie si de comision firma cipriota BM este identificata doar printr-un numar de inregistrare atribuit de Departamentul Registrul Societatilor Comerciale din Nicosia-Cipru, **fara nicio referire la inregistrarea fiscala a acesteia (cod de inregistrare fiscala) care sa permita identificarea acesteia**, desi referirile din actele aditionale la clienti sau la producatori/distribuitori pentru care s-au facturat comisioanele sunt foarte detaliate, incluzand adresa, numar de ordine in registrul comertului si numar de inregistrare fiscala in scopuri de TVA. Or, **in conditiile in care organele de inspectie fiscala au mentionat in cuprinsul raportului faptul ca din verificarile proprii efectuate a rezultat ca firma cipriota nu exista**, sesizand in acest scop si organele de cercetare si urmarire penala, in sustinerea contestatiei SC ABC SRL nu a prezentat certificatul de inmatriculare din care sa reiasa numarul de inregistrare mentionat in contracte, certificatul de inregistrare fiscala atribuit de autoritatile fiscale cipriote **sau orice alt document care sa ateste existenta firmei BM.**

In mod similar, contestatoarea **nu a adus nicio dovada privind plata facturilor in contul bancar** indicat in contracte si facturi, desi in contractul de comision s-a stipulat plata comisionului de catre comitenta contestatoare in chiar ziua incheierii contractelor intermediare. In privinta comisionului facturat in baza contractului de agentie, se retine ca in actele aditionale la contract nu au fost stipulati termenii de plata ai comisiunilor, desi in contract s-a convenit ca modalitatile de plata sa fie stipulate in fiecare act aditional.

Un argument in plus in **caracterul pro-causa al documentelor prezentate** si al constatarilor organelor de inspectie fiscale rezulta din chiar contractul de agentie comerciala, altminteri invocat in sustinerea contestatiei. Astfel, **desi contractul de agentie comerciala se prezinta ca fiind incheiat in data de 1 ianuarie 2008**, in datele de identificare ale firmei cipriote se face referire la numarul de inregistrare la atribuit de Departamentul Registrul Societatilor Comerciale HE.... din data de **16 februarie 2008, cu alte cuvinte contractul a fost semnat cu o firma cipriota inexistentă la data semnării lui**. Inadvertente similare se constata si in ceea ce priveste identificarea contestatoarei, in sensul ca, **desi contractele de comision si de agentie sunt prezentate ca fiind incheiate in anul 2008, in ele se face referire la numarul de inregistrare la registrul comertului atribuit contestatoarei in anul 2009 (J...../...../2009)**, ceea ce intareste caracterul pro-causa al contractelor prezentate.

Totodata, se constata **ca intemeiate si mentiunile organelor de inspectie fiscala referitoare la neconfirmarea realitatii serviciilor pe baza unei documentatii corespunzatoare justificative**. Astfel, contestatoarea **nu a prezentat niciun element de corespondenta comerciala** (faxuri, emailuri, oferte etc.) intre ea si firma cipriota si proprii clienti, pe de o parte, si intre firma cipriota si proprii clienti, pe de alta parte, din care sa reiasa ca firma cipriota **BM s-a implicat, intr-adevar, in gasirea clientilor pentru care a facturat comisiunile si in negocierea conditiilor de vanzare**, independent de faptul ca modalitatile concrete de distributie/vanzare-cumparare s-au stabilit direct intre contestatoare si clientii sai. **N-au fost prezentate nici instructiunile referitoare la strategia de marketing pe care contestatoarea trebuia sa le dea firmei cipriote si din informariile transmise de firma cipriota catre comitenta contestatoare**, desi acestea erau precizate in contractul de agentie. De asemenea, desi in contractul de comision a fost stabilita **obligatia firmei cipriote comisionare de a elabora si redacta contractele de vanzare-cumparare**, in conditiile acceptate de comitent de comun acord cu producatorul/distribuitoarea, ceea ce implica, in mod logic, o bogata corespondenta intre contestatoare – firma cipriota – producatori/distribuitoari, **in sustinerea contestatiei nu a fost adusa nicio dovada in acest sens**.

Suplimentar, se retin si *inadvertentele intre sumele mentionate in actele aditionale si liste pentru calculul comisiunilor*, pe o parte, si *sumele efectiv mentionate in facturile prezentate*, pe de alta parte (spre exemplu, pentru comisionul mentionat in actul aditional nr. 1/01.04.2008 de EX1 euro a fost emisa

factura nr. 01/10.04.2008 pentru suma de EX2 euro etc.). Mai mult, desi in actele aditionale la contractul de agentie ce viza identificarea clientilor AA si WH s-a stipulat calcularea comisionului incepand cu data de 01.01.2009, in actele aditionale la contractul de comision s-a stipulat calcularea comisionului din valoarea adaosului comercial obtinut de catre comisionar de la cei doi clienti, *prevederile contractuale fiind contradictorii.*

Nici sustinerea contestatoarei in sensul ca facturile prezentate respecta prevederile art. 155 alin. (5) din Codul fiscal nu poate fi retinuta, avand in vedere ca facturile nu contin codul de inregistrare in scopuri de TVA al firmei cipriote emitente, dupa cum se stipuleaza la art. 155 alin. (5) lit. c) din Codul fiscal.

In concluzie, contractele si actele aditionale incheiate cu firma cipriota nu sunt suficiente pentru a dovedi ca serviciile de comisionare si de agentie comerciala au fost efectiv prestate, in conditiile in care din analiza continutului acestor contracte si acte aditionale a rezultat caracterul pro-causa al acestora si nici nu au fost prezentate dovezi obiective care sa demonstreze ca serviciile consemnate formal in documentele invocate au si fost prestate in mod efectiv, motiv pentru care cheltuielile cu aceste servicii sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Fata de cele anterior mentionate urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia pentru impozitul pe profit in suma de IP lei.

3.2. Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit, in conditiile in care in sarcina sa s-au retinut ca fiind datorate debitele stabilite prin decizia de impunere contestata.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. decimp/17.05.2010 organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii majorari de intarziere in suma de MT lei aferente diferentei suplimentare de impozit pe profit in suma de P lei.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL contesta majorarile de intarziere in suma de ACCP lei cuantificate pentru diferenta suplimentara de impozit pe profit in suma de IP lei.

In drept, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) **Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere**, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

Avand in vedere cele retinute la pct. 3.1 din prezenta decizie prin care s-a dispus respingerea contestatiei pentru diferenta suplimentara de impozit pe profit in suma de IP lei si in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principale*, contestatia SC ABC SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 48 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 119, art. 120 si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestatia SC ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. decimp/17.05.2010, emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. in baza raportului de inspectie fiscala nr. decimp/17.05.2010 pentru impozitul pe profit in suma de IP lei si majorarile de intarziere aferente in suma de ACCP lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Curtea de Apel Bucuresti.