



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agencia Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală de Soluționare a**  
**Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 387 10 00 int.2043  
Fax : + 021 336 85 48  
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 156 din 2013**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. X S.R.L. din .X.**  
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr. 906414/13.03.2013

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./18.02.2013 asupra contestației formulate de S.C. .X. S.R.L cu sediul în .X., strada Vulturului nr.34, județul .X., cod unic de înregistrare .X. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./02.11.2012 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./02.11.2012.

S.C. .X. S.R.L solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./02.11.2012 și exonerarea de la plata sumei de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei - TVA stabilită suplimentar de plată,
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere.

Societatea solicită și anularea parțială a Dispoziției nr..X./01.11.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală pentru suma de **.X. lei** reprezentând TVA aferentă achizițiilor de deșeuri de cupru.

Totodată prin cererea de intervenție forțată FN din 18.01.2013 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr..X./28.01.2013 societatea solicită aprobarea introducerii în procedura de soluționare a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./02.11.2012 a .X. .X. .X. persoană juridică germană înregistrată în scopuri de TVA în România cu cod .X. a Direcției generale a finanțelor publice a municipiului .X. - Activitatea de metodologie și administrare a veniturilor statului și Activitatea de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.212 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-MC .X./31.08.2012, respectiv **17.12.2012**, potrivit confirmării de primire a actelor administrativ fiscale, aflată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind expediată la data de **15.01.2013**, conform ștampilei Oficiului poștal .X. aplicată pe originalul plicului de expediție a contestației, aflat la dosarul cauzei.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, societatea contestatoare figurând la data depunerii contestației la poziția nr.X din Anexa O.P.A.N.A.F nr.1823/2012 pentru modificarea O.P.A.N.A.F nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./02.11.2012.

În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției nr..X./01.11.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală s-a pronunțat organul fiscal emitent al actului atacat, fiind emisă în acest sens Decizia nr. .X./18.02.2013.

I. Prin contestație, S.C. .X. S.R.L solicită admiterea contestației pentru următoarele motive:

1. Referitor la TVA în sumă de **.X. lei** neacceptată la deducere, aferentă unor servicii de audit pentru raportările de grup, contestatara susține

că nu este de acord cu constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia respectivele servicii nu sunt aferente operațiunilor taxabile, pe motiv că societatea contestată nu avea obligația legală de a întocmi și audita raportările de grup, ci societatea mamă avea obligația întocmirii și auditării situațiilor financiare consolidate, conform prevederilor art.7 alin. 2) din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE aprobate prin O.M.F.P nr.1752/2005 și începând cu 2010, pe cele ale art.11 din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE aprobate prin O.M.F.P nr.3055/2009.

În această ordine de idei, societatea consideră că trebuie avut în vedere că situațiile financiare consolidate ale societății-mamă presupun "inclusiunea" în situațiile financiare proprii ale societății-mamă a situațiilor financiare auditate ale S.C. .X. S.R.L cât și pe cele ale celorlalte filiale, iar pentru pregătirea acestora din urmă și auditarea lor este responsabilă doar contestata, scop pentru care au fost contractate serviciile S.C. .X. Audit S.R.L.

Pentru a putea fi consolidate, situațiile financiare statutare auditate ale contestatei trebuie prelucrate astfel încât să corespundă standardelor de raportare contabilă națională, existente în statul membru în care este stabilită societatea-mamă și pe care aceasta din urmă trebuie să le respecte.

Prin urmare, contestata avea obligația de a asigura prelucrarea situațiilor sale financiare pentru a fi capabilă să le pună la dispoziția societății-mamă în vederea consolidării și totodată de a se asigura că situațiile sale financiare sunt corect prelucrate în vederea consolidării, respectiv corespund standardelor de raportare contabilă națională existente în statul membru în care este stabilită societatea-mamă, pentru a evita riscul denaturării situațiilor financiare consolidate și pentru a respecta principiul contabil universal valabil la nivelul Uniunii Europene, conform căruia :*"situațiile financiare anuale consolidate trebuie să ofere o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii entităților incluse în aceste situații financiare, considerate ca un tot unitar"*.

Contestata a contractat serviciile de auditare cu persoane juridice autorizate, precum S.C. .X. România S.R.L, pentru a se asigura că raportările întocmite nu conțin erori sau omisiuni, considerând că pregătirea și auditarea situațiilor financiare în vederea consolidării intră în atribuțiile sale și prin urmare, acestea sunt aferente operațiunilor taxabile ale acesteia.

Astfel, societatea combate constatarea organelor de inspecție fiscală, conform căreia acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor de

audit este în strictă conexiune cu obligația efectuării auditului situațiilor financiare, deoarece atât O.M.F.P nr.1752/2005, O.M.F.P nr.3055/2009, cât și Legea contabilității nr.82/1991 reglementează categoriile de persoane ale caror situații financiare sunt supuse în mod obligatoriu auditării, dar nu interzic în mod expres celorlalte categorii de persoane să efectueze auditarea situațiilor financiare în mod voluntar.

Societatea arată că trebuie făcută o distincție între ceea ce înseamnă întocmirea și auditarea situațiilor financiare consolidate, demersuri care, cad în sarcina societății-mamă și pe de altă parte, întocmirea și auditarea raportărilor de grup, ca pași premergători întocmirii situațiilor financiare consolidate, pași necesari și care fac posibilă însăși întocmirea situațiilor financiare consolidate de către societatea-mamă.

În primul rând, se desprinde ideea că întocmirea situațiilor financiare consolidate vizează încorporarea situațiilor financiare ale societăților-fiice, consolidate, în situațiile financiare consolidate ale societății-mamă.

Societatea consideră că ar fi neeconomic ca aceste costuri de întocmire a situațiilor financiare consolidate ale societății-mamă să fie asumate de una sau alta dintre societățile-fiică, deci numai societatea-mamă își poate asuma de o manieră economică costurile de întocmire a situațiilor financiare consolidate.

În ceea ce privește raportările de grup, necesare întocmirii situațiilor financiare consolidate, acestea includ indicatorii individuali ai societăților-fiice, consolidate iar, ca o primă concluzie, se poate astfel determina cu precizie costul de întocmire al raportărilor de grup pentru fiecare societate-fiică.

Societatea menționează faptul că procesul de întocmire și auditare a raportărilor de grup presupune "*traducerea*" situațiilor financiare statutare, întocmite în conformitate cu reglementările naționale, conform unor standarde internaționale de raportare, este funcție de procedurile auditorului fiind posibilă auditarea preliminară raportării de grup, urmată de auditul situațiilor financiare statutare.

Astfel, în primul caz, procesul de întocmire a raportărilor de grup presupune o retratare a situațiilor financiare statutare, funcție de reglementări internaționale și concură astfel la situația în care raportările de grup furnizează utilizatorilor, respectiv societate-fiică care le întocmește, societate-mamă, bănci, informații suplimentare față de cele care s-ar putea obține utilizând strict situațiile financiare statutare.

Contestatară susține că de informațiile suplimentare beneficiază primordial societatea-fiică care întocmește raportările de grup și care,

utilizând astfel de informații suplimentare face posibilă continua perfecționare a proceselor de management proprii și administrarea sa în condiții optime și combate constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia, societatea nu avea obligația legală de a întocmi raportări de grup, invocând în susținere prevederile art.28 alin.7 din Legea contabilității nr.82/1991, arătând că situațiile financiare anuale sunt însoțite de raportul administratorilor, document prin care societatea-fiică, prin administratorii săi informează terții, inclusiv pe societatea-mamă privitor la activitatea desfășurată în cursul anului vizat.

Astfel, S.C. .X. S.R.L prestează către .X. .X. .X. din Germania servicii de producție cablaje electrice pentru autoturisme, iar începând cu data de 01.01.2010, prețul serviciilor era calculat pe baza costurilor totale ale prestatorului, inclusiv costul serviciilor de audit pentru raportările de Grup, așa cum au fost facturate de către S.C. .X. România S.R.L.

Referitor la raportarea de grup, contestatara invocă și prevederile art.194 alin.(1) lit.a) și lit. b) din Legea societăților comerciale nr.31/1990, cu modificările și completările ulterioare, considerând că adunarea generală a asociaților, pe de o parte aprobă situațiile financiare, iar pe de altă parte, dă administratorilor societății-fiice, descărcarea de activitate.

Societatea afirmă că serviciile contractate cu auditorul S.C. .X. România S.R.L sunt aferente și participă la realizarea serviciilor taxabile prestate de către S.C. .X. S.R.L, clientului său .X. .X. .X. din Germania, astfel deductibilitatea TVA este asigurată, conform prevederilor art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, anexând în susținere :

1) actul adițional încheiat în data de 01.01.2010 la contractul de prestări servicii încheiat în data de 01.12.1999,

2) centralizatoare cu valoarea costurilor ocazionate și care însoțesc facturile de prestări servicii (manopera) emise de contestatară pentru perioada 2010-2012, în conținutul cărora sunt marcate și se identifică costul cu serviciile de audit, atât pentru situațiile financiare proprii, cât și pentru raportările de grup și care constituie componentă a prețului la care contestatara facturează prestațiile sale către .X. .X. .X. din Germania.

Centralizatorul TVA dedusă pentru auditul raportărilor care însoțește facturile de manoperă și care servește la calculul tarifului manoperei include și costul cu auditul raportărilor de grup, deoarece subscrisa a inclus în fiecare lună în calculul costului care stă la baza prețului serviciilor facturate către .X. .X. .X. din Germania o sumă estimată (provizion) a costului cu serviciile de

audit, urmând ca la finele anului, odată cu primirea facturii, când se cunoaște costul exact la serviciilor de audit să efectueze regularizarea lor.

Din analiza lunilor martie 2010 și februarie 2011 reiese că suma costului din centralizatoare, care include și costul serviciilor de audit, corespunde cu suma facturată către .X. .X. .X. din Germania, fiind demonstrată în acest mod participarea serviciilor de audit la realizarea serviciilor taxabile prestate de către contestatară clientului său.

Fișele de cont 622 *“Cheltuieli audit pentru perioada 2008-2011”* cuprind onorariile facturate de auditorul S.C. .X. România S.R.L atât pentru auditul statutar cât și pentru raportarea de grup, observându-se că acestea sunt egale cu sumele anuale facturate de contestatară către .X. .X. .X. din Germania.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au încălcat principiul de drept *“ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus”* (unde legea nu distinge, nici noi nu trebuie să distingem) în sensul că au considerat că deductibilitatea operează doar în ipoteza existenței unei obligații prevăzute de lege în ceea ce privește întocmirea rapoartelor de audit, iar pe fond, încercarea reinterpretării unor termeni și semnificații fiscale și juridice depășește limitele prevăzute de lege.

**2.** Referitor la TVA în sumă de **.X. lei** neacceptată la deducere aferentă unor servicii juridice, contestatara susține că acestea sunt parte componentă a prețului la care contestatara facturează prestațiile sale către .X. .X. .X. din Germania.

Societatea susține că serviciile juridice prestate de S.C.A. .X. & .X. - .X. au avut ca obiect activitatea comună a tuturor societăților românești din cadrul grupului .X., dar acestea au fost facturate de către furnizor către S.C. .X. .X. .X. România S.R.L deoarece aceasta era titularul contractului de prestari servicii încheiat cu firma de avocați.

Societatea arată că toate societățile românești din cadrul grupului .X. acționează în același domeniu de activitate, respectiv domeniul serviciilor de producție cablaje electrice pentru autoturisme, având o structură organizatorică și operațională asemănătoare, astfel încât serviciile juridice sunt prestate în legatură cu această activitate comună, iar beneficiare sunt toate societățile românești și nu o anumită societate din grup, astfel încât S.C. .X. .X. .X. România S.R.L a refacturat costurile cu serviciile juridice către societățile românești beneficiare în fapt ale acestora, prin metoda alocării în funcție de numărul de salariați.

Aceasta este situația serviciilor prestate de SCA .X. & .X. - .X. în legătură cu contabilizarea disponibilizărilor și modul de taxare a veniturilor obținute de angajații societăților din grup care sunt detașați în alte state, conform rapoartelor de activitate atașate la factura nr. .X./16.02.2009 emisă de .X. .X. .X. România S.R.L. către contestatară.

Referitor la utilizarea unei atare „chei” de repartitie a costurilor cu asistență juridică în cadrul grupului de firme .X., funcție de numărul de angajați, societatea precizează că aplicabilitatea Liniilor directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică este recunoscută și solicită aplicarea art.11 (2) din Codul fiscal.

Societatea arată că alocarea costurilor de la o firmă din grup la una sau mai multe firme din interiorul grupului trebuie să țină seama, primordial, de existența unei prestații reale ca și pre-condiție a participării respectivei alocări la activitățile/veniturile taxabile ale societății careia respectivele costuri îi sunt alocate.

Paragraful 7.22 din Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de OECD înțelege faptul că nu întotdeauna costurile asumate de o societate din concern pot fi alocate ca atare și cu precizie celorlalte societăți din concern care sunt beneficiare ale respectivelor prestații, iar la paragraful 7.25 sunt recomandate metode indirecte, alternative de alocare a costurilor, care presupun într-o anumită măsură efectuarea de estimări funcție de anumiți indicatori de activitate a societăților beneficiare, cei mai cunoscuți indicatori fiind cifra de afaceri și numărul de angajați.

Având în vedere activitatea desfășurată de firmele din grup, presupunând un număr mare de angajați și un volum mai degrabă redus de active, s-a considerat că metoda care corespunde cel mai bine testului utilității rezultă într-o alocare a costurilor cât mai apropiată de realitate, este alocarea în funcție de numărul de angajați.

Astfel, o atare alocare, coroborată cu faptul că activitățile societăților din grup sunt asemănătoare, asistența furnizată de societatea de avocați uneia dintre societățile din grup pe o anumită tematică individuală este prezumptiv să fie folosită și de celelalte societăți, cum este cazul personalului detașat sau al disponibilizărilor, demonstrează prestarea efectivă a serviciilor în beneficiul contestatarii și pe cale de consecință, încadrarea în criteriul de deductibilitate enunțat la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3. Referitor la TVA neacceptată la deducere în sumă de .X. lei aferentă unor operațiuni de achiziție de deșuri de cupru societatea solicită aplicarea prevederilor O.U.G. nr.16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile pentru perioada verificată, conform principiului de drept "*tempus regit actum*" deși recunoaște că după abrogarea prevederilor O.U.G. nr.16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal a fost modificat datorită modificării corelative a legislației în domeniul protecției mediului.

În concluzie, contestatara solicită anularea Deciziei de impunere nr.F-MC .X./02.11.2012 și exonerarea de la plata sumei de .X. lei compusă din TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei.

II. Urmare inspecției fiscale parțiale efectuate la S.C. .X. S.R.L pentru perioada 01.12.2007 - 29.02.2012 organele de inspecție fiscală au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./02.11.2012 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC .X./02.11.2012, contestată, fiind stabilite obligații fiscale de natura TVA și accesorile aferente.

Distribuția capitalului social al S.C. .X. S.R.L. se prezintă astfel :

- 99 % X .X. .X. - persoană juridică germană cu sediul în .X., .X. nr.X,
- 1 % .X. .X. .X. .X. - persoană juridică germană cu sediul în .X., strada .X. nr.X.

S.C. .X. S.R.L are deschis un punct de lucru în municipiul .X., strada Careiului nr.160 unde desfășoară activitatea de producție echipamente electrice și electronice pentru autovehicule și pentru motoare de autovehicule, cod CAEN 2931.

Organele de inspecție fiscală au constatat că furnizorul .X. .X. .X. din .X., contribuabil nerezident înregistrat în scopuri de TVA cu CIF .X., livrează scule/dispozitive de sertizare, piese de schimb, mașini de debitat cabluri, aparate de sudură cu ultrasunete, iar contestatara prestează aceluiași client, servicii (manoperă) de producție cablaje electrice pentru autoturisme.

Totodată s-a constatat că S.C. .X. S.R.L a prestat servicii (manoperă) de producție cablaje electrice pentru autoturisme pentru .X. .X. .X..

Astfel, S.C. .X. S.R.L a facturat către beneficiar contravaloarea serviciilor de confecționat cablaje electrice auto, cablaje produse din materia primă pusă la dispoziție de beneficiar.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, contestatara a înregistrat lunar TVA de rambursat, datorită faptului că marea majoritate a livrărilor reprezintă prestări de servicii intracomunitare și livrări



intracomunitare de bunuri, scutite de TVA, iar opțiunea de rambursare a fost exprimată de contribuabil prin decontul de TVA.

În baza deciziilor de rambursare, s-a aprobat cu control ulterior rambursarea sumei totale de .X. lei, rambursarea efectuându-se prin restituire efectivă în contul bancar și prin compensare cu alte obligații la bugetul general consolidat.

Referitor la TVA deductibilă organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta provine în cea mai mare parte din achiziții de :

- bunuri și servicii necesare funcționării societății, achiziționate de pe piața internă (energie electrică, gaze naturale, transport marfuri, transport personal la și de la locul de muncă, etc.)
- echipamente tehnologice, utilaje, diferite piese de schimb,
- prestări de servicii destinate realizării obiectului de activitate, logistica (servicii de transport materie primă, produse finite, mijloace fixe, servicii de transport personal la și de la locul de muncă, servicii de audit, servicii de pază și utilități) servicii de întreținere, servicii de protecția muncii, servicii vamale, etc.

În urma verificării prin sondaj a documentelor în baza cărora s-a efectuat deducerea TVA în perioada 01.12.2007 - 29.02.2012 s-a constatat că societatea a efectuat achiziții intracomunitare constând în diverse materiale, mijloace fixe în valoare totală de .X. lei și achiziții intracomunitare de servicii, constând în transport extern, consultanță în valoare totală de .X. lei.

De asemenea, în perioada verificată contestatara a înregistrat operațiuni de achiziționare de bunuri și servicii scutite, respectiv prime de asigurare, tichete de masă, transport aferent importurilor, transport aferent exporturilor, operațiuni care au fost scutite de TVA în valoare .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat o serie de deficiențe referitoare la TVA deductibilă, după cum urmează :

**A.** Referitor la serviciile de audit pentru raportările de grup din perioada ianuarie 2008 - ianuarie 2012 au fost identificate un număr de X facturi primite de la S.C. .X. România S.R.L. pentru servicii de audit privind raportările de grup pe baza cărora S.C. .X. S.R.L. a dedus TVA în sumă de **.X. lei.**

**a)** Organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile care au făcut obiectul acestor facturi nu reprezintă o obligație legală a S.C. .X. S.R.L. deoarece ele nu sunt servicii de audit a propriilor situații financiare anuale și

totodată, contestatara nu este o societate-mamă care are obligația legală de a întocmi situații financiare anuale consolidate.

Potrivit prevederilor art.5 alin.(1) din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, contestatara avea obligația auditării propriilor situații financiare anuale, iar conform prevederilor art.7 alin.(2) din același act normativ, numai societatea mamă avea obligația de a întocmi situațiile financiare consolidate.

Începând cu 01.01.2010, prevederile invocate mai sus din O.M.F.P. nr.1752/2005 sunt preluate la art.5 și art.11 din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile de raportări de grup facturate de S.C. .X. România S.R.L. nu sunt aferente operațiunilor taxabile ale S.C. .X. S.R.L. deoarece contestatara nu avea obligația legală de a întocmi și audita respectivele raportări de grup, încălcând în acest mod prevederile art.145 alin.2 lit.a), art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.45 alin.2 lit.a) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au recalculat TVA dedusă de societatea contestatară în perioada ianuarie 2008 - ianuarie 2012 prin diminuarea cu suma de .X. lei, conform anexelor de la nr.14 la nr.16 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./02.11.2012.

**b)** De asemenea, s-a constatat că auditul situațiilor financiare obligatorii conform legislației în vigoare în România, respectiv O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și O.M.F.P nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene a fost asigurat de S.C. .X. X S.R.L.

Pentru aceste servicii, S.C. .X. X S.R.L. a emis facturi, pentru care S.C. .X. S.R.L. a dedus în mod corect TVA, conform anexei nr.17 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./02.11.2012, de exemplu factura nr.A .X./21.01.2010 pentru servicii de audit al situațiilor financiare la 31.12.2009 în valoare de .X. lei din care TVA în sumă de X lei.

**B.** Referitor la serviciile juridice din perioada iunie 2008 - iunie 2012 au fost identificate un număr de X facturi emise de S.C. .X. .X. .X. România S.R.L. .X. (RO.X.) pentru "*recuperare cheltuieli servicii juridice*", pentru care S.C. .X. S.R.L a dedus TVA.

Astfel, S.C. .X. .X. .X. România S.R.L. .X. a contractat aceste servicii cu prestatorul SCA .X. & .X. - .X. (RO.X.) din .X. care a facturat contravaloarea serviciilor juridice acestea fiind repartizate, în funcție de numărul de salariați către alte societăți din grupul .X. emițând facturi fiscale și colectând TVA aferentă.

Organele de inspecție fiscală au solicitat contribuabilului documente justificative și explicații privind natura acestor servicii și a modului în care aceste servicii sunt aferente operațiunilor taxabile ale S.C. .X. S.R.L.

De asemenea, s-a constatat că la facturile emise de S.C. .X. .X. .X. România S.R.L. .X. către contestatară sunt anexate în copie factura de la firma de avocatură, cheia de repartizare între societățile românești din grupul .X. și rapoartele de activitate ale prestatorului prin care sunt prezentate activitățile și timpul alocat fiecăreia.

Din analiza activităților descrise în aceste rapoarte de activitate organele de inspecție fiscală au constatat că o parte dintre acestea au avut ca beneficiari alte societăți din grupul .X. și nu pe S.C. .X. S.R.L.

În consecință, deși deține o factură fiscală pentru aceste servicii refacturate, S.C. .X. S.R.L. nu poate justifica modul în care aceste servicii sunt aferente operațiunilor sale taxabile, încălcând în acest mod prevederile art.145 alin.2 lit.a), art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.45 alin.2 lit.a) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au diminuat TVA dedusă de societate în perioada iunie 2008 - iunie 2012 cu suma de .X. lei.

Pe perioada cuprinsă între data scadenței TVA în sumă de .X. lei și data finalizării Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./02.11.2012, respectiv 31.10.2012 au fost calculate în sarcina contestatarii majorări de întârziere/dobânzi în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.119 și art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin aplicarea cotelor legale.

De asemenea au fost calculate penalități de întârziere de 15% în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.120<sup>1</sup> alin.2 lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

La calculul obligațiilor accesorii au fost avute în vedere perioadele în care contribuabilul a înregistrat suprasolvire la TVA.

C. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achiziționat cantitatea de .X. kg. deșeurilor de cupru de la furnizorul .X. .X. .X. (RO.X.) pentru care S.C. .X. S.R.L. a dedus TVA în sumă de .X. lei.

Deșeurile de cupru rezultate din procesul de fabricație au fost valorificate prin vânzare către S.C. .X. S.R.L., fiind aplicate măsurile de simplificare prevăzute de art.160 alin.(2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că a emis facturile fără să colecteze TVA și a menționat „*taxare inversă*” în respectivele facturi.

Toate cele 22 de facturi emise de furnizorul .X. .X. .X. (RO.X.) au fost emise cu TVA colectată, fără a se menționa „*taxare inversă*” iar S.C. .X. S.R.L. a dedus TVA înscrisă în aceste facturi, fără să aplice prevederile legale referitoare la taxarea inversă și fără să notifice furnizorul privind aceste aspecte.

Prin neaplicarea măsurilor de simplificare (taxare inversă), contribuabilul și-a majorat nejustificat TVA de rambursat aferentă perioadei 01.12.2007 - 31.05.2011 cu suma de .X. lei, astfel încât organele de inspecție fiscală au întocmit Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./01.11.2012, transmisă contribuabilului.

Deoarece societatea a beneficiat nejustificat de rambursarea TVA de .X. lei au fost calculate în sarcina contestatoarei majorări de întârziere/dobânzi în sumă de .X. lei de la data rambursării TVA aferentă lunilor în cauză, până la data finalizării Raportului de inspecție fiscală, respectiv 31.10.2012, în baza prevederilor art.119 și art.120 din O.G. nr.92/2003 privind codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și penalități de întârziere de 15% în sumă de .X. lei, conform art.120<sup>1</sup> alin.2 lit.c) din același act normativ.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele prezentate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele :

**1.Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă unor servicii de audit pentru raportările de grup, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor servicii de audit pentru raportările de**

**grup facturate de S.C. .X. România S.R.L, în condițiile în care aceste servicii nu sunt aferente operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

**În fapt**, S.C. .X. S.R.L a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă unui număr de X facturi emise în perioada ianuarie 2008 - ianuarie 2012, conform anexei nr.14 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./02.11.2012.

Organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile de raportări de grup facturate de S.C. .X. România S.R.L. nu sunt aferente operațiunilor taxabile ale S.C. .X. S.R.L. deoarece contestatara nu avea obligația legală de a întocmi și audita situațiile financiare consolidate, motiv pentru care a fost diminuată TVA dedusă de contestatară cu suma de .X. lei.

Societatea consideră că trebuie avut în vedere că situațiile financiare consolidate ale societății-mamă presupun *“includerea”* în situațiile financiare proprii ale societății-mamă a situațiilor financiare auditate ale S.C. .X. S.R.L și pe cele ale celorlalte filiale, iar pentru pregătirea acestora din urmă și auditarea lor este responsabilă doar contestatara.

Contestatara susține că organele de inspecție fiscală au încălcat principiul de drept *“ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus”*, în sensul că au considerat că deductibilitatea operează doar în ipoteza existenței unei obligații prevăzute de lege în ceea ce privește întocmirea rapoartelor de audit, iar pe fond, încercarea reinterpretării unor termeni și semnificații fiscale și juridice depășește limitele prevăzute de lege.

**În drept**, art.145 alin.1 și alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil din ianuarie 2008 prevede :

*“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

*(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, **dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni :***

***a) operațiuni taxabile”.***

La art.146 alin.1 lit a) din același act normativ se prevede :

*“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții :*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la **art. 155 alin. (5)**”,*

coroborate cu prevederile pct.45 alin.2 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

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

***a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere”.***

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii este condiționat de destinația acestora, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și totodată să fie justificate cu factura sau alt document legal care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La art.2 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.75/1999 privind activitatea de audit financiar, republicată se prevede :

*„Auditul financiar reprezintă activitatea de examinare, în vederea exprimării de către auditorii financiari, a unei opinii asupra situațiilor financiare, în conformitate cu standardele de audit, armonizate cu standardele internaționale de audit și adoptate de Camera Auditorilor Financiari din România, denumită în continuare Camera”.*

Fiind vorba despre servicii de audit situații financiare anuale, în speță sunt incidente și prevederile art.5 (1) și art.7 din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aplicabile din anul 2008 :

*„ART. 5*

***(1) Situațiile financiare anuale întocmite de persoanele juridice prevăzute la art. 3 alin. (1) sunt auditate potrivit legii.***

*Art.7*

*(1) Situațiile financiare anuale consolidate sunt elaborate în conformitate cu Reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene.*

***(2) O societate-mamă trebuie să întocmească situații financiare anuale consolidate dacă aceasta face parte dintr-un grup de societăți și îndeplinește una dintre următoarele condiții:***

***a) deține majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților într-o altă societate denumită filială;***

b) este acționar sau asociat al unei societăți și majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere și de supraveghere ale societății în cauză (filială), care au îndeplinit aceste funcții în cursul exercițiului financiar, în cursul exercițiului financiar precedent și până în momentul întocmirii situațiilor financiare anuale consolidate, au fost numiți doar ca rezultat al exercitării drepturilor lor de vot;

c) este acționar sau asociat al unei societăți și deține singură controlul asupra majorității drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților societății, ca urmare a unui acord cu alți acționari sau asociați;

d) este acționar sau asociat și are dreptul de a exercita o influență dominantă asupra filialei, în temeiul unui contract încheiat cu societatea comercială în cauză sau al unei clauze din actul constitutiv sau statut, dacă legislația aplicabilă filialei permite astfel de contracte sau clauze;

e) societatea-mamă deține puterea de a exercita sau exercită efectiv o influență dominantă ori control asupra unei filiale;

f) este acționar sau asociat și are dreptul de a numi ori de a revoca majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere sau de supraveghere ale filialei; sau

g) societatea-mamă și filiala sunt conduse pe o bază unificată de către societatea-mamă”.

Începând cu 01.01.2010, aceste prevederi au fost preluate la art.5 și art.11 din O.M.F.P nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Potrivit acestor prevederi legale, situațiile financiare anuale întocmite de persoanele juridice care îndeplinesc condițiile prevăzute de lege sunt auditate potrivit prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr.75/1999 privind activitatea de audit financiar, republicată, însă în cazul grupurilor, numai societatea-mamă avea obligația de a întocmi situațiile financiare anuale consolidate.

Se reține că prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./02.11.2012 în baza căruia a fost emisă decizia de impunere contestată a fost constatată existența a două categorii de facturi emise de firmele de audit, pentru auditul efectuat asupra serviciilor prestate pentru situațiile financiare întocmite de contestatară și respectiv auditul pentru situațiile financiare consolidate.

Se reține că însăși contestatară face distincție între ceea ce înseamnă întocmirea și auditarea situațiilor financiare consolidate, demersuri care, cad în sarcina societății-mamă și pe de altă parte, întocmirea și auditarea raportărilor de grup, ca pași premergători întocmirii situațiilor financiare

consolidate, pași necesari și care fac posibilă însăși întocmirea situațiilor financiare consolidate de către societatea-mamă, aceasta fiind rațiunea pentru care au fost încheiate contracte cu două societăți de audit S.C. .X. XS.R.L. și respectiv S.C. .X. România S.R.L.

În acest sens este factura nr.A .X./21.01.2010 emisă de S.C. .X. Audit S.R.L, înregistrată sub nr.J 40/X/2000 și CUI .X. pentru prima tranșă din onorariile pentru auditul financiar la 31.12.2009 în valoare de .X. lei din care TVA de X lei, aflată la dosarul cauzei, aferent căreia organele de inspecție fiscală nu au calculat obligații fiscale suplimentare, deoarece respectivele servicii sunt aferente operațiunilor taxabile proprii.

De asemenea, afirmația din contestație potrivit căreia *“fișele de cont 622 “Cheltuieli audit pentru perioada 2008-2011” cuprind onorariile facturate de auditorul .X. România S.R.L atât pentru auditul statutar, cât și pentru raportarea de grup, observându-se că acestea sunt egale cu sumele anuale facturate de contestatară către .X. .X. .X. din Germania”*, demonstrează că însăși contestatară recunoaște existența celor două categorii de onorarii pentru servicii de audit.

În acest sens este factura nr.R .X./13.03.2009 emisă de S.C. .X. ROMANIA S.R.L. înregistrată sub nr.J 40/X/1995 și CUI .X., cuprinsă în anexa nr.14 la Raportul de inspecție fiscală în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, aflată la dosarul cauzei cuprinzând *„onorarii auditare pachet de raportare financiară la 31.12.2008 pregătit în conformitate cu instrucțiunile contabile ale grupului .X.”*.

Se reține că obiectul contractului încheiat la 01.12.1999, între beneficiarul X .X. .X. din .X. și executantul S.C. .X. S.R.L, aflat în copie la dosarul cauzei a constat în realizarea în sistem lohn de lucrări în domeniul KS - debitare cabluri VK, preconfeccionare, montaj module, cabluri și prestări logistice, controlate calitativ de către contestatară și livrate către .X.. Acest contract a fost modificat în perioada verificată, numai în ce privește clauza plata și decontarea care nu are relevanță la stabilirea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor de audit pentru raportările de grup.

Din analiza contractelor încheiate cu S.C. .X. România S.R.L. (înregistrată sub nr.J 40/X/1995 și CUI .X.) la datele 22.01.2009, 16.12.2009 și 06.10.2010 , aflate în copie la dosarul cauzei reiese că obiectul acestora a constat în :

- audit al situațiilor financiare ale Companiei până la 31.12.2008, 31.12.2009, 31.12.2010, în conformitate cu cerințele legislației române stipulate prin



O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare  
- audit al grupului .X. ca acesta să fie desfășurat în conformitate cu principiile organizării contabilității întregului grup.

Prin urmare, contestatară nu a stabilit prin contractele mai sus detaliate, obligația de auditare a situațiilor financiare anuale consolidate privind raportările de grup, care trebuiau întocmite la nivelul societății-mamă, .X. .X. .X..

Față de aceste prevederi contractuale și având în vedere activitatea desfășurată de contestatară, se reține că serviciile de audit pentru situațiile financiare consolidate nu au fost necesare operațiunilor taxabile ale S.C. .X. S.R.L, ci erau destinate utilizării de către compania-mamă și trebuiau facturate direct de S.C. .X. România S.R.L. către .X. .X. .X., cu atât mai mult cu cât aceasta deține atribuit cod de înregistrare în scopuri de T.V.A. în România, respectiv RO .X..

În acest sens este factura nr.R .X./27.06.2010 emisă de S.C. .X. România S.R.L. către contestatară, cuprinsă în anexa nr.14 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./02.11.2012 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, aflată la dosarul cauzei care conține „*onorarii auditare pachet de raportare financiară la 31.12.2008 pregătit în conformitate cu instrucțiunile contabile ale grupului .X.*”.

Se reține că toate facturile cuprinse în anexa nr.14 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./02.11.2012 sunt emise de S.C. .X. România S.R.L. și conțin mențiuni similare cu privire la serviciile de raportări consolidate, destinate utilizării de către compania-mamă.

De asemenea, scrisorile de angajament în baza cărora au fost prestate serviciile facturate, respectiv anexa nr.16 la Raportul de inspecție Fiscală nr.F-MC .X./02.11.2012 conțin aceleași mențiuni privind natura serviciilor, specificând în plus că raportările erau destinate pentru raportările consolidate ale grupului .X..

Argumentul contestatarii privind „*pregătirea*” raportărilor de grup și prezentarea situațiilor financiare pe alte structuri, conform cu alte standarde de raportare, respectiv standardul din țara de origine a societății-mamă, demonstrează încă o dată ca prestarea de servicii privind situațiile financiare consolidate reprezintă o obligație a societății-mamă, deci serviciile de acest fel facturate de S.C. .X. România S.R.L. sunt aferente operațiunilor taxabile proprii societății - mamă și nu operațiunilor taxabile ale contestatarii, așa cum pretinde prin contestație.

Susținerea contestatarei conform căreia *“serviciile contractate cu auditorul .X. România S.R.L sunt aferente și participă la realizarea serviciilor taxabile prestate de către .X. clientului său .X.”* nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece prin contractele dintre părți s-a prevăzut obligația S.C. .X. S.R.L de a presta pentru .X. .X. .X. servicii de montaje cablaje electrice pentru autovehicule și nu servicii de audit a situațiilor financiare anuale consolidate privind raportările de grup.

Mai mult, contestatara recunoaște că *“ar fi desigur neeconomic ca aceste costuri de întocmire a situațiilor financiare consolidate ale societății - mamă să fie asumate de una sau alta dintre societățile - fiică. Prin urmare, numai societatea - mamă își poate asuma de o manieră economică costurile de întocmire a situațiilor financiare consolidate”*, ceea ce probează o dată în plus că serviciile privind situațiile financiare consolidate reprezintă o obligație a societății-mamă și nu sunt aferente operațiunilor taxabile proprii.

Faptul că S.C. .X. S.R.L a acceptat să achite către S.C. .X. România S.R.L. contravaloarea unor servicii de auditare privind situațiile financiare consolidate care reprezintă o obligație a societății-mamă nu demonstrează că acestea sunt necesare operațiunilor taxabile proprii, care reprezintă criteriul esențial la acordarea deductibilității TVA înscrisă în respectivele facturi.

Totodată, menționăm că argumentul legat de refacturarea costurilor către societatea-mamă (începând cu 01.01.2010) ține de recuperarea costurilor, cu incidența asupra stabilirii impozitului pe profit la nivelul contribuabilului, care nu a făcut obiectul inspecției fiscale și căruia îi sunt aplicabile prevederi legale diferite de cele în baza cărora au fost stabilite TVA și accesoriile aferente prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./02.11.2012.

Mai mult, societatea nu face dovada că în perioada supusă inspecției fiscale ar fi refacturat serviciile de audit astfel încât să se asigure neutralitatea taxei, respectiv ar fi beneficiat de dreptul de deducere a TVA sub condiția colectării taxei la momentul refacturării.

Prin urmare, în baza prevederilor legale mai sus citate și a motivelor prezentate, se va respinge ca neîntemeiată, contestația societății pentru TVA în sumă de **.X. lei** în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: *“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”.*

**2. Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de S.C. .X. .X. .X. România S.R.L. .X., Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi pentru recuperarea cheltuielilor cu servicii juridice, în condițiile în care societatea contestatară nu demonstrează cu documente justificative faptul că serviciile achiziționate au participat la realizarea de operațiuni taxabile.**

**În fapt,** S.C. .X. S.R.L a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă unui număr de X facturi emise în perioada 09.06.2008 - 30.06.2010 de S.C. .X. .X. .X. România S.R.L. .X. (RO.X.) pentru *“recuperare cheltuieli cu servicii juridice”*.

Serviciile juridice contractate cu prestatorul SCA .X. & .X. - .X. au fost repartizate de S.C. .X. .X. .X. România S.R.L .X. în funcție de numărul de salariați către alte societăți din grupul .X. prin emiterea de facturi fiscale și colectarea de TVA aferentă.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, deși contestatară deține facturi fiscale pentru aceste servicii refacturate, totuși din analiza activităților descrise în rapoartele de activitate a reieșit că o parte dintre acestea au avut ca beneficiari alte societăți din grup și nu pe S.C. .X. S.R.L, astfel încât nu se poate justifica modul în care aceste servicii au participat la operațiunile taxabile ale contestatarii.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au diminuat TVA dedusă de societate în perioada 09.06.2008 - 30.06.2010 cu suma de .X. lei, în temeiul prevederilor art.145 alin.2 lit.a), art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 45 alin.2 lit.a) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatară susține că de serviciile juridice prestate de S.C.A. .X. & .X. - .X. au beneficiat toate societățile din grupul .X., acestea având profile de activitate similare, dar serviciile au fost facturate de către furnizor către S.C. .X. .X. .X. România S.R.L deoarece aceasta era titularul contractului de prestări servicii încheiat cu respectiva firmă de avocați.

Societatea susține că alocarea costurilor de la o firmă din grup la una sau mai multe firme din interiorul grupului trebuie să țină seama, primordial, de existența unei prestații reale ca și pre-condiție a participării respectivei alocări la activitățile/veniturile taxabile ale societății careia respectivele costuri îi sunt alocate în funcție de numărul de angajați. Asistența furnizată de societatea de avocați uneia dintre societățile din grup pe o anumită tematică individuală este prezumtiv să fie folosită și de celelalte societăți, cum este cazul personalului detașat sau al disponibilizărilor, fapt ce demonstrează prestarea efectivă a serviciilor în beneficiul său.

Societatea invocă în susținere paragrafele 7.22 și 7.25 din Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de OECD potrivit cărora nu întotdeauna costurile asumate de o societate din concern pot fi alocate ca atare și cu precizie celorlalte societăți din concern care sunt beneficiare ale respectivelor prestații prin metode indirecte, alternative de alocare a costurilor, care presupun efectuarea de estimări funcție de anumiți indicatori de activitate a societăților beneficiare, cei mai cunoscuți indicatori fiind cifra de afaceri și numărul de angajați.

**În drept**, conform prevederilor art.145 alin.1 și alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare aplicabil din anul 2008 :

*“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

*(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, **dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni :***

***a) operațiuni taxabile”.***

La art.146 alin.1 lit a) din același act normativ se prevede :

*“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții :*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, **să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5)”.***

Informațiile pe care trebuie să le cuprindă în mod obligatoriu factura sunt prevăzute la art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

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

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

b) data emiterii facturii;

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

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#), ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#), ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz (...) “.

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii este condiționat de destinația acestora, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și totodată să fie justificate cu documente justificative care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține din constatările Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./02.11.2012 că societatea contestatară a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă unui număr de 15 facturi emise de S.C. .X. .X. .X. România S.R.L. cu sediul în .X. în perioada 09.06.2008 - 30.06.2010 pentru “recuperare cheltuieli cu servicii juridice”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la facturile emise de S.C. .X. .X. .X. România S.R.L. .X. către contestatară, au fost anexate în copie, factura de la firma de avocatură, cheia de repartizare între societățile românești din grupul .X. și rapoartele de activitate ale prestatorului, care cuprind activitățile și timpul alocat fiecăreia.

În acest sens sunt facturile nr..X./11.01.2010 și nr..X./30.06.2010 emise de S.C. .X. .X. .X. România S.R.L. .X. (RO .X.) către S.C. .X. S.R.L pentru “refacturare cheltuieli servicii juridice conform contractului nr..X./01.10.2007”.

Aceste facturi au anexate în justificare, facturile nr.X/11.012010 și nr.X/23.06.2010 emise de SPRL .X. & .X. .X. (RO .X.) către S.C. .X. .X. .X. România S.R.L. .X. (RO .X.) precum și chei de repartizare a cheltuielilor în funcție de numărul mediu de personal.

Obiectul contractului încheiat la 01.12.1999, între beneficiarul Lisa .X. .X. din .X. și executantul S.C. .X. S.R.L, aflat în copie la dosarul cauzei consta în realizarea în sistem lohn de lucrări în domeniul KS - debitare

cabluri VK, preconfecționare, montaj module, cabluri și prestări logistice, controlate calitativ de către .X. și livrate către .X..

La clauza Plata și decontarea din contractul încheiat la 01.12.1999 se prevedea *“lucrările executate de .X. vor fi plătite de Lisa cu 6 euro/ora de KS+VK+MM și 6 euro/oră de montare jit, decontarea se va face în fiecare lună calendaristică”*.

Prin contractul modificat la 31.08.2007 la clauza Plata și decontarea s-a prevăzut *“lucrările lohn efectuate de .X. pentru .X. se compensează începând cu 01.09.2007 pentru .X. de către .X. cu o cotă de costuri de X lei/oră pentru confecționare de cabluri + preconfecții + montaj, X lei/oră pentru montare jit, X lei/oră pentru alte activități, X lei/oră pentru activități de consiliere și coordonare”*.

Prin contractul în vigoare la data de 01.10.2011 au fost anulate clauzele privind remunerarea și decontarea din contractele anterioare și s-a prevăzut la clauza Plata și decontări *„beneficiarul .X. rambursează în totalitate executantului .X. costurile legate de executarea comenzilor, plus un adaos de beneficiu”*.

Se reține că prin contractele mai sus detaliate nu este precizată expres necesitatea unor servicii juridice în desfășurarea activității contribuabilului și nici modalitatea de repartizare între societățile din grupul .X. a unor asemenea servicii.

Din analiza convenției de mandat nr..X./01.10.2007 încheiată între Biroul de avocați .X. & .X. - .X. și mandantul S.C. .X. .X. .X. România S.R.L. cu sediul în .X., strada .X. nr.X, județul .X. (RO 17806221) aflată în copie la dosarul cauzei reiese că aceasta are ca obiect *“consilierea completă din punct de vedere juridic și fiscal cu privire la sarcinile trasate, iar activitatea se va desfășura în urma discutării prealabile a problemelor cu mandantul. Mandantul certifică autenticitatea și corectitudinea informațiilor puse la dispoziția avocatului”*.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că la data semnării convenției de mandat nr..X. respectiv 01.10.2007, societatea mandantă, respectiv S.C. .X. .X. X România S.R.L. cu sediul în .X., strada .X. nr.29, județul .X. era radiată, respectiv de la data 29.03.2006, astfel că din punct de vedere fiscal ea nu mai exista ca persoană juridică și deci nu putea stabili raporturi juridice cu statul sau cu alte entități juridice.

Deoarece această convenție de mandat este semnată cu o societate radiată, practic mandantul neexistând ca entitate juridică nu are ce beneficii să obțină din convenția de mandat încheiată, aceasta neproducând efecte

juridice, fapt pentru care nu reprezintă un document care să stea la baza emiterii facturilor nr..X./11.01.2010 și nr..X./30.06.2010 de către S.C. .X. .X. .X. România S.R.L. .X., deci de un alt membru al grupului .X. și în baza cărora contestatara a dedus TVA.

La dosarul cauzei nu există un alt contract/convenție încheiat de societatea de avocați cu S.C. .X. .X. X România S.R.L. .X. valabil pentru perioada verificată și niciun contract încheiat direct de contestatară cu prestatorul Biroul de avocați .X. & .X. - .X..

De asemenea se reține că S.C. .X. S.R.L nu a prezentat un contract încheiat direct cu S.C. .X. .X. .X. România S.R.L. .X. în baza căruia să fie emise facturile de recuperare servicii juridice către contestatoare, condiție prevăzută expres de Codul Fiscal la emiterea oricărei facturi cu servicii consultanță sau asistență de orice fel.

În concluzie, se reține din analiza facturilor detaliate în anexa nr.18 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./02.11.2012 și a documentelor anexate acestora (facturile societății de avocați, chei de repartizare, rapoarte de activitate) faptul că cea mai mare parte a serviciilor juridice au fost solicitate și prestate efectiv în beneficiul altor societăți din grupul .X. respectiv .X. .X. .X. România S.R.L, X .X. .X., X .X. .X. România S.R.L, DTR .X., .X. und .X. .X., X .X..

În acest sens sunt rapoartele de activitate atașate la factura nr..X./16.02.2009 emisă de .X. .X. .X. România S.R.L. din .X. către contestatară și factura nr..X./16.02.2009 emisă de SPRL .X. & .X. - .X., care privesc onorarii juridice în sumă de .X. euro din perioada noiembrie 2008 - ianuarie 2009, din analiza cărora nu reiese ce anume servicii juridice au fost prestate către contestatară, ci sunt nominalizate servicii privind rambursările de TVA care erau prestate pentru alte societăți din grupul .X. (.X. - Hu, .X. - Ro, .X. - De).

Se reține că anexa nr.7 la contestație cuprinzând centralizatoarele cu valoarea costurilor care însoțesc facturile de prestări servicii (manopera) emise de contestatară, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece respectivele documente sunt nelizibile și totodată nu se pune problema identificării costului serviciilor juridice, ca o componentă a prețului la care contestatara facturează prestațiile sale către .X. .X. .X., ci se pune problema modului în care serviciile achiziționate au participat la realizarea operațiunilor taxabile ale contribuabilului.

Potrivit rapoartelor de activitate anexate la facturile verificate, serviciile au constat în principal în asistență privind rambursările de TVA pentru .X. .X. .X. contribuabil nerezident înregistrat în scopuri de TVA cu CIF .X.).

Prin procura specială, aflată în copie la dosarul cauzei, administratorul .X. .X. .X. cu sediul în .X. (RO .X.) a împuternicit pe .X. cetățean român din .X. str.X X bloc X, ap.X județul .X. “să se prezinte în fața autorităților financiare pentru a da declarații de impozit cu privire la rambursarea TVA achitată de societate” (sens în care este și raportul de activitate anexat la factura nr..X./03.08.2009 potrivit căruia la 21.07.2009 “Mr. .X. re status of VAT audit for .X. and amounts”).

Față de susținerea societății privind utilizarea “cheii de repartiție a costurilor cu asistența juridică în cadrul grupului de firme .X., funcție de numărul de angajați” cu referire la liniile directoare se reține că la paragrafele 7.22 și 7.25 din Capitolul VII din Ghid de Prețuri de Transfer pentru Companii Multinaționale și Administrații Fiscale emis de OECD se specifică :

*“7.22 O metoda de facturare directa a serviciilor intra-grup este atat de dificil de aplicat în practica de către grupurile MNE în multe cazuri, încât acestea au dezvoltat alte metode de facturare a serviciilor prestate de companiile mamă sau de centrele de servicii de grup. In aceste cazuri, practica grupurilor MNE in ceea ce privește facturarea serviciilor intra-grup este adesea de a avea aranjamente care sunt fie a) usor identificabile dar nu au la baza metoda facturării directe; fie b) nu sunt usor identificabile, ci sunt încorporate în sumele facturate pentru alte transferuri, alocate între membrii grupului pe anumite baze, sau în unele cazuri nealocate deloc între membrii grupului. (...)*

*7.25 Alocarea poate sa se bazeze pe cifra de afaceri, pe numărul de angajati, sau pe alti indicatori. Dacă o metoda de alocare este adecvată sau nu poate depinde de natura si utilizarea serviciului. De exemplu, utilizarea sau prestarea de servicii legate de statele de plată poate fi legată mai mult de numărul de angajați decât de cifra de afaceri, în timp ce costurile stand-by aferente priorității de susținere a sistemului computerizat pot fi alocate în funcție de cheltuielile relative aferente echipamentelor computerizate efectuate de membrii grupului”.*

Prețurile de transfer sunt prețurile la care o companie transferă bunuri și proprietăți sau prestează servicii către companii afiliate.

Astfel, prevederile Cap. VII din Ghidul de Prețuri de Transfer pentru Companii Multinaționale și Administrații Fiscale emis de OECD, invocate de contestatară reglementează domeniul tranzacțiilor între persoane afiliate



având ca obiectiv, evaluarea prețurilor de transfer cu scopul de a preveni pierderea unor impozite prin practicarea unor prețuri artificiale provenite din transferul profitului în țări cu taxare redusă.

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare stipulează obligativitatea elaborării dosarului la cerere, de către contribuabilii care desfășoară tranzacții cu părți afiliate, pentru a demonstra că prețurile sunt prețuri de piață comparate cu prețurile produselor și serviciilor cu aceleași caracteristici.

Astfel prevederile art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*“În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode (...) ”,*

invocate prin contestație, nu sunt incidente cauzei soluționate, respectiv deductibilitatea TVA aferentă unor servicii juridice alocate și facturate de o societate din cadrul grupului .X..

Toate aceste prevederi legale, invocate prin contestație reglementează stabilirea profiturilor persoanelor afiliate în funcție de principiile privind prețurile de transfer, dar nu cuprind referiri la destinația serviciilor achiziționate, în sensul dacă acestea participă la realizarea de operațiuni taxabile proprii, care constituie criteriul esențial pentru acordarea deductibilității TVA, astfel încât argumentele societății referitoare la alocarea costurilor cu serviciile de la o firmă la una sau mai multe firme din cadrul grupului de firme, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

În concluzie, din documentele justificative prezentate în timpul inspecției fiscale și pe parcursul căii administrative de atac în justificarea serviciilor juridice repartizate de S.C. .X. .X. .X. România S.R.L .X., nu reiese modul în care respectivele servicii au participat la realizarea de operațiuni taxabile la nivelul contestatarii, or dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri/servicii este condiționat tocmai de destinația bunurilor/serviciilor achiziționate, așa cum se specifică prin dispozițiile legale, maisus citate.

Prin urmare, în baza prevederilor legale mai sus citate, se va respinge ca neîntemeiată, contestația societății pentru TVA în sumă de .X. lei în

temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: *“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”*.

Referitor la accesoriile aferente TVA în sumă de **.X. lei** compusă din .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente și .X. lei - penalități de întârziere stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./02.11.2012, contestată se reține că stabilirea de majorări și penalități de întârziere aferente TVA în sarcina contestatarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatarei a fost reținut debitul de natura TVA în sumă de .X. lei, iar prin contestație nu se prezintă argumente privind modul de calcul al acestora, contestatara datorează și suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere la plata TVA și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, fapt pentru care conform principiului de drept conform căruia *“accesorium sequitur principale”*, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

**3. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente TVA din facturile cu deșeuri de cupru primite de la .X. .X. .X., Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra datorării accesoriilor aferente TVA din facturile cu deșeuri de cupru primite de la .X. .X. .X., în condițiile în care acestea sunt aferente TVA dedusă de societate, fără a aplica măsurile de simplificare.**

**În fapt**, prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./02.11.2012 în baza căruia a fost emisă decizia de impunere contestată s-a constatat existența unui număr de X facturi primite de la .X. .X. .X. conținând cantitatea de .X. kg. deșeuri de cupru rezultate din fabricarea de cablaje electrice, în baza căroră contestatara a dedus TVA în sumă de .X. lei.

Prin Dispoziția nr..X./01.11.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală s-a dispus societății stornarea prin contul de furnizori a

TVA în sumă de .X. lei dedusă în baza facturilor primite de la .X. .X. .X. (RO 0.X.) efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 cu respectiva sumă și înscrierea sumei ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă la rândurile de regularizări din decontul de TVA aferent lunii în care se comunică dispoziția de măsuri.

S.C. .X. S.R.L a formulat contestație împotriva Dispoziției nr..X./01.11.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală care a fost respinsă ca neîntemeiată și nejustificată de organul fiscal competent, respectiv Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin Decizia nr..X./18.02.2013.

Prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./02.11.2012 au fost calculate în sarcina contestatarei majorări de întârziere/dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere de 15% în sumă de .X. lei, pe motiv că societatea a beneficiat nejustificat de rambursarea TVA în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> alin.2 lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

Totodată, potrivit prevederilor art.120 alin.(1) din același act normativ:

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

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată se datorează majorări de întârziere de la data scadență până la data stingerii datoriei.

În speță sunt incidente și prevederile art.120<sup>1</sup> alin.2 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

*“(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.*

*(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel :*

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit.b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse”.

Se reține că prin Decizia nr..X./18.02.2013 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a fost respinsă ca neîntemeiată și nejustificată contestația formulată împotriva Dispoziției nr..X./01.11.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală prin care societatea a fost obligată la stornarea prin contul de furnizori a TVA în sumă de .X. lei și efectuarea înregistrărilor contabile corecte precum și la rândurile de regularizări din decontul de TVA aferent lunii în care se comunică dispoziția de măsuri.

În prezenta cauză, organul de soluționare a contestației nu poate cenzura Decizia de soluționare nr..X./18.02.2013 emisă de organul fiscal competent, respectiv Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, aceasta fiind definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Astfel, organul de soluționare urmează să ia act de faptul că societatea este obligată la stornarea prin contul de furnizori a TVA în sumă de .X. lei dedusă în baza facturilor primite de la .X. .X. .X. (RO 0.X.) efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 cu respectiva sumă și înscrierea sumei ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă la rândurile de regularizări din decontul de TVA aferent lunii în care se comunică dispoziția de măsuri, prin prezenta cauză neputând fi reluată analiza argumentelor societății cu privire la înregistrarea taxei în sumă de .X. lei, în condițiile în care așa cum s-a reținut mai sus, aceste argumente au fost analizate de organele competente conform legii, să soluționeze contestația având ca obiect dispoziția de măsuri, soluția dispusă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin Decizia de soluționare nr..X./18.02.2013 fiind definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Prin urmare, întrucât contestația formulată împotriva Dispoziției nr..X./01.11.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală a fost respinsă ca neîntemeiată, ca o consecință, organul de soluționare reține ca fiind datorate de către contestatară accesoriile în sumă de **.X. lei** (.X. lei majorări de întârziere + .X. lei penalități) fapt pentru care în temeiul art.216 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003

privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“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”*, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente TVA din facturile cu deșeuri de cupru.

În ceea ce privește cererea de intervenție forțată FN din 18.01.2013 formulată de contestatară și înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/28.01.2013, aceasta a fost transmisă în vederea soluționării, Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili cu adresa nr.X/08.04.2013, în calitate de organ competent, având în vedere că intervenția are legătură cu contestația împotriva Dispoziției de măsuri nr..X./01.11.2012.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se :

## **DECIDE**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./02.11.2012 pentru suma de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei - TVA stabilită suplimentar de plată,
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul .X. sau Tribunalul .X. în termen de 6 luni de la comunicare.

**X**

DIRECTOR GENERAL